

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE,
GIURIDICHE E STUDI INTERNAZIONALI

Corso di laurea *Triennale* in

SCIENZE POLITICHE, RELAZIONI INTERNAZIONALI,
DIRITTI UMANI



**I CONTROLLI INTERNI SULL'ATTIVITA' AMMINISTRATIVA
DEGLI ENTI LOCALI.
L'ESPERIENZA DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO**

Relatore: Prof.ssa Paola Santinello

Laureanda: Federica Caresia
matricola N. 2006291

A.A. 2022/2023

INDICE

Capitolo 1

L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA DEI CONTROLLI AMMINISTRATIVI

Premessa.....	3
1.1. Le modifiche ai controlli con la 142/1990 e la 127/1997.....	8
1.2. L'abrogazione dell'art 130 e la riforma costituzionale del 2001.....	10
1.3. Passaggio a un nuovo sistema di controlli.....	11
1.4. Primo nuovo controllo introdotto con la legge 20/1994.....	13
1.5. I controlli (successivi ed esterni) SULLA gestione.....	13
1.6. Controlli interni di gestione.....	15
1.7. I controlli dopo la riforma costituzionale.....	16
1.8. I controlli sulla gestione nell'ambito dell'ente locale: il collegio dei revisori dei conti.....	17

Capitolo 2

LE VARIE TIPOLOGIE DI CONTROLLI INTERNI NEGLI ENTI LOCALI

2.1. Normativa di riferimento.....	21
2.2. Riforma dei controlli interni negli Enti Locali con il D.L. n 174/2012.....	24
2.3. Il controllo di regolarità amministrativa.....	25
2.4. La valutazione della dirigenza.....	27
2.5. Controllo delle società partecipate non quotate.....	28
2.6. Il controllo strategico.....	29
2.7. Il controllo di gestione.....	30
2.8. La progettazione del controllo di gestione partendo dalla programmazione.....	33
2.9. Il processo logico-organizzativo del sistema di Controllo di gestione in un Ente Locale.....	40

Capitolo 3

I CONTROLLI INTERNI NELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO.

L'ESPERIENZA DI UN PICCOLO COMUNE DI VALLE

3.1. Le competenze attribuite al Trentino-Alto Adige come regione a statuto speciale.....	45
3.2. Tipologie di controlli sugli enti locali.....	47
3.3. Controlli sugli atti.....	48
3.4. Controlli sugli organi.....	48
3.5. Controlli interni.....	51
3.6. L'esperienza di un piccolo comune di valle: il Comune di Cavalese.....	52
CONCLUSIONI.....	57
BIBLIOGRAFIA.....	61
RINGRAZIAMENTI.....	63

CAPITOLO 1

L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA DEI CONTROLLI AMMINISTRATIVI

Premessa

Nella storia italiana, i controlli hanno sempre avuto un ruolo centrale nell'ordinamento degli enti locali, collocandosi al centro dei rapporti tra quest'ultimi e lo stato.

L'espressione controllo indica una serie di attività tra loro eterogenee, risulta quindi difficile trovare una definizione precisa ed unica. Tradizionalmente la si poteva attribuire a qualsiasi attività di vigilanza e riscontro, con lo scopo di valutare la necessità di mettere in atto misure sanzionatorie; nel tempo questa concezione è cambiata e viene sempre più inteso in un'ottica funzionale all'esercizio della potestà di direzione.

Le tecniche amministrative negli anni sono cambiate e con loro anche le modalità di controllo; lo scopo del controllo amministrativo è ora quello di assicurare, accertare che la gestione di una p.a. e l'azione amministrativa raggiunga i risultati prefissati, mettendo in moto un processo continuo di aggiustamento, in funzione delle circostanze sopravvenute.

- Classificazione dei controlli amministrativi:

Di fondamentale importanza risulta essere la classificazione dei controlli amministrativi sull'amministrazione statale che suddivide i controlli esterni, ossia provenienti da organi esterni alla PA, da quelli interni esercitati da organi interni alla PA.

All'interno dei *controlli interni* possiamo trovare:

-il *controllo gerarchico*, che ha lo scopo di controllare l'azione dei subordinati per assicurare il buon funzionamento dei servizi;

-il *controllo di bilancio* introdotto nel periodo tra le due guerre mondiali per limitare la spesa pubblica. Attualmente si applica nella formazione del bilancio, prima di presentarlo al parlamento.

Di recente applicazione è invece, -il *controllo gestionale*, che viene esercitato a ogni amministrazione al suo interno. Questa nuova forma di controllo è disciplinata da D. Lgs. n. 286/1999.

I *controlli esterni* invece, hanno caratteri diversi a seconda dei soggetti che li realizzano. Primo fra tutti, -il controllo eseguito dal parlamento, tramite l'approvazione dei bilanci preventivi e consuntivi dello Stato e gli altri strumenti (inchieste, interpellanze, interrogazioni etc.) che puntano a condizionare l'azione del governo e a rendere operante la responsabilità politica.

-Un secondo tipo di controllo esterno è quello degli organi giurisdizionali, ordinari e amministrativi; lo si attua mediante la risoluzione di controversie tra l'amministrazione e gli amministrati e può comportare la disapplicazione o l'annullamento di atti amministrativi lesivi di interessi legittimi o diritti.

In moltissimi Stati, all'interno della categoria dei controlli esterni è ricompreso -il *controllo della Corte dei conti*, che rappresenta il massimo organo di controllo della P.A.

Risulta essenziale, all'interno dei controlli esterni, la distinzione tra *controlli sugli atti* e *controlli sugli organi o persone*. I primi mirano a riesaminare i singoli atti compiuti dall'organo; mentre nei secondi, l'oggetto del riesame è il comportamento delle persone fisiche preposte agli uffici o la condotta dell'organo. Hanno lo scopo di influenzare il comportamento degli amministratori titolari degli organi, che possono essere rimossi, sospesi o sottoposti a scioglimento da parte del soggetto controllante.

L'obiettivo dei controlli sugli atti è quello di evitare la formazione o l'efficacia di atti illegittimi o inopportuni e si possono distinguere in quattro categorie: preventivi; successivi; di legittimità e di merito.

- Il controllo preventivo viene effettuato prima dell'efficacia dell'atto e condiziona la produzione di effetti giuridici. Se l'atto non risulta conforme a uno dei parametri previsti dal controllo, non produce gli effetti giuridici previsti.

- Il controllo successivo interviene quando l'atto ha già prodotto in tutto o in parte gli effetti giuridici, serve quindi a vietare eventualmente, qualora non sia conforme ai parametri, l'ulteriore produzione di effetti giuridici.
- Il controllo di legittimità implica l'accertamento nell'atto di vizi di legittimità, ossia la verifica che l'atto sia conforme alla legge. È un controllo di conformità formale.
- Il controllo di merito, prevede un'indagine più estesa, in quanto mira ad accertare anche l'inopportunità o idoneità dell'atto.

La differenza tra illegittimità e merito si evince in ambito processuale amministrativo, poiché il giudice amministrativo non può sindacare il merito amministrativo (se non in casi previsti dalla legge) e, appunto, nell'ambito dei controlli amministrativi.

Nella nostra Costituzione, gli articoli che hanno previsto i controlli amministrativi a tutti i livelli di governo (Stato, regioni, enti locali) sono rispettivamente: *art. 130, 125 e 100*.

Negli anni i controlli c.d. tradizionali si sono rivelati inadeguati e incompatibili con le esigenze della nuova amministrazione moderna. Si è rivelato quindi necessario ridefinire il complesso sistema di controlli, basato sul mero riscontro di legittimità del singolo atto, per passare ad un sistema con nuove tecniche idonee a contesti organizzativi ben diversi dal passato.

- Art. 130:

L'art. 130 è stato abrogato dalla legge costituzionale n.3 del 2001, ma stabiliva che: *“Un organo della Regione, costituito nei modi stabiliti da legge della Repubblica, esercita, anche in forma decentrata, il controllo di legittimità sugli atti delle Province, dei Comuni e degli enti locali. In casi determinati dalla legge può essere esercitato il controllo di merito, nella forma di richiesta motivata agli enti deliberanti di riesaminare la loro deliberazione”*.¹

¹ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, *“Diritto degli enti locali”*, Cedam (11/2022), pag. 339.

Tale articolo prevedeva un controllo obbligatorio, preventivo, di legittimità sui singoli atti di Comuni e Province, esercitato da un organo della regione e, se necessario, l'annullamento dell'atto. Inoltre, prevedeva la possibilità di effettuare un controllo di merito su atti limitatati e necessariamente elencati, con eventuale richiesta di riesame.

La parte più innovativa di questo articolo è la prima, ossia l'attribuzione del controllo ad un organo della regione. Tradizionalmente il controllo sugli enti pubblici e locali era compito dello Stato; quindi, l'assegnazione di questa funzione ad un organo della regione rappresentava una novità. Questa novità ribaltava i rapporti tra lo Stato e gli enti pubblici; si passava da un sistema politico caratterizzato da uno Stato accentratore al quale si affiancavano enti ausiliari, a un sistema pluralistico, nel quale c'è spazio, vicino allo Stato, per gli enti locali con autonomia propria.

L'organo della regione abilitato a tale controllo doveva avere sede presso un'amministrazione regionale ed avvalersi di un apparato burocratico fornito dalla regione, inoltre, la costituzione formale dell'organo era riservata ad un atto della regione.

Un altro importante cambiamento riguardava la possibilità di effettuare un controllo di merito sugli enti locali minori; consisteva in un invito alla rimeditazione della deliberazione da parte dell'organo di controllo verso l'ente controllato, tale richiesta era accompagnata dalle motivazioni per le quali non si appoggiava la scelta operata dall'ente. Venne definito come momento collaborativo con lo scopo di dare possibilità all'ente locale di assolvere al meglio i suoi compiti.

Il controllo di merito esercitato dallo Stato era in realtà pregiudizievole della autonomia degli enti locali e comportava uno spostamento dell'ordine formale delle competenze.

- Art. 125 primo comma:

“Il controllo di legittimità sugli atti amministrativi della Regione è esercitato, in forma decentrata da un organo dello Stato nei modi e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica. La legge può in determinati casi ammettere il controllo di merito,

al solo effetto di promuovere, con richiesta motivata, il riesame della deliberazione da parte del Consiglio regionale.”²

Questa prima parte dell'articolo, prevedeva un controllo obbligatorio, preventivo, di legittimità sui singoli atti delle regioni, esercitato da un organo dello Stato e in caso di non conformità dell'atto, quest'ultimo veniva annullato.

Questo primo comma è stato abrogato dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 ed è rimasto solo il secondo comma: *“Nelle regioni sono istituiti organi di giustizia amministrativa di primo grado, secondo l'ordinamento stabilito da legge della Repubblica. Possono istituirsi sezioni con sede diversa dal capoluogo di Regione”*.

- Le legge Scelba:

La prima legge che ha dato attuazione *agli artt. 130 e 125* è stata la Legge Scelba (n. 62 del 1953), la quale conteneva varie disposizioni volte a disciplinare i controlli sugli atti della Province, dei Comuni e dei consorzi.

L'art. 55 della legge in questione prevedeva la creazione in ogni capoluogo di Regione di un comitato per il controllo sulla Provincia, composta da: tre esperti nelle discipline amministrative, eletti dal consiglio regionale; un membro nominato dal commissario del governo e infine da un giudice del tribunale regionale amministrativo, scelto dal Presidente del tribunale stesso.

In base all'*art. 56* della legge Scelba, lo statuto regionale doveva stabilire se il controllo sugli atti dei Comuni dovesse essere esercitato dallo stesso Comitato regionale di controllo di nel capoluogo di Regione o se dovesse svolgersi in forma decentrata nei capoluoghi di provincia. Nel secondo caso il presidente della Giunta regionale procedeva alla costituzione di speciali sezioni del Comitato. Ogni sezione era composta: di tre esperti nelle discipline amministrative, iscritti nelle liste elettorali di un Comune della provincia, eletti dal Consiglio regionale; di un

² Fabrizio Calzaretto, *“La nascita della Costituzione”*
(<https://www.nascitacostituzione.it/03p2/05t5/125/index.htm>)

membro nominato dal Commissario del Governo; del funzionario di grado più elevato dell'Amministrazione provinciale.

