



MACERATA 15 Febbraio 2013

CONTROLLI INTERNI

CRITICITÀ

**Dott. Antonio Le Donne
Dott.ssa Claudia Manciola**

DISCIPLINA DEL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI – CRITICITÀ

Tipo di controllo	Criticità	Norma di riferimento	Possibili soluzioni	Soluzione prescelta
1) CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA	<p>a) Legittimità, Regolarità e Correttezza: costituiscono la finalità di tale controllo.</p> <p>- Fermo restando che per <i>legittimità</i> può agevolmente intendersi la “conformità all’ordinamento giuridico”, non si registra uniformità di posizioni in ordine al possibile contenuto dei parametri di “<u>regolarità e correttezza</u>”.</p> <p>Si noti, peraltro, che l’attestazione del responsabile del servizio deve testualmente riguardare “regolarità e correttezza”; l’art. 147 <i>bis</i> non menziona più la legittimità dell’atto.</p> <p>- Viene introdotto un controllo “sul merito” dell’atto? Come individuare con esattezza i parametri del controllo?</p>	<p>Art. 49 TUEL Art. 147, comma 1, TUEL Art. 147 <i>bis</i> TUEL</p>	<p>1) Alcuni intendono per <u>regolarità</u>, l’adozione degli atti nel rispetto dei principi, delle disposizioni e delle regole generali che presiedono la gestione del procedimento amministrativo; per <u>correttezza</u>, il rispetto delle regole e dei criteri che presiedono le tecniche di redazione degli atti amministrativi.</p> <p>2) Altri, invece, intendono per <u>regolarità</u> il rispetto di norme e procedure; per <u>correttezza</u>, quasi alla stregua di un concetto rilevante sul piano “morale”, i contenuti della L. anticorruzione, cioè l’assenza di interferenze relazionali che hanno influito sulla decisione.</p>	<p>Nella bozza di regolamento non si è ritenuto opportuno giungere ad una definizione