L'art. 60, invece, definiva il controllo di merito sugli enti locali: "Il controllo di merito, ai fini del riesame di cui al capoverso dell'art. 130 della Costituzione, è esercitato su tutte le deliberazioni delle Province e dei Comuni per cui le norme vigenti all'entrata in vigore della presente legge richiedono l'approvazione da parte della giunta provinciale amministrativa".³

1.1. Le modifiche ai controlli con la 142/1990 e la 127/1997

I principi in materia di controlli all'interno della nostra Costituzione, si sono dimostrati insoddisfacenti, necessitando così di interventi correttivi nelle modalità e per delimitare ad ambiti sempre più ristretti il controllo previsto dall'art. 130.

La legge 142/1990 ridimensionò l'ambito del controllo che cessava per i profili di merito, mentre quello di legittimità veniva applicato solo agli atti del Consiglio e su alcuni atti della Giunta veniva applicato un controllo eventuale, di tipo preventivo, su iniziativa di un certo numero di consiglieri.

L'istituto del controllo eventuale è stato una novità nell'ordinamento comunale provinciale.

Era previsto che, a richiesta di un terzo o un quinto dei consiglieri, presentata entro dieci giorni dall'affissione all'albo pretorio, in forma scritta e motivata con l'indicazione delle norme violate, dovessero essere sottoposte al controllo le deliberazioni della giunta rientranti nelle seguenti materie: a) acquisti, alienazioni, appalti ed in generale tutti i contratti; b) contributi, indennità, compensi, rimborsi ed esenzioni ad amministratori, a dipendenti o a terzi; c) assunzioni, stato giuridico e trattamento economico del personale. In secondo luogo, sempre su richiesta scritta e motivata dello stesso numero di consiglieri, qualsiasi deliberazione della giunta, a prescindere dal suo oggetto, doveva essere sottoposta al controllo qualora se ne contestasse la legittimità sotto il profilo dell'incompetenza o del contrasto con atti fondamentali del consiglio.

³ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, *"Diritto degli enti locali"*, cit., pag. 340.

Infine, su iniziativa dell'organo consiglio, e non più soltanto di un certo numero di suoi componenti, poteva essere sottoposta al controllo qualsiasi deliberazione della giunta, senza preclusioni né con riguardo all'oggetto né ai vizi di legittimità rilevabili.⁴

Legge 127/1997

Anche questa legge portò una serie di innovazioni, in primis, essa si basava sul principio secondo il quale: *“il controllo preventivo di legittimità sugli atti degli enti locali si esercita esclusivamente sugli statuti dell’ente, sui regolamenti di competenza del consiglio, esclusi quelli attinenti all’autonomia organizzativa e contabile, sui bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, sul rendiconto della gestione”*.⁵

Tutto questo venne poi trasferito nel T.U. del 2000, con poche modifiche. Il sistema dei controlli prevedeva quindi: il controllo necessario (*art. 126*), secondo il quale: *“Il controllo preventivo di legittimità di cui all’art. 130 della Costituzione sugli atti degli enti locali si esercita esclusivamente sugli statuti dell’ente, sui regolamenti di competenza del consiglio, esclusi quelli attinenti all’autonomia organizzativa e contabile dello stesso consiglio, sui bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, adottate o ratificate dal consiglio, sul rendiconto della gestione, secondo le disposizioni del presente Testo Unico”*.⁶

L’*art. 127*, prevedeva invece due tipologie di controllo eventuale: su iniziativa della Giunta o su iniziativa dei consiglieri.

L’*art. 135*, infine, prevedeva l’ipotesi di controllo preventivo su atti da parte del prefetto, nei casi di rischi di infiltrazioni mafiose.

I problemi e il malcontento generale non erano risolvibili con queste norme, infatti, proprio il controllo preventivo di legittimità sui singoli atti ne era considerato la causa principale. Un controllo «antiquato» aveva scritto nel «Rapporto sui problemi

⁴ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, *“Diritto degli enti locali”*, cit., pag. 342

⁵ Ibidem, pag. 342

⁶ Ibidem, pag. 344

dell'amministrazione dello Stato», nel 1979, l'autorevole studioso Massimo Severo Giannini; aggiungendo che «val la pena ricordare che negli Stati Uniti fu soppresso subito dopo la fine della guerra, a seguito di una memorabile indagine al quale dimostrò che i suoi costi sono insopportabilmente alti rispetto ai benefici». Soluzione, questa, che non avrebbe potuto adottarsi in Italia, essendo «purtroppo... costituzionalmente inchiodato dagli artt. 125 e 130», al cui revisione, dunque, «ormai si impone». ⁷

1.2. L'abrogazione dell'art 130 e la riforma costituzionale del 2001

Nel 1997, con la Legge cost. n. 1, fu istituita una commissione parlamentare per le riforme costituzionali, incaricata di mettere a punto il nuovo testo della parte seconda della Costituzione, aveva espresso una chiara opzione per l'abolizione di ogni forma di controllo preventivo di legittimità e di merito sugli atti e per il mantenimento di un limitato controllo successivo sulla gestione; più in particolare essa aveva previsto che «*gli atti dei Comuni, delle Province e delle Regioni non sono sottoposti a controlli preventivi di legittimità o di merito*» e che «*la Corte dei conti è organo di controllo dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle camere e alle Assemblee regionali sul risultato del controllo eseguito nonché sulla gestione finanziaria del bilancio dello Stato e delle regioni*». ⁸

In tale contesto, è intervenuta la riforma costituzionale del 2001, la quale nel comma 2 dell'art.9 ha stabilito l'abrogazione dei seguenti articoli: 125 c.1, e 130 della Costituzione.

Questi due articoli, come già accennato, prevedevano l'esercizio da parte di organi dello Stato e delle Regioni del controllo di legittimità sugli atti delle amministrazioni regionali e degli enti locali.

⁷ Luciano Vandelli, "Il sistema delle autonomie locali", il Mulino (2021), pag. 259

⁸ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, "Diritto degli enti locali", cit, pag. 345

Ci sono state varie opinioni su quali fossero le conseguenze a seguito di questa modifica: per taluni, le leggi ordinarie che regolavano i controlli sugli atti delle Regioni e degli enti locali sarebbero state implicitamente abrogate.

Per altri, invece, il nuovo assetto costituzionale non portava a nessuna abrogazione delle norme in materia, che rimanevano in vigore in attesa di un'abrogazione espressa, oppure di una pronuncia da parte del giudice delle leggi, a seguito di ricorso in via incidentale. È utile ricordare che, nel nostro ordinamento, l'abrogazione per incompatibilità di una norma può sussistere solo per esplicito contrasto con un'altra norma e non per contrasto con principi costituzionali.

Il 7 novembre 2001 è stata raggiunta un'intesa tra governo, Regioni ed autonomie locali, in base alla quale i controlli previsti dagli art. 125 e 130 sono stati sospesi dall'entrata in vigore della Legge cost. n. 3/2001 e le amministrazioni regionali e locali non sono più state tenute a trasmettere i loro atti amministrativi agli organi statali e regionali di controllo.

1.3. Passaggio a un nuovo sistema di controlli

Il passaggio ai nuovi tipi di controllo è avvenuto progressivamente. È necessario partire dai controlli a livello statale esercitati dalla Corte dei conti, previsti dall'*art. 100* della Costituzione.

“La Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabilite dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito.”

In questo caso, il Governo prima di presentare il bilancio al Parlamento lo invia alla Corte dei conti, la quale riferirà al Parlamento. Seguirà una relazione trascritta della Corte sull'andamento del funzionamento della gestione centrale dello Stato nell'anno di riferimento.

Per quanto riguarda la terza tipologia di controllo: successivo sulla gestione finanziaria degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria, si tratta di un controllo sul bilancio degli enti pubblici sovvenzionati dallo Stato.

Dopo la riforma del titolo V, il ruolo della Corte è stato delineato dalla *legge 131 del 2003* (art. 7, commi 7-9), la quale lo preordina ai “*fini del coordinamento della finanza pubblica*”⁹. Si affidano quindi alla Corte e alle sue sezioni regionali compiti di verifica a due livelli: 1. Verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, in relazione al patto di stabilità interno e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. 2. A livello regionale, le sezioni di controllo della Corte, verificano: la sana gestione finanziaria degli enti locali; il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza e, infine, il funzionamento dei controlli interni.

La Corte costituzionale ha messo in luce come l'evoluzione dell'ordinamento abbia rafforzato il collegamento tra controlli interni e il ruolo della Corte dei conti, quale organo imparziale dello Stato. I revisori degli enti locali devono ora (in base alla legge finanziaria 2006, art. 1, commi 166-169) trasmettere una relazione sul bilancio e sul rendiconto, “ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, ma che ha la caratteristica, in una prospettiva non più statica, ma dinamica, di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive; concorrendo, insieme al controllo sulla gestione, alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno, che la Corte dei conti può garantire”. (sentt. 267 del 2006, 179 e 285 del 2007)¹⁰.

⁹ Legge 5 giugno 2003, n. 131, “Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3.

¹⁰ Luciano Vandelli, “*Il sistema delle autonomie locali*”, cit. pag. 263

1.4. Primo nuovo controllo introdotto con la legge 20/1994

La legge 20/1994 ha introdotto un nuovo controllo successivo sulla gestione del bilancio di tutte le p.a., quest'ultimo implica che la Corte dei conti verifichi la rispondenza dei risultati sull'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge (criterio dell'efficacia), valutando costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa (criterio dell'efficienza). L'esito del controllo è un referto presentato dalla Corte dei conti al Parlamento e ai consigli regionali.

Molte regioni impugnarono subito questa legge, lamentando che tale controllo non era previsto nella Costituzione e non era chiaro di che tipo di controllo si trattasse. La Corte costituzionale, tramite la sentenza n. 29 del 1995, rigettò tutti i ricorsi, affermando che la Costituzione non prevede un numero chiuso di controlli e che quindi il legislatore può introdurre di nuovi, a patto che abbiano un fondamento costituzionale.

Il fondamento costituzionale di questo nuovo tipo di controllo è stato riconosciuto nell'art. 97, là dove enuncia il principio del buon andamento.

Art. 97, comma. 2: "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione".

I criteri di efficacia, efficienza, economicità sono diventati quindi sinonimi di buon andamento.

1.5. I controlli (successivi ed esterni) SULLA gestione

Come precedentemente sottolineato, la visione tradizionale di controllo, quale mera conformità alla legge, è entrata in crisi ovunque dall'immediato dopoguerra.

Anche in Italia, si diffuse la richiesta di introdurre nell'ambito dell'amministrazione statale controlli di efficienza, simili a quelli in vigenti nelle organizzazioni private, in particolare nelle aziende.

Il sistema dei controlli sui Ministeri è rimasto invariato fino al 1993, fino ad allora faceva riferimento alla Corte dei conti, alla quale era affidato il compito di porre il visto di legittimità su tutti i decreti del Capo di Stato e su tutti gli atti di spesa, al di sopra di un certo limite di valore, affinché diventassero efficaci.

La natura di questo sistema era puramente cartolare, poiché si svolgeva solo su singoli atti amministrativi e la questione presa in esame, non era quella reale, ma solo quella che desumeva dai documenti che la rappresentava, che solitamente provenivano dalla stessa amministrazione controllata e potevano, entro certi limiti, essere adattati a dimostrare la rappresentazione più utile.

Tutto questo sta alla base del perché, alcuni procedimenti amministrativi sfociati in giudizi penali, che hanno accertato responsabilità, non abbiano sollevato rilievi in sede di controllo di legittimità, essendo risultati ineccepibili, vista la loro consistenza cartolare.

Oltre a non essere un sistema efficace, risultava essere anche molto costoso, sia in termini di spesa per il funzionamento degli apparati di controllo, sia in termini di rallentamento dei tempi dell'azione amministrativa.

Da qui nasce l'esigenza di cambiamento per favorire un controllo volto al conseguimento degli obiettivi programmatici, contrapposto ai tradizionali controlli, che tendono invece a disincentivare l'azione.

A partire dal 1994 sono stati introdotti i controlli (successivi ed esterni) SULLA gestione e soprattutto c'è stato il passaggio da un'amministrazione per atti, nella quale contava solo la conformità del singolo atto alla legge, ad un'amministrazione di risultato, dove l'oggetto del controllo non è più il mero atto amministrativo, ma tutta la gestione amministrativa intesa globalmente, nella quale sono ricompresi gli atti emanati, gli atti omessi e soprattutto i risultati raggiunti. Il principio cardine di questo nuovo modello è il buon andamento.

Il perseguimento del buon andamento è alla base della riforma amministrativa degli anni Novanta. Dalla dottrina, è emerso come non sia la mera applicazione della legge ma, l'attività del problem solving e il dare risposte concrete alle istanze, agli inputs provenienti dal sistema sociale che costituiscono le finalità del sistema politico in senso lato e delle amministrazioni pubbliche. I concetti di legittimità e

utilità, ovvero la soddisfazione degli interessi generali non sono più coincidenti. L'amministrazione, dunque "deve tendere al raggiungimento dei risultati... il parametro di valutazione dei risultati dell'azione amministrativa... è quello di buona gestione finanziaria"¹¹.

L'innovazione consiste nell'analizzare l'efficacia e l'efficienza delle attività amministrative; l'efficacia riguarda la capacità di raggiungere gli obiettivi stabiliti, mentre l'efficienza mira a valutare il rapporto tra risorse impiegate e risultati ottenuti.

Nel contesto degli orientamenti dottrinali, il termine "controllo sulla gestione" o "controllo di gestione" può assumere due diverse accezioni: da un lato, può riferirsi a un processo di valutazione critica dell'azione amministrativa già compiuta, con l'obiettivo di fornire informazioni esterne o da una prospettiva neutrale all'organo competente per stabilire gli obiettivi e definire le modalità per raggiungerli. Dall'altro lato, questa espressione viene utilizzata per descrivere la funzione svolta all'interno dell'amministrazione stessa che è sottoposta a controllo, al fine di dirigere e orientare l'attività amministrativa nel suo corso completo.

In definitiva, il termine "controllo sulla gestione" assume differenti significati a seconda del contesto: esternamente, rappresenta un meccanismo di valutazione postuma, mentre internamente denota una funzione attiva di supervisione diretta svolta all'interno dell'amministrazione.

1.6. Controlli interni di gestione

Sempre negli anni '90, sono stati introdotti i controlli INTERNI DI GESTIONE, esercitati all'interno della stessa amministrazione, il cui obiettivo è quello di mettere in moto meccanismi di auto correzione mentre l'attività si sta svolgendo, per garantire il funzionamento dell'ente.

Tali controlli erano stati previsti nel 1990 ma solo grazie al d.lgs. 286/1999 sono stati individuati e potenziati.

¹¹ Secondo la dizione dell'art. 248 (ex 188) del Trattato CE

Si tratta di quattro tipologie di controllo:

1. Controllo di regolarità amministrativa e contabile;
2. Controllo di gestione;
3. Valutazione della dirigenza;
4. Valutazione e controllo strategico¹²

1.7.I controlli dopo la riforma costituzionale

Dopo la riforma costituzionale possiamo considerare come superati i controlli sui singoli atti. Attualmente, quindi, i controlli vigenti nel nostro ordinamento sono rispettivamente:

- Controlli interni
- Controlli sugli organi (la cui disciplina è in capo allo Stato in base all'art. 117, comma 2, lett. P, Cost)
- Forme di vigilanza sui servizi di competenza statale attribuiti al sindaco quale ufficiale del governo
- Procedimenti preordinati alla tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica.

Oltre a questi, dobbiamo prendere in considerazione i controlli della Corte dei conti, facendo riferimento soprattutto alla gestione e alla verifica del funzionamento dei controlli interni, in base a logiche di visione unitaria della finanza pubblica rafforzate dalla legislazione e risaltate dalla giurisprudenza costituzionale. (sentt. 179 e 285 del 2007).

Ormai acquisita, deve considerarsi poi (in base alla sentt. 43 del 2004 della Corte costituzionale) la perdurante ammissibilità di forme di intervento sostitutivo

¹² Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286: "Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n.59

previste da leggi statali o regionali, secondo le rispettive competenze, al di fuori dei presupposti considerati nell'art. 120 Cost.¹³

1.8. I controlli sulla gestione nell'ambito dell'ente locale: il collegio dei revisori dei conti

L'art. 234 del T.U. prevede l'istituzione in ogni Comune, Provincia e Città metropolitana, di un collegio dei revisori dei conti, composto da tre membri che devono essere scelti dal consiglio dell'ente:

- uno tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili (artt. 21 e 28 D.Leg. vo n. 89/1992), con funzione di Presidente;
- uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti
- uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri

Il sistema di selezione del collegio è stato modificato: l'art. 16 c. 25 del D.L. n. 138/2011, conv, nella legge n.148/2011, prevede lo scambio del sistema dell'elezione con un meccanismo di sorteggio dei componenti del collegio da un elenco nel quale possono essere inseriti, su richiesta, anche i soggetti iscritti, a livello regionale, nel registro dei revisori legali (dottori commercialisti ed esperti contabili). Con questa modalità, i Comuni sono suddivisi in tre fasce, in base alla popolazione residente. Ad ogni fascia corrispondono criteri e requisiti personali dei possibili revisori sempre più selettivi, e gli interessati possono richiedere di essere inseriti come possibili revisori in una o più fasce.

I membri del collegio durano in carica tre anni e sono revocabili, se non in caso di inadempienza.

Il collegio dei revisori, che ha diritto di accesso a tutti gli atti e documenti dell'ente ha le seguenti attribuzioni, da esplicitare in conformità allo statuto del regolamento (art.239):

- I. Collabora con il consiglio nella sua funzione di controllo e di indirizzo;

¹³ Luciano Vandelli, *“Il sistema delle autonomie locali”*, cit., pag. 265

- II. Esprime pareri di integrità, coerenza e attendibilità sulle proposte di bilancio e sulle relative variazioni e, più in generale, sugli atti che esprimono l'indirizzo finanziario dell'ente, come ad esempio, gli strumenti di programmazione economico-finanziaria, le proposte di ricorso all'indebitamento, le proposte di regolamento di contabilità e di applicazione dei tributi locali;
- III. Esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'ente ed attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, redigendo apposita relazione al consuntivo;
- IV. Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto;
- V. Riferisce immediatamente al consiglio sulle gravi irregolarità riscontrate;
- VI. Esercita, infine, le verifiche di cassa di cui all'art. 233 del T.U.;
- VII. Vigila sulla corretta applicazione degli adempimenti relativi alla contrattazione collettiva.¹⁴

In conclusione, il consiglio comunale, che nel nuovo ordinamento è essenzialmente organo di indirizzo e controllo, potrà disporre, attraverso l'opera del collegio dei revisori, degli elementi occorrenti per accertare se gli obiettivi programmatici fissati e gli indirizzi formulati per i diversi settori e servizi dell'ente siano stati in concreto conseguiti e osservati; potrà, inoltre, conoscere il costo dei risultati raggiunti e valutare l'efficienza dei singoli apparati burocratici. Tutto questo sia al fine di rimeditare sulle scelte compiute, eventualmente apportando anche le opportune correzioni, sia allo scopo di esercitare il sindacato politico sulla giunta cui compete la responsabilità dell'attuazione dei programmi e indirizzi consiliari¹⁵

I compiti del collegio dei revisori sono stati ulteriormente ampliati. Con la Legge n. 289/2002, è stato attribuito al collegio dei revisori il compito di:

¹⁴ Decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150: Attuazione della legge 4 marzo 2009, n.15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni

¹⁵ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, *“Diritto degli enti locali”*, cit., pag. 353

1. vigilare sul divieto di ricorso all'indebitamento per spese diverse da quelle per investimenti e; 2. Vigilare sul rispetto del patto di stabilità, tramite valutazioni trimestrali della coerenza degli obiettivi del trimestre con l'obiettivi annuale.

Le evoluzioni normative hanno posto maggiore enfasi sul ruolo attribuito al consiglio dei revisori come intermediario informativo tra l'ente e l'amministrazione centrale. In questo contesto, il collegio dei revisori ha l'incarico di comunicare al Ministero dell'Economia tutte le informazioni riguardanti il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica. Inoltre, è tenuto a fornire alla ragioneria generale dello Stato dettagli riguardo eventuali mancati raggiungimenti degli obiettivi trimestrali all'interno del patto di stabilità.

A tal proposito, la Corte costituzionale ha ribadito la legittimità delle disposizioni che prevedono obblighi di trasmissione di informazioni sul finanziamento del sistema dei controlli negli enti locali, riconducendo tale attività ai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, quest'ultima infatti, è finalizzata al perseguimento del principio costituzionale fin ora citato, del buon andamento. (cfr. sentenze n.376/2003, n. 4/2004, nn. 35 e 64/2005).

CAPITOLO 2

LE VARIE TIPOLOGIE DI CONTROLLI INTERNI NEGLI ENTI LOCALI

*Il controllo interno è configurabile come un insieme di strumenti operativi e gestionali per cui il vertice di ciascun organismo pubblico deve garantire non solo l'istituzione di una struttura di controllo adeguata, ma anche la sua concreta operatività.*¹⁶

Il sistema dei controlli interni negli enti locali ha subito un significativo cambiamento che ha segnato la transizione da un approccio in cui prevalevano gli esami preventivi di conformità e di merito sugli atti, condotti da entità esterne, a un quadro in cui prevalgono i controlli interni, soprattutto quelli sull'attività gestionale.

La pubblica amministrazione, negli anni ha effettuato numerose riforme, con l'obiettivo principale di sostituire la tradizionale cultura burocratica, basata sull'osservanza dei doveri formali, con un approccio manageriale che mette al centro dell'attività amministrativa il raggiungimento dei risultati.

2.1. Normativa di riferimento

L'art. 20 del Decreto Legislativo n. 29/1993, recante: *"Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della legge 23 ottobre 1992, n. 421"*¹⁷, nel testo sostituito dall'art. 6 del Decreto Legislativo n. 470/1993, ha previsto l'istituzione obbligatoria in tutte le pubbliche amministrazioni (anche locali) di nuovi servizi di controllo interno o nuclei di valutazione, con il compito

¹⁶ Elena Brandolini: *"Il nuovo sistema dei controlli: i controlli interni"*: pag. 4 (<https://www.dsg.univr.it/documenti/Documento/allegati/allegati406291.pdf>)

¹⁷ Normattiva: (<https://www.normattiva.it/>)

di verificare la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse ed il buon andamento dell'amministrazione.¹⁸

Successivamente, il Decreto Legislativo n. 77/1995, nello specifico gli art.: 39, 40 e 41, ha completato il quadro normativo relativo al controllo di gestione. Tuttavia, va rilevato che tale normativa è stata superata dall'evoluzione legislativa intervenuta.

In particolare, sulla base della delega stabilita dall'art. 11 della Legge n. 59/1997, nota come "Legge Bassanini", con la quale al Governo è stata conferita la facoltà di attribuire funzioni e compiti alle regioni ed agli enti locali, è stato emanato il Decreto Legislativo n. 286/1999, recante: *“Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”*.¹⁹

Quest'ultimo enuncia i principi generali relativi al controllo interno per le pubbliche amministrazioni e individua diverse tipologie di controllo, a seconda delle differenti funzioni assegnate.

Attualmente, il controllo interno prevede quattro diverse tipologie, in base alle finalità per le quali è attuato:

1. Controllo di regolarità amministrativa
2. Valutazione della dirigenza
3. Controllo strategico
4. Controllo di gestione

¹⁸ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, *“Diritto degli enti locali”*, Cedam (11/2022) pag. 355

¹⁹ Normattiva: (<https://www.normattiva.it/>)

Le diverse forme di controllo sono strutturate con attenzione per rispettare il principio chiave di separazione tra le funzioni di indirizzo e i compiti di gestione. Questo principio stabilisce chiaramente che le responsabilità di definire l'orientamento strategico e prendere decisioni politiche appartengono esclusivamente agli organi di governo, mentre l'esecuzione delle attività operative è affidata ai dirigenti.

Le funzioni di indirizzo, che comprendono la definizione delle strategie a lungo termine, la formulazione delle politiche e l'identificazione delle priorità, sono di competenza dei livelli decisionali più elevati, ossia gli organi di governo. Essi, grazie a una visione ampia e globale, sono in grado di delineare le direzioni fondamentali dell'ente, fornendo linee guida chiare per il perseguimento degli obiettivi generali.

Questa distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione è essenziale per una governance equilibrata e responsabile; consentendo agli organi di governo di concentrarsi sulla strategia e sull'indirizzo generale, e ai dirigenti di occuparsi dell'implementazione pratica, si crea un'organizzazione efficace e ben coordinata.

Nel rispetto del principio di autonomia, la disciplina prevista da tale decreto, valevole per tutte le pubbliche amministrazioni, non fu per gli enti locali né subito obbligatoria, né vincolante. Il legislatore aveva previsto che essi “possono adeguare le normative regolamentari” con salvezza dei propri ordinamenti generali e finanziari-contabili. Conseguiva a ciò che il modulo organizzativo previsto, il quale realizzava la separazione degli apparati organizzativi preposti a ciascuna delle quattro diverse tipologie del controllo, potesse non trovare piena applicazione tra gli enti locali, per evidenti ragioni dimensionali.²⁰

Molto importante, inoltre, è la pressoché totale abrogazione dell'art. 20 del Decreto Legislativo n. 29/1993 e l'attribuzione a ciascuna amministrazione del potere di disciplinare l'esercizio del controllo di gestione sotto l'aspetto organizzativo e

²⁰ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, “*Diritto degli enti locali*”, cit., pag. 355-356

procedimentale, predisponendo gli indicatori specifici di efficacia, efficienza ed economicità.²¹

2.2. Riforma dei controlli interni negli enti locali con il D.L. n 174/2012

Nel 2012 è stata introdotta una significativa riforma nel campo dei controlli interni attraverso il Decreto-legge n. 174/2012, successivamente convertito nella Legge n. 213/2012. Questa riforma ha comportato l'aggiunta all'art. 147 del Testo Unico degli Enti Locali (T.U.E.L.) degli articoli 147-bis, 147-ter, 147-quater e 147-quinquies. Questo insieme di modifiche ha avuto un impatto considerevole nell'ottica di razionalizzare e riorganizzare l'intero sistema dei controlli interni all'interno delle amministrazioni pubbliche.

L'obiettivo di tale riforma è stato quello di creare un quadro normativo più coerente e completo per i controlli interni, in modo da ottimizzare l'utilizzo delle risorse, prevenire e individuare tempestivamente eventuali irregolarità e promuovere una gestione finanziaria più responsabile ed efficiente.

L'art 147 del T.U. prevede che: *“1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.*

Sono previsti cinque obiettivi da perseguire per il controllo interno diretto:

1) 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;

²¹ Ivi, pag. 356

- 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,*
- 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.*

2.3. Il controllo di regolarità amministrativa

Il controllo di regolarità amministrativa trova il suo fondamento nell'art. 147, comma. 1 e 147-bis (T.U.E.L.).

Quest'ultimo, specificamente rivolto a tale forma di controllo, stabilisce l'obbligo di un controllo preventivo e successivo al fine di verificare la conformità amministrativa e contabile.

Di conseguenza, il Controllo di regolarità amministrativa è sia preventivo che successivo, mentre il Controllo di regolarità contabile è previsto solo nella fase preventiva. Il controllo preventivo si effettua durante la creazione dell'atto; quello successivo, invece, interviene successivamente alla conclusione, nella fase di consolidamento dell'efficacia.

Questo articolo stabilisce un duplice aspetto: in primo luogo, il controllo di regolarità amministrativa è garantito nella fase di formazione dell'atto, dove ogni responsabile di servizio è chiamato ad assicurare tale controllo; in secondo luogo, questo controllo viene esercitato tramite l'emissione di un parere di regolarità

tecnica, che attesta la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa in questione.

Nella fase successiva alla creazione dell'atto, il controllo di regolarità amministrativa assume un'altra dimensione; in questa fase, infatti, segue i principi generali di revisione aziendale e viene condotto conformemente alle modalità definite dall'ente, all'interno dei confini dell'autonomia organizzativa.

I risultati sono comunicati periodicamente dai segretari ai responsabili dei servizi coinvolti. Questa comunicazione include direttive da seguire nel caso in cui si riscontrino irregolarità nell'azione amministrativa. Inoltre, i risultati e le direttive vengono trasmessi ai revisori dei conti, agli organi di valutazione dei risultati e al consiglio comunale. La diffusione dei documenti è fondamentale poiché fornisce informazioni preziose utili per valutare l'efficacia, l'efficienza e la legalità dell'azione amministrativa dell'ente.²²

Provvedono a tale controllo organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della P.A.:

- organi di revisione;
- uffici di ragioneria;
- servizi ispettivi e, nell'ambito delle vigenti competenze di legge, anche i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato e quelli con competenza di carattere generale.

Solo in caso di necessità, la P.A. può ricorrere a soggetti esterni specializzati nella certificazione del bilancio.

Tale forma di controllo non può in nessun caso essere svolta dalle strutture o dai soggetti preposti alle altre forme di controllo interno.²³

²² Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, “*Diritto degli enti locali*”, cit., pag. 358

²³ Brandolini: “Il nuovo sistema dei controlli”, cit., pag. 7 (<https://www.dsg.univr.it/documenti/Documento/allegati/allegati4062>)

2.4. La valutazione della dirigenza

In relazione all'analisi della gestione aziendale, il D.lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009 (c.d. Decreto Brunetta) ha introdotto una modifica sostanziale nel processo di valutazione dei vertici aziendali. Questa modifica ha comportato il trasferimento della responsabilità di valutazione dai servizi interni di controllo agli Organismi indipendenti di valutazione. In questo contesto, la valutazione non riguarda più solo la dirigenza, ma include anche una misurazione della performance sia a livello organizzativo che individuale. Questo nuovo approccio valutativo coinvolge anche il personale amministrativo precedentemente escluso dal processo.

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.²⁴

La misurazione e valutazione della performance hanno come obiettivo principale il miglioramento della qualità dei servizi erogati dalle istituzioni pubbliche. Inoltre, mirano anche a favorire lo sviluppo delle competenze professionali, promuovendo il merito e concedendo premi in base ai risultati ottenuti sia a livello individuale che da parte delle unità organizzative. Questo processo è guidato da principi di parità di diritti e doveri, trasparenza nell'esposizione dei risultati delle istituzioni pubbliche e nell'impiego delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi. Ogni istituzione pubblica è tenuta ad attuare la misurazione e valutazione della performance per l'intera amministrazione, le unità organizzative o le aree di responsabilità che ne fanno parte e i singoli dipendenti.

²⁴ Parlamento italiano: “Controlli interni ed esterni sulle regioni e sugli enti locali”: (<https://leg16.camera.it/465?area=19&tema=799&Controlli+interni+ed+esterni+sulle+regioni+e+sugli+enti+locali#paragrafo3590>)

In virtù di quanto stabilito nell'art. 7 del decreto sopra citato, le istituzioni pubbliche sono obbligate a introdurre, tramite un provvedimento dedicato, il "Sistema di misurazione e valutazione della performance", al fine di condurre una valutazione annuale della performance sia a livello organizzativo che individuale. Questo processo di valutazione della performance organizzativa e individuale è messo in atto attraverso un ciclo di gestione della performance delineato nell'articolo 4 del medesimo decreto.

Il ciclo si struttura attraverso le seguenti fasi, in linea con i contenuti e il processo di pianificazione finanziaria e di bilancio:

1. definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;
2. collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse;
3. monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;
4. misurazione e valutazione della performance, organizzativa e individuale;
5. utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito;
6. rendicontazione dei risultati agli organi di indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle amministrazioni, nonché ai competenti organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei servizi.²⁵

2.5. Controllo delle società partecipate non quotate

Un notevole passo avanti è rappresentato dal sistema di controllo specifico delineato nell'art. 147-quater del T.U. Tale sistema di controllo è affidato alle

²⁵ D.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150: Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.

(<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2009-10-27;150!vig=>)

strutture interne dell'ente locale, che ne detengono la responsabilità. Esso si basa sulla previa definizione di obiettivi gestionali specifici per la società partecipata, parametrati attraverso criteri qualitativi e quantitativi. In aggiunta, si basa sull'implementazione di un idoneo sistema informativo volto a monitorare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio e la qualità delle prestazioni offerte. L'obiettivo è anche quello di assicurare il rispetto delle leggi relative ai vincoli di finanza pubblica. In base a tali dati, l'ente locale esegue un costante monitoraggio dell'andamento delle società partecipate non quotate, analizzando eventuali discordanze rispetto agli obiettivi stabiliti e individuando le azioni correttive opportune. Questo monitoraggio è esteso anche alla valutazione di possibili squilibri economico-finanziari che potrebbero impattare il bilancio dell'ente stesso.²⁶

2.6. Il controllo strategico

Il D.Lgs.n.286/1999 ha introdotto un'importante novità con il controllo strategico. Questa forma di controllo, che rappresenta sicuramente la novità più significativa tra le diverse forme di controllo interno, è strettamente legata all'attività di programmazione strategica e all'indirizzo politico-amministrativo. In effetti, il controllo strategico costituisce il presupposto fondamentale di queste attività.

L'obiettivo principale di questo controllo è quello di verificare come vengono messe in pratica le decisioni prese e descritte nei documenti di programmazione redatti dagli organi di indirizzo. In questo senso, sia il controllo che la valutazione condividono un obiettivo comune: raccogliere, analizzare e interpretare informazioni, al fine di migliorare le decisioni riguardanti l'allocazione delle risorse pubbliche.

Attraverso tale controllo, si cerca di fornire una valutazione globale, concisa e sintetica delle prestazioni dell'intera organizzazione.

²⁶Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, “*Diritto degli enti locali*”, cit., pag. 359

La rilevanza pratica di questo genere di controllo risiede nel suo potere di implementare misure correttive nei confronti degli obiettivi stabiliti.

Infatti, grazie ai reports provenienti dal controllo di gestione, il controllo strategico permette di ristrutturare le decisioni, orientando l'apparato politico-amministrativo proprio verso le azioni correttive indispensabili per realizzare gli obiettivi prestabiliti.

Nonostante la sua introduzione risalga al 1999, il controllo strategico è rimasto in gran parte inattuato all'interno delle amministrazioni pubbliche, compresi gli enti pubblici. Nel 2012, si è tentato di rivitalizzarlo attraverso una disciplina più precisa. Infatti, l'articolo *147-ter* del T.U.E.L., fa riferimento ai comuni con una popolazione superiore a 15.000 abitanti e stabilisce l'obbligo per tali enti di istituire, individualmente o in forma associata, metodi di controllo mirati alla rilevazione:

- degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti;
- del grado di soddisfazione della domanda espressa;
- dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni;
- dei risultati ottenuti rispetto agli obiettivi predefiniti;
- delle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, della qualità dei servizi erogati. ²⁷

2.7. Il controllo di gestione

L'introduzione della nuova struttura normativa finanziaria e contabile per le amministrazioni locali (Decreto Legislativo 77/1995) ha rivoluzionato profondamente il preesistente quadro giuridico, includendo l'attivazione di sistemi e processi di pianificazione e controllo della gestione.

Il controllo di gestione rappresenta una delle quattro modalità di controllo interno definite dall'art. 147 del Decreto Legislativo numero 267/2000, cui è affidata la

²⁷ Francesco Staderini, Paolo Caretti, Pietro Milazzo, “*Diritto degli enti locali*”, cit., pag. 358

responsabilità di valutare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa. Questo obiettivo mira a ottimizzare il rapporto tra i costi e i risultati, attraverso l'attuazione di interventi correttivi quando necessario.

In contrasto con le altre modalità di gestione interna, il controllo di gestione, noto anche come pianificazione e supervisione, è completamente regolato nei suoi fondamenti dagli articoli del T.U.E.L.: riguardo alla sua funzione (art. 196); alle metodologie di attuazione (art. 197); e al contenuto della documentazione dell'intero processo (art. 198).

Art. 196: 1. Al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa, gli enti locali applicano il controllo di gestione secondo le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità.

2. 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. 197: 1. Il controllo di gestione, di cui all'articolo 147, comma 1 lettera b), ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale delle province, dei comuni, delle comunità montane, delle unioni dei comuni e delle città metropolitane ed è svolto con una cadenza periodica definita dal regolamento di contabilità dell'ente.

2. Il controllo di gestione si articola almeno in tre fasi:

a) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi;

b) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;

c) 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.

3. Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e 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.

4. La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'articolo 228, comma 7.

Art. 198: La struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ed ai responsabili dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili.²⁸

Nel contesto dell'ordinamento degli Enti Locali, la caratteristica distintiva del Controllo di gestione risiede nell'attività di supervisionare gli obiettivi enunciati nella Relazione Programmatico-Pianificativa (RPP) e gli obiettivi gestionali delineati nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG), che in pratica costituiscono un'ulteriore suddivisione dei primi al fine di valutare l'efficacia (misura di raggiungimento dell'obiettivo programmato), l'efficienza (allocazione di risorse per il conseguimento dell'obiettivo) e l'economicità.

Il Controllo di gestione è d'ausilio nella:

- verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi gestionali predefiniti nel PEG;
- valutazione della capacità di aggregazione e di collaborazione tra i diversi dirigenti/responsabili nella realizzazione dei progetti;

²⁸ Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, "Testo unico delle leggi sugli ordinamenti locali"

- determinazione dei costi e dei proventi che gli obiettivi hanno generato, grazie all'ulteriore strumento del Controllo di gestione rappresentato dalla contabilità analitica;
- determinazione del beneficio differenziale tra costi e proventi che l'azione amministrativa ha prodotto e in che termini tale beneficio si è riflesso sulla collettività.

Il Controllo in questione dovrà, dunque, monitorare la capacità dell'ente di:

- perseguire e conseguire gli obiettivi ritenuti di pubblica utilità;
- perseguire una efficiente gestione, in relazione alle risorse "consumate" e ai risultati conseguiti; far affidamento su un flusso di ricchezza pubblica (attraverso la politica tributaria e tariffaria) economicamente sopportabile dalla collettività e socialmente accettabile dalla stessa.²⁹

2.8. La progettazione del controllo di gestione partendo dalla programmazione

Progettare un sistema di controllo di gestione comporta il costante collegamento tra la valutazione dei risultati e quanto originariamente pianificato. È, quindi, di notevole importanza iniziare da un'attività di pianificazione/gestione seria ed efficace.

Di conseguenza, è possibile elencare le seguenti fasi che caratterizzano il controllo di gestione:

1. Pianificazione strategica: disciplinata dall'art. 46 del T.U.E.L. Le decisioni riguardano la direzione complessiva dell'ente e mirano a delineare il quadro politico-strategico per la gestione e i successivi passaggi programmatici.

2. Programmazione operativa: disciplinata dall'art. 170 del T.U.E.L. La programmazione si propone di trasformare in azioni pratiche le Linee guida della

²⁹ Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, *"Il nuovo sistema dei controlli interni"*, Ipsoa, Milano (2014), pag. 254

pianificazione. Le scelte riguardano gli obiettivi (programmi) e le opzioni d'intervento concordate su un orizzonte temporale più ampio (interventi per ogni programma e per ciascun servizio).

Si può affermare che la Pianificazione strategica principalmente consiste nell'identificare le necessità delle comunità amministrative e garantirne la soddisfazione tramite l'espletamento di funzioni specifiche, considerando sia le priorità temporali sia le risorse disponibili o potenzialmente ottenibili. In questo modo, la Pianificazione strategica svolge un ruolo cruciale nell'individuare gli obiettivi e le strategie dell'amministrazione pubblica.

La programmazione, invece, rappresenta la definizione dei programmi e dei relativi progetti necessari alla Pianificazione strategica e costituisce di fatto *“il complesso coordinato di attività relative ad opere da realizzare, di interventi diretti ed indiretti – non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito...”*³⁰

Le due fasi devono rimanere distinte al fine di ribadire il ruolo centrale degli obiettivi che l'operatore pubblico intende perseguire e, quindi, il processo attraverso cui si arriva alla scelta dei bisogni da soddisfare e dei relativi obiettivi. Anche gli attori dei due processi rimangono distinti: la fase di Pianificazione strategica rappresenta un'operazione prettamente politica (policy maker), ma il passaggio all'attività di programmazione richiede l'affiancamento ad essi di manager specializzati – interni e/o esterni – all'amministrazione che attraverso una serie di analisi economiche, di indagini di mercato e di valutazioni tecniche possano supportare i primi nella programmazione dell'attività da svolgere.³¹

3.budgeting: disciplinato dall'art. 169 del T.U.E.L. Le decisioni vertono sulla definizione di obiettivi gestionali e le opzioni d'intervento concordate in termini più restrittivi (obiettivi gestionali e voci di spesa per ogni centro di costo) e mirano a

³⁰ Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, *“Testo unico delle leggi sugli ordinamenti locali”*, art. 165 comma. 7

³¹ Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, *“Il nuovo sistema dei controlli interni”*, cit., pag. 251

distribuire le responsabilità di gestione e a stabilire i limiti di spesa più stretti per la gestione autorizzata. Dopo aver completato la fase iniziale di programmazione e pianificazione, in cui i programmi sono stati chiaramente delineati dal punto di vista tecnico, finanziario ed economico, si procede alla fase successiva, cioè il budgeting.

In questa fase, i programmi precedentemente definiti vengono sottoposti ai seguenti processi:

a) I programmi vengono assegnati alla gestione dei responsabili incaricati di attuarli. Questi responsabili hanno il compito di gestire e coordinare l'implementazione dei programmi in modo efficace ed efficiente. Ciò implica prendere decisioni operative, monitorare lo stato di avanzamento e assicurarsi che le risorse siano allocate in modo appropriato per raggiungere gli obiettivi stabiliti.

b) Ulteriori dettagli vengono aggiunti alla definizione dei programmi attraverso una precisa esplicitazione delle spese, delle entrate e degli obiettivi. Questo processo coinvolge una suddivisione dettagliata dei costi previsti per ogni aspetto del programma e l'identificazione delle fonti di finanziamento necessarie.

Il budget/PEG:

In tale contesto assume rilevanza fondamentale il PEG (Piano Esecutivo di Gestione).

In letteratura è stata generalmente sottolineata la coerenza tra PEG e logica di budget. Tuttavia, se la logica generale è analoga, sono riscontrabili una serie di diversità.

Il PEG, dato il legame con i documenti di contabilità pubblica:

- ha natura autorizzativa;
- fa riferimento ad accertamenti ed impegni, anziché a proventi e costi;
- esprime innanzitutto una responsabilità verso l'acquisizione anziché verso l'utilizzazione dei fattori produttivi;

per aderire alla logica budgetaria il PEG deve:

- esplicitare non solo le risorse assegnate ma anche i risultati attesi;
- fare affidamento su dirigenti/responsabili che dispongono di effettiva autonomia nell'utilizzo delle risorse;
- discendere da una vera ed efficace programmazione a cui segua una fase di controllo sul conseguimento dei risultati.

La funzione del PEG può essere scissa in due componenti, e precisamente di:

1. programmazione e controllo della gestione, con valenza di razionale coordinamento e motivazione, sul modello di un budget d'esercizio;
2. autorizzazione e limite all'autonomia dirigenziale, con particolare riferimento ai poteri di impegno (art. 192 TUEL).

Il periodo di analisi del PEG coincide con quello del bilancio di previsione, ma, a differenza di quest'ultimo, non rappresenta solo uno strumento di programmazione finanziaria (parte monetaria) ma contiene anche dati quali-quantitativi inerenti alla gestione dei servizi (parte non monetaria).³²

Art. 169 T.U.E.L: Piano esecutivo di gestione

1. Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.

2. Il piano esecutivo di gestione contiene una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.

*3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane.*³³

³² Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, "Il nuovo sistema dei controlli interni", cit., pag.261

³³ Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, "Testo unico delle leggi sugli ordinamenti locali"

In sostanza, il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) rappresenta il documento che unisce la volontà politica con le operazioni gestionali, collegando la fase di pianificazione con quella di supervisione. Questo avviene attraverso la diffusione della "comprensione e consapevolezza" gestionale in tutta l'organizzazione.

È, tuttavia, essenziale, come precedentemente sottolineato, che il PEG stabilisca chiaramente:

- gli scopi assegnati ai centri di responsabilità;
- i confini e le autorizzazioni dell'autonomia direttiva, con un'attenzione particolare alle autorizzazioni di spesa;
- le risorse umane, materiali e finanziarie necessarie per raggiungere gli obiettivi;
- le attività e i parametri utilizzati per valutare e valutare le prestazioni gestionali e il lavoro dei dirigenti/responsabili.

Il Controllo di Gestione consente di esaminare l'andamento della gestione da diverse prospettive: finanziaria, qualitativa, di efficacia, efficienza ed economicità. Ciò rende possibile una valutazione precisa e oggettiva dei risultati raggiunti e consente di individuare sia i fattori di successo che quelli negativi. Di conseguenza, la pianificazione gestionale può adattare gli obiettivi o le strategie adottate per conseguire i risultati desiderati.

Il comma 1 dell'Art. 169 TUEL nel definire gli aspetti non finanziari del PEG, richiede che in esso vengano definiti: “... *gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.*”.

Il processo di definizione degli obiettivi gestionali rappresenta il risultato del confronto tra la volontà politica e la visione gestionale dei dirigenti. La definizione degli obiettivi dovrebbe scaturire da un processo di negoziazione tra la Giunta e gli organi dirigenziali, nel quale si confrontino proposte diverse, si analizzino le diverse esigenze delle parti in causa e si determinino gli obiettivi condivisi da entrambi.

Il PEG, al termine del processo di negoziazione degli obiettivi, costituisce un impegno sia per la Giunta, sia per i dirigenti a rispettare determinati programmi:

- per la Giunta costituisce l'impegno a garantire le risorse affidate, a non modificare – in modo “informale” – le direttive indicate nel documento, a considerare positivo l'operato del responsabile se in conformità con i risultati previsti;
- per i dirigenti, l'impegno è quello di gestire la propria unità organizzativa in conformità con le direttive indicate nel PEG e, quindi, di raggiungere gli obiettivi attraverso l'impiego delle risorse assegnate.³⁴

In relazione ai risultati che devono essere raggiunti, è possibile identificare tre tipologie di obiettivi gestionali del PEG:

- *Obiettivi strategici*: emergono come risultato diretto dei progetti di evoluzione della RPP, provengono dunque dalla missione definita a livello politico e si distinguono generalmente per attività di natura innovativa. Comprendono l'implementazione di nuovi prodotti e/o servizi all'interno dell'Ente Locale o la profonda ristrutturazione dell'organizzazione, dei processi e/o della tecnologia;
- *Obiettivi rilevanti*: sono connessi allo sviluppo dell'attuale struttura, uno sviluppo che può implicare l'introduzione di processi innovativi mirati al miglioramento delle prestazioni. Questi obiettivi rispecchiano i principi di efficienza ed efficacia della gestione e all'introduzione di nuovi principi legislativi;
- *Obiettivi ordinari*: sono legati al mantenimento degli standard raggiunti dall'Ente Locale.

4.Reporting e valutazione dei risultati

Il sistema di reporting mira a effettuare una sistematica comparazione tra gli obiettivi stabiliti e i risultati ottenuti, al fine di identificare eventuali azioni correttive necessarie per riportare l'azione su traiettorie che possano condurre verso il conseguimento della desiderata "meta finale".

³⁴ Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, “*Il nuovo sistema dei controlli interni*”, cit., pag.266

L'introduzione di un sistema di reporting inizia con l'analisi del contesto in cui esso opera, con l'obiettivo di generare consapevolezza riguardo alla direzione intrapresa e al grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati.

Nell'ambito di un Ente Locale, non esiste un modello di reporting predefinito. Questo modello dipende, invece, dalla complessità dell'amministrazione comunale e dalle numerose finalità specifiche da perseguire. Tuttavia, collegare il sistema di reporting agli obiettivi strategici aziendali più elevati, correlati al processo di pianificazione e programmazione, permette di mantenere un controllo sulla coerenza tra le attività svolte, i comportamenti adottati e i risultati conseguiti, in relazione alle aspettative dei vari stakeholder coinvolti.

I principali elementi da tenere in considerazione nella progettazione del sistema di reporting sono:

- l'insieme delle relazioni che si vengono a instaurare tra persone, strumenti e norme;
- il Sistema Informativo-Contabile dell'ente e l'architettura dei diversi sistemi di contabilità finanziaria, economica, analitica, fiscale, ecc. Il PEG, quale strumento di aderenza alla fase di programmazione e di controllo, è indispensabile per garantire un buon sistema di reporting;
- i fruitori del sistema: rappresentati dai dirigenti, dai responsabili, ma anche dalla direzione generale e dai politici;
- gli indicatori ritenuti più significativi rispetto all'oggetto da esaminare;
- la periodicità dei report, che dipende, dal tipo di organizzazione, dalla minore o maggiore complessità aziendale e dall'oggetto da monitorare. La periodicità ottimale negli Enti Locali sarebbe quella trimestrale/quadrimestrale;
- la tempestività necessaria a supportare il management nell'assumere decisioni³⁵

³⁵ Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, *"Il nuovo sistema dei controlli interni"*, cit., pag.306-307

2.9. Il processo logico-organizzativo del sistema di Controllo di gestione in un Ente Locale

Il meccanismo del Controllo di Gestione deve fornire informazioni adeguate che non si limitano a un approccio contabile, ma devono invece valutare la capacità dell'Ente di garantire, tramite l'utilizzo delle risorse pubbliche, un processo costante di creazione di valore per l'intera comunità.

In tale ottica, le finalità da perseguire a favore della collettività possono essere così riassunte: sicurezza; tutela dell'ambiente; livello adeguato di viabilità e trasporti; politiche assistenziali, servizi alla persona; processo culturale e di istruzione; sviluppo socioeconomico.

Per poter fornire adeguate risposte alla collettività, l'ente attraverso il Processo di Pianificazione-Programmazione:

- Valuta le priorità dell'intervento;
- Organizza l'apparato comunale e la sua articolazione in servizi istituzionali, non istituzionali, valutando, per quest'ultimi, se intervenire direttamente o indirettamente;
- Valuta l'assorbimento delle risorse necessarie per l'erogazione dei servizi istituzionali e non;
- Considera inizialmente l'aspetto della sua politica in relazione al cittadino, riguardante l'entità della tassazione, costi e standard da garantire;
- Adotta la politica gestionale definitiva per gli esercizi futuri, in relazione alle risorse ritenute conseguibili

A livello strumentale l'ente fornisce:

- un'adeguata struttura organizzativa
- un'adeguato sistema informativo
- funzionamento degli organi istituzionali³⁶

³⁶ Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, *"Il nuovo sistema dei controlli interni"*, cit., pag.318

Per quanto riguarda invece, l'aspetto strategico-gestionale, l'ente dovrà esaminare due aspetti: innanzitutto, aumentare l'efficienza sia internamente che esternamente; inoltre, considerare tutte le azioni per incrementare le risorse disponibili, consentendo così un intervento pubblico più ampio rispetto alle risorse direttamente disponibili. Alcuni esempi di queste azioni possono essere:

- sponsorizzazioni;
- utilizzo di fondi comunitari;
- valorizzazione del patrimonio comunale;
- politiche di indirizzo e coordinamento con società esterne e organizzazioni non profit che possono assicurare possibilmente un intervento senza eccessive spese per l'Ente Locale, ovvero garantire un risultato finale socioeconomico maggiore a favore della collettività rispetto alla semplice erogazione liberale grazie a tale collaborazione e coordinamento;
- adozione di politiche di incentivazione del personale;
- svolgimento di attività e servizi attraverso il processo di unione tra comuni e di consorzio³⁷

In questa maniera, il controllo di gestione, in connessione con gli scopi delineati nel Processo di Pianificazione-Programmazione, sarà in grado di formulare giudizi sulla misura di: *efficienza*, intesa come l'abilità dell'ente di:

2. utilizzare minori risorse per offrire gli stessi servizi in termini di quantità e qualità;
3. ottimizzare l'impiego delle risorse umane;
4. incrementare il livello delle risorse tramite adeguate strategie gestionali;
5. indirizzare le risorse verso un livello crescente di eccellenza nei servizi offerti; nonché di *efficacia*, intesa come l'abilità di:
6. raggiungere gli obiettivi previsti;
7. aderire alle scadenze stabilite;

³⁷ Ivi, Pag. 320

8. assicurare una trasparenza dell'azione politica, che si estenda oltre i confini dell'ente;
9. concretizzare progetti a vantaggio della collettività;
10. coinvolgere un ampio spettro di fruitori, sia diretti che indiretti, questi ultimi tramite una politica ben strutturata di guida e collaborazione con entità esterne all'ente.

L'ultimo concetto chiave da prendere in considerazione è *l'economicità finale della gestione*, interpretata come il grado di risorse prelevate dalla comunità ritenuto finanziariamente ragionevole e socialmente approvato in relazione alla strategia di gestione attuata.

Il controllo di gestione, organizzato in questo modo, potrà anche essere di supporto al Controllo strategico e al Processo di valutazione del personale.

È evidente che l'introduzione di questo sistema avviene in modo graduale e tenendo conto delle particolarità dell'ente di riferimento, coinvolgendo il personale verso obiettivi di vera rilevanza strategica e vantaggiosi per la comunità amministrata, con risultati positivi globali per lo sviluppo economico e sociale, sia a livello locale che sovracomunale.³⁸

³⁸ Giancarlo Astegiano, Ciro D'Aries, Emanuele Padovani, *"Il nuovo sistema dei controlli interni"*, cit., pag.320

CAPITOLO 3
I CONTROLLI INTERNI NELLA PROVINCIA AUTONOMA DI
TRENTO.
L'ESPERIENZA DI UN PICCOLO COMUNE DI VALLE

3.1. Le competenze attribuite al Trentino-Alto Adige come regione a statuto speciale

Per poter parlare di controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento è opportuno iniziare con l'esame delle autonomie regionali speciali e, in particolare, delle competenze statutariamente attribuite alla Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol in materia di enti locali. I modi con cui tali competenze sono state legislativamente esercitate permetteranno di evidenziare le similitudini e le differenze rispetto alla disciplina stabilita dallo Stato, applicata nelle Regioni con autonomia ordinaria, e oggi inclusa principalmente nel *"testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali,"* approvato con decreto legislativo n. 267 del 18 agosto 2000, in seguito soggetto a varie modifiche.

A partire dalla revisione degli Statuti speciali operata dalla legge costituzionale 23 settembre 1993, n. 2, tutte le Regioni ad autonomia speciale dispongono della potestà legislativa primaria in materia di "ordinamento degli enti locali", fino ad allora riconosciuta alla sola Sicilia.³⁹

La revisione costituzionale del titolo V operata dalla legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, non sembra avere cambiato l'assetto delle competenze regionali riguardo agli enti locali. Infatti, anche se l'art. 117, comma. 2, lett. p della Cost., assegna alla potestà legislativa esclusiva dello Stato alcune competenze relative agli enti locali, la giurisprudenza costituzionale ha interpretato il testo costituzionale attuale in modo tale da mantenere sostanzialmente intatta la competenza primaria

³⁹ Matteo Cosulich, *"I controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento"*, Il Piemonte delle autonomie (2014), pag. 1
(<https://www.piemonteautonomie.it/i-controlli-sugli-enti-locali-nella-provincia-autonoma-di-trento/>)

delle Regioni speciali in materia di "ordinamento degli enti locali" all'interno dei limiti stabiliti dagli Statuti regionali.

Una volta confermata la competenza principale delle Regioni speciali, inclusa la provincia di Trento e il Trentino-Alto Adige/Südtirol, per quanto riguarda l'ordinamento degli enti locali possiamo concludere che questa competenza include anche i controlli sugli enti locali e, in particolare, i controlli sugli atti.

La disciplina dell'ordinamento degli enti locali e dei controlli sugli stessi mostra alcune caratteristiche peculiari nella Regione trentino-altoatesina, anche per quanto concerne alle altre autonomie speciali.

Come per la maggior parte delle Regioni ad autonomia speciale, nel Trentino-Alto Adige/Südtirol, gli enti locali sono limitati ai Comuni o ad enti strettamente associati a essi. Tuttavia, in questa regione, la situazione descritta non deriva dalla mancanza di disposizioni statutarie per la Provincia, ma piuttosto dal fatto che la Provincia stessa non è considerata un ente locale, ma assume invece una natura tipicamente regionale.

In altre parole, per classificare correttamente le Province autonome di Trento e Bolzano all'interno della gerarchia degli enti territoriali, è importante mettere l'accento non sul sostantivo, ma sull'aggettivo che le rende Regioni a tutti gli effetti, con competenze legislative e uno "speciale status di ente costituzionale", sancito a livello statutario (come indicato dall'art. 3 dello Statuto Speciale Trentino-Alto Adige/Südtirol)⁴⁰ e costituzionale (art. 116, comma 2 della Costituzione)⁴¹. Questo status non può essere assimilato a quello degli enti locali, ma è piuttosto opposto a essi.

Inoltre, la normativa regionale riguardante gli enti locali nel Trentino-Alto Adige/Südtirol è estremamente influente e pervasiva. Questo carattere è

⁴⁰Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige:

(https://www.consiglio.regione.taa.it/downloads/STATUTO_SONDERSTATUT.pdf)

⁴¹ Art. 116 Costituzione Italiana:

(<https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione/parte-ii/titolo-v/articolo-116>)

riscontrabile in altre aree normative specifiche della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol e delle Province autonome di Trento e Bolzano, dimostrando una chiara intenzione di ridurre al minimo la legislazione statale nelle materie di competenza regionale o provinciale. In particolare, la normativa legislativa relativa "all'ordinamento degli enti locali" in Trentino-Alto Adige/Südtirol è completamente inclusa nel "codice degli enti locali della Regione," adottato con la legge regionale 3 maggio 2018, n. 2, e successivamente aggiornato tramite alcune leggi regionali. È importante notare che all'interno dei suoi 346 articoli, il codice degli enti locali contiene un unico riferimento al Testo Unico degli Enti Locali (TUEL), e questo riferimento riguarda un aspetto particolare ma delicato, ovvero le "aspettative, permessi e indennità degli amministratori locali" (art. 71 del codice degli enti locali, chiaramente segnalato come "Rinvio").

Nel Trentino-Alto Adige/Südtirol, sembra quindi che sia stata pienamente attuata la procedura consentita dalle disposizioni statutarie, secondo cui "nell'ambito delle regioni speciali, l'ordinamento locale è definito dalla Regione." Questo processo conferma l'idea che i rapporti tra il livello di governo regionale e quello locale sono destinati a configurarsi, almeno in linea di principio, come parte di un unico "sistema."

3.2. Tipologie di controlli sugli enti locali

La valutazione della normativa relativa alla supervisione degli enti locali attualmente in vigore nel Trentino-Alto Adige/Südtirol e il suo confronto con quella stabilita dal legislatore nazionale può essere condotta attraverso un approccio convenzionale basato sulla categorizzazione dei controlli in base al loro oggetto.

La distinzione vigente è quella disciplinata nel titolo VI del TUEL:

1. Controllo sugli atti (capo I)
2. Controllo sugli organi (capo II)
3. Controlli interni (capo III)
4. Controlli esterni sulla gestione (capo IV)⁴²

⁴²Normattiva: (www.normattiva.it)

3.3. Controlli sugli atti

L'abolizione dell'art. 130 della Costituzione ha comportato la rimozione della base costituzionale per il controllo sugli atti degli enti locali, previsto appunto dall'abrogata disposizione costituzionale. Pertanto, i controlli sugli atti degli enti locali regolamentati dal Testo Unico degli Enti Locali devono essere considerati come eliminati.

Questa stessa conclusione si applica alle Regioni con autonomia speciale, dove i controlli sugli atti degli enti locali erano previsti dagli Statuti. Nello specifico riferimento al Trentino-Alto Adige/Südtirol, l'art. 54, comma 1, n.5 dello Statuto attribuisce alla Giunta provinciale il compito di "vigilare e proteggere le amministrazioni comunali e gli altri enti locali", inclusi i controlli sugli atti. Tuttavia, in seguito all'entrata in vigore della legge costituzionale n. 3 del 2001, che ha abrogato l'articolo 130 della Costituzione, una circolare emessa dal Presidente della Regione ha dichiarato la perdita di efficacia dell'art. 54 dello Statuto, in quanto individuava la Giunta provinciale come l'organo responsabile di un potere che non era più presente nell'ordinamento costituzionale.

Posizione successivamente cristallizzata nella legislazione regionale relativa agli enti locali, al vigente art. 182 celR, la cui lapidaria rubrica non lascia adito a dubbi sull'orientamento del legislatore: "Suppressione dei controlli sugli atti"⁴³

3.4 Controlli sugli organi

Nelle verifiche sugli enti locali sono coinvolti: lo scioglimento e la sospensione del Consiglio comunale, regolamentati dall'art. 141 tuel e dall'art. 193 celR; dall'altro lato, la rimozione e la sospensione degli amministratori locali, disciplinati dall'art. 142 tuel e dall'art. 194 celR.

⁴³ Matteo Cosulich, *"I controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento"*, cit. pag. 4
(<https://www.piemonteautonomie.it/i-controlli-sugli-enti-locali-nella-provincia-autonoma-di-trento/>)

Dall'analisi delle normative vigenti a livello statale nelle Regioni ad autonomia ordinaria e delle disposizioni regionali applicate in Trentino-Alto Adige/Südtirol emerge innanzitutto che le situazioni che portano allo scioglimento, alla rimozione o alla sospensione sono le stesse.

Tuttavia, il celR prevede una particolare situazione di scioglimento del Consiglio comunale, non inclusa nel tuel: *art. 193, comma 1, lett. B, n.3: 1.:*

1. I consigli comunali vengono sciolti, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 54, primo comma, numero 5) dello statuto speciale, con decreto del presidente della provincia, su conforme deliberazione della giunta:

b) quando non possa essere assicurato il normale funzionamento degli organi e dei servizi per le seguenti cause:

3) per i soli comuni della provincia di Bolzano, mancata elezione della giunta entro 30 giorni dalla proclamazione degli eletti, mancata sostituzione della giunta dimissionaria entro 30 giorni dalla data di presentazione delle dimissioni o mancata sostituzione dell'assessore entro 90 giorni dalla data di cessazione per qualsiasi causa dalle funzioni⁴⁴.

Questa specificità è enfatizzata dal fatto che tale situazione si applica solo ai Comuni situati nella Provincia autonoma di Bolzano, a causa del diverso metodo di selezione della Giunta stabilito dal celR per la Provincia di Bolzano e la Provincia di Trento: in Alto Adige/Südtirol, la Giunta è eletta dal Consiglio comunale (art. 54, comma 6 celR), mentre nella Provincia di Trento i componenti della Giunta sono nominati dal Sindaco (art.54, comma 5 celR).⁴⁵

In base alla diversa normativa stabilita dal legislatore regionale per le modalità di elezione/nomina dei titolari degli organi dei Comuni, a seconda che questi ultimi siano situati nella Provincia di Trento o in quella di Bolzano, si origina quindi una regolamentazione regionale distinta per quanto riguarda i controlli sugli organi medesimi.

⁴⁴ “Codice Enti locali della Regione autonoma Trentino-Alto Adige”, Legge regionale 3 maggio 2018, n. 2 e s.m

⁴⁵ Ivi

La riflessione presentata ora evidenzia come, in Trentino-Alto Adige/Südtirol, nonostante la competenza legislativa principale per “l’ordinamento degli enti locali” spetti alla Regione, essa sia spesso decentralizzata anche a livello di legislazione. Questo non dovrebbe sorprendere considerando che, il legislatore regionale è effettivamente la somma dei due legislatori provinciali: “Il Consiglio regionale è composto dai membri dei Consigli provinciali di Trento e di Bolzano”, come stabilito dall’art. 25, comma 1, St. T-AA/S.⁴⁶

In termini più ampi, è importante notare “l’impronta provinciale” ben più che regionale del sistema degli enti locali in Trentino-Alto Adige/Südtirol. Questo influsso provinciale diventa evidente, soprattutto per quanto riguarda il tema dei controlli sugli organi degli enti locali, che è il punto di maggiore interesse in questo contesto. Anche se le disposizioni previste dal tuel e dal celR, come precedentemente accennato, sono molto simili, le differenze si presentano nei soggetti a cui tali controlli sono assegnati. Infatti, nel tuel, tali controlli sono di competenza del Ministro dell’Interno, mentre il celR li attribuisce alla Giunta provinciale.

In Trentino-Alto Adige/ Südtirol, gli organi provinciali si sostituiscono a quelli statali, anche per quanto riguarda la sospensione, eseguita dalla Giunta provinciale, anziché dal Prefetto.

L’art. 54, co. 1, n. 5 St. T-AA/S riserva, comunque, allo Stato i controlli sui Comuni con più di 20.000 abitanti e quelli “dovuti a motivo di ordine pubblico”, con disposizione letteralmente ripresa agli artt. 193, co. 8 e 194, co. 3 celR. Quanto al primo caso, esso riguarda in Trentino tre Comuni (Trento, Rovereto, Pergine Valsugana) su 166 complessivi. Quanto al secondo, può reputarsi che l’indicazione statutaria altro non faccia che specificare nel territorio trentino-altoatesino la competenza legislativa statale esclusiva in materia di “ordine pubblico e sicurezza” (art. 117, co. 2, lett.h Cost.), come ha rilevato la giurisprudenza costituzionale,

⁴⁶ Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige:
(https://www.consiglio.regione.taa.it/downloads/STATUTO_SONDERSTATUT.pdf)

sottolineando l'estraneità dall'area delle competenze legislative della Regione dei profili concernenti l'ordine pubblico e la sicurezza pubblica⁴⁷

3.5 Controlli interni

Riguardo ai controlli interni negli enti locali, è evidente come il celR quasi ripeta in modo identico le disposizioni del tuel: le disposizioni presenti negli artt. 147, 147-bis, 147-ter e 147-quinques del tuel corrispondono esattamente agli artt. 186, 187, 188 e 190 del celR, con le stesse titolature.

Le disposizioni del tuel precedentemente menzionate sono state inserite mediante il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, e successivamente approvate con la legge 7 dicembre 2012, n. 213. In particolare, l'articolo 11-bis di quest'ultima legge prevede che: *“Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano attuano le disposizioni di cui al presente decreto nelle forme stabilite dai rispettivi statuti di autonomia e dalle relative norme di attuazione”*.⁴⁸

Il legislatore trentino-altoatesino ha optato per una pedissequa (e tardiva) attuazione delle disposizioni relative ai controlli interni degli enti locali, introdotte dal decreto-legge n. 174 nel tuel e appunto successivamente riprodotte nel celR.

Tale circostanza che vede le due discipline identiche, salvo qualche minimo dettaglio, fa pensare che il legislatore regionale abbia voluto disciplinare esaurientemente la materia, in modo da evitare anche soltanto l'ipotesi di una futura applicazione sul suo territorio della legislazione statale.

In altra prospettiva, quello appena descritto costituisce un esempio, piuttosto raro, di “inseguimento”, da parte delle autonomie speciali, della disciplina dettata dallo Stato per le Regioni a Statuto ordinario.⁴⁹

⁴⁷ Matteo Cosulich, *“I controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento”*, cit. pag. 5-6

(<https://www.piemonteautonomie.it/i-controlli-sugli-enti-locali-nella-provincia-autonoma-di-trento/>)

⁴⁸ Normattiva:

(<https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2012-12-07;213>)

⁴⁹ Matteo Cosulich, *“I controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento”*, cit. pag. 6 (<https://www.piemonteautonomie.it/i-controlli-sugli-enti-locali-nella-provincia-autonoma-di-trento/>)

3.6 L'esperienza di un piccolo comune di valle: il Comune di Cavalese

Ho voluto, a questo punto della trattazione, prendere in esame il Comune di Cavalese, dove risiedo, ente territoriale della provincia autonoma di Trento situato nella Val di Fiemme, piccola valle localizzata nella parte nord-est del Trentino. Per condurre la mia indagine sull'andamento dei controlli interni in questo piccolo comune di valle, ho avuto la possibilità di valermi della consulenza e della preziosa testimonianza del segretario generale dott.ssa Raffaella Santuari, che ringrazio per la disponibilità e il tempo dedicatomi.

Il comune in questione conta una popolazione di circa 4.050 abitanti.

I controlli interni presso il sopracitato ente comunale sono disciplinati da un regolamento interno, approvato con deliberazione del Consiglio comunale n. 38 d.d. 28.12.2016.⁵⁰

Il regolamento stabilisce le direttive relative al sistema di audit interno del Comune, conformemente alle disposizioni regionali vigenti.

La disciplina del sistema dei controlli si basa sul principio di separazione delle funzioni tra direzione e gestione ed è strutturata con la partecipazione del Segretario Comunale, del Vicesegretario Comunale e dei Responsabili delle varie strutture, come previsto dalla normativa vigente. Inoltre, può essere ulteriormente dettagliata mediante accordi specifici stipulati con il Consorzio dei Comuni Trentini, conformemente all'articolo 3 della Legge Regionale n. 2 del 25 maggio 2012, ove previsto dalle disposizioni dello Statuto Comunale.

I principi fondamentali che guidano l'attività di controllo interno includono il rispetto della legalità, la coerenza con l'interesse pubblico e la promozione dell'efficienza.

Tenendo conto della dimensione del Comune e della convenienza di integrare il sistema di audit con le novità introdotte nell'ordinamento finanziario e contabile

⁵⁰ Verbale di deliberazione del consiglio comunale n. 38: (<https://www.comunecavalese.it/>)

secondo le leggi applicabili agli enti locali nella Provincia di Trento; il regolamento disciplina:

- il controllo antecedente di regolarità amministrativa su tutte le deliberazioni del Consiglio e della Giunta comunale che non sia mero atto di indirizzo, da effettuarsi con il parere sulla regolarità tecnica e quello contabile da effettuarsi con il parere sulla regolarità contabile;
- il controllo successivo di regolarità amministrativa;
- il controllo sugli equilibri finanziari;
- il controllo di gestione e la misurazione delle prestazioni;
- il controllo sulle società controllate e partecipate.⁵¹

La programmazione del comune di Cavalese si basa su:

- a) **PIANIFICAZIONE STRATEGICA:** Gli strumenti della pianificazione strategica comprendono le direttive programmatiche relative alle azioni e ai progetti previsti durante il mandato, presentate dal Sindaco con il parere della Giunta al Consiglio comunale.
- b) **PIANIFICAZIONE OPERATIVA:** un esempio di strumenti di pianificazione operativa possono essere il bilancio previsionale e i relativi allegati.
- c) **PROGRAMMAZIONE ESECUTIVA:** il principale documento di tale programmazione è il piano esecutivo di gestione o i relativi documenti sostitutivi, che includono le direttive per la valutazione e la misurazione dei risultati dell'organizzazione e dei Responsabili delle strutture.

Nel contesto di un piccolo comune come Cavalese, la vicinanza al cittadino riveste un ruolo cruciale. Di conseguenza, l'obiettivo principale dei controlli in questione è assicurare la supervisione della qualità dei servizi forniti, al fine di garantire ai cittadini costantemente il massimo livello di prestazioni che l'amministrazione comunale può mettere a disposizione.

⁵¹ “Regolamento per la disciplina dei controlli interni”, pag. 3-4: (<https://www.comunecavalese.it/>)

-Controllo successivo di regolarità amministrativa:

I controlli successivi di regolarità amministrativa sono effettuati dal Segretario comunale nei seguenti scenari:

su specifica segnalazione motivata del Sindaco, del Revisore dei conti, del Responsabile anticorruzione, del Responsabile della trasparenza o dell'Organismo di valutazione, se costituito; in maniera casuale, con periodicità, tipologie e percentuali di atti da sottoporre a verifica stabilite in base a un programma annuale elaborato dal Segretario comunale o dal Vicesegretario comunale. Tale programma suddivide la selezione dei controlli in tre categorie principali: 1. decisioni di impegno/prenotazione di spesa; 2. contratti; 3. altre tipologie di atti amministrativi.

Tale controllo è finalizzato a verificare, in uno spirito di collaborazione positiva e leale: la correttezza e la regolarità del processo decisionale; l'accuratezza e la legalità dell'atto e infine la coerenza dell'atto con le direttive di pianificazione e gli indirizzi stabiliti.

-Controllo sugli equilibri finanziari

La supervisione degli equilibri finanziari è condotta con la supervisione e la direzione del Responsabile del Servizio Finanziario, coinvolgendo in modo attivo e diretto gli Organi di governo, il Segretario comunale e i Responsabili dei servizi. L'obiettivo è monitorare la gestione delle competenze, dei residui e delle disponibilità di cassa nel pieno rispetto delle norme dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, nonché delle regolamentazioni che governano il contributo degli enti locali al raggiungimento degli obiettivi della finanza pubblica. Viene svolto almeno una volta all'anno, in concomitanza con gli obblighi previsti dalla legislazione in materia di tutela degli equilibri finanziari e di aggiustamento generale del bilancio.

Per quanto riguarda il *controllo strategico*, essendo che il comune di Cavalese ha una popolazione inferiore a 15.000 abitanti, non è obbligato a definire metodologie di controllo strategico specifiche, a istituire un ufficio dedicato, o a esercitare in

forma congiunta la funzione di controllo strategico. Tuttavia, deve valutare la coerenza delle scelte effettuate durante l'attuazione dei piani, dei programmi e di altri strumenti utilizzati per stabilire l'orientamento politico, in termini di congruenza tra i risultati ottenuti e gli obiettivi predefiniti.

-Controllo di gestione

Il controllo in questione riveste un ruolo fondamentale nell'attuazione dell'obiettivo sopra menzionato, cioè assicurare la massima efficienza nella fornitura dei servizi resi.

La finalità del controllo di gestione è infatti quella di verificare il corretto funzionamento dei servizi, anche attraverso il raggiungimento degli obiettivi concordati fra organi responsabili degli indirizzi e degli obiettivi ed i soggetti responsabili della gestione e dei risultati.⁵²

L'utilizzo di determinati strumenti è fondamentale per il buon funzionamento del controllo, tali mezzi comprendono:

- l'analisi di bilancio, con gli indicatori di efficacia, efficienza ed economicità;
- il reporting;
- il PEG, il quale implica che la definizione degli obiettivi, dei programmi e delle direttive, sia connessa alla valutazione e all'allocazione delle risorse ai responsabili dei servizi;
- la contabilità analitica serve a identificare i costi e i ricavi specifici dei singoli servizi;
- il benchmarking, ossia una metodologia di gestione che si basa sull'analisi comparativa delle modalità di erogazione dei servizi pubblici, soprattutto nel contesto degli enti locali, con l'obiettivo di stimolare progressivi miglioramenti.

⁵² "Regolamento per la disciplina dei controlli interni", pag. 10, art. 8, comma 2: (<https://www.comunecavalese.it/>)

Anche dal punto di vista organizzativo, il controllo di gestione assume un'importanza fondamentale poiché fornisce sostegno al personale nell'attuazione degli obiettivi dell'Amministrazione.

-il controllo sulle società controllate e partecipate

Il sistema dei controlli sulle società, enti ed organismi partecipati si mette in atto secondo quanto previsto dalla normativa vigente e mira a prevenire eventuali impatti negativi sulla situazione finanziaria dell'Ente locale. Inoltre, ha lo scopo di valutare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità delle attività del soggetto partecipato, nonché di garantire il rispetto delle eventuali direttive impartite allo stesso.

CONCLUSIONI

Nel tempo la concezione di diritto è mutata e ora appare come strumento che ha valore non di per sé, ma in funzione dei risultati che raggiunge.

Il buon funzionamento dell'amministrazione pubblica è stato reso possibile attraverso l'implementazione di molteplici riforme, mirate principalmente a sostituire la tradizionale cultura burocratica, incentrata sul rispetto dei doveri formali, con un approccio gestionale che pone al centro dell'azione amministrativa il conseguimento dei risultati.

Con la riforma dei controlli introdotta dal Decreto-legge 174/2012, si è cercato di ristrutturare e migliorare il quadro normativo relativo ai controlli interni, introducendone di nuovi per riuscire a creare un sistema più coerente e completo che potesse guidare le organizzazioni nella gestione delle risorse in modo più efficiente.

Risulta quindi essenziale comprendere appieno le reali potenzialità che il sistema dei controlli può offrire, orientandosi verso una logica di miglioramento continuo, promuovendo con determinazione e consapevolezza la cultura del controllo come guida per l'intera organizzazione.

Dall'approfondimento specifico sul controllo di gestione emerge come l'attuale contesto in cui agiscono gli Enti Locali sia notevolmente complicato e diversificato. Il processo di federalismo è in continua ascesa e il ruolo dell'Ente Locale non si limita più alla gestione, ma si estende al coordinamento, alla promozione e allo sfruttamento di tutte le risorse a disposizione. L'ente è sempre più chiamato a definire una direzione politica per lo sviluppo economico e sociale in relazione ad organismi esterni alla sfera pubblica.

In aggiunta, i cittadini richiedono elevati standard qualitativi e si aspettano risposte accurate alle loro esigenze sociali, in un contesto territoriale sempre più ampio, estendendosi oltre il contesto urbano e orientandosi sempre di più verso una dimensione europea.

Ecco perché diventa essenziale che lo strumento del Controllo di gestione fornisca informazioni adeguate, non limitandosi a dati puramente finanziari ma piuttosto

misurando l'abilità dell'ente nel garantire, attraverso l'utilizzo delle risorse pubbliche, un costante processo di creazione di valore per la comunità.

Se riuscissimo ad acquisire una visione globale e a potenziare il Controllo di gestione raggiungendo un livello più avanzato e specializzato, ogni aspetto assumerebbe una posizione definita e si strutturerebbe in modo più dettagliato.

Per quanto riguarda invece la comparazione tra la disciplina dei controlli sugli enti locali stabilita dal legislatore statale e quella in vigore in Trentino-Alto Adige/Südtirol, non emergono elementi di differenziazione che giustifichino la considerazione della seconda come più capace di beneficiare o danneggiare l'autonomia locale in modo significativamente più pronunciato rispetto alla prima. Tuttavia, come evidenziato in precedenza, all'interno della normativa regionale trentino-altoatesina sui controlli, si possono individuare segni di un ruolo significativo delle Province autonome in questo contesto; se questa situazione non sembra costituire una minaccia per l'autonomia locale nei controlli, si può porre la stessa domanda riguardo all'insieme delle funzioni assegnate alle Province autonome in confronto agli enti locali in generale e ai Comuni in particolare.

Si può notare come i Comuni situati nelle due Province autonome godano di "una particolare forma di autonomia", che è notevolmente influenzata dalle competenze e dalle funzioni provinciali. Oltre ai controlli sugli enti locali già esaminati, è importante ricordare che il principio del parallelismo delle funzioni implica che la Provincia detiene una vasta gamma di funzioni amministrative, la cui delega ai Comuni è puramente opzionale. D'altra parte, lo Stato può assegnare ai Comuni della Regione Trentino-Alto Adige solo le funzioni amministrative che non rientrano nelle competenze provinciali

L'analisi appena condotta dimostra come il contesto attuale sembri predisposto a promuovere dinamiche di "centralismo provinciale" che peraltro lo stesso legislatore di ciascuna Provincia autonoma pare intenzionato a contrastare, promuovendo "un processo di riorganizzazione delle istituzioni provinciali e locali ispirato ai principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza" (art. 1, co. 1

legge prov. Tn n. 3 del 2006); riorganizzazione basata anche sul trasferimento di funzioni dal livello provinciale a quello comunale.⁵³

⁵³ Matteo Cosulich, *“I controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento”*, cit. pag. 8
(<https://www.piemonteautonomie.it/i-controlli-sugli-enti-locali-nella-provincia-autonoma-di-trento/>)

BIBLIOGRAFIA

Astegiano Giancarlo, D'Aries Ciro, Padovani Emanuele, *“Il nuovo sistema dei controlli interni”*, Ipsoa, Milano (2014)

Brandolini Elena, *“Il nuovo sistema dei controlli: i controlli interni”*, (2006)

Disponibile:

<https://www.dsg.univr.it/documenti/Documento/allegati/allegati406291.pdf>

Cosulich Matteo, *“I controlli sugli enti locali nella Provincia autonoma di Trento”*, Il Piemonte delle autonomie (2014)

Disponibile:

<https://www.piemonteautonomie.it/i-controlli-sugli-enti-locali-nella-provincia-autonoma-di-trento/>

Staderini Francesco, Caretti Paolo, Milazzo Pietro, *“Diritto degli enti locali”*, Cedam (11/2022)

Vandelli Luciano, *“Il sistema delle autonomie locali”*, il Mulino (2021)

RINGRAZIAMENTI

A conclusione di questo elaborato, desidero menzionare tutte le persone che mi sono state vicine in questo percorso di crescita personale e professionale.

Un sincero grazie alla mia relatrice professoressa Santinello, per la grande disponibilità e professionalità dimostratami in questi mesi di lavoro: i suoi consigli sono stati fondamentali per la stesura di questa tesi.

Alle persone più importanti, i miei genitori:

A mia mamma, per avermi supportata in tutte le mie scelte, standomi accanto a modo suo anche nei momenti più difficili di questo ultimo anno

A mio papà, per non aver mai dubitato di me e delle mie capacità

A tutta la mia famiglia per avermi fatta sentire sempre amata

Alle mie amiche di sempre per avermi dimostrato affetto anche da lontano

A Giulia, colonna portante di questo percorso, mano nella mano abbiamo affrontato questi tre anni, ora le nostre strade si dividono ma sono sicura che anche a distanza potremmo sempre contare l'una sull'altra, ti voglio un bene infinito

Alle mie coinquiline: Serena, Elisa e Matilde, siete state fin dall'inizio un punto fermo su cui poter fare affidamento e ora, dopo tre anni, posso definirvi come una seconda famiglia. Grazie per aver contribuito a farmi diventare la persona che sono ora, siete state fondamentali.

A Michele, Elena e Gaia, compagni fidati dal primo giorno di università

A Diego, Giubba, Chicco e Albi, nonostante io abbia trascorso tre anni a insultarvi, siete diventati amici preziosi e mi mancheranno le nostre serate

A tutte le persone che ho incontrato in questo percorso, ognuna in modo diverso ha reso questi tre anni speciali e indimenticabili

Ed infine, grazie Padova per avermi fatta crescere e maturare, ti porterò sempre nel cuore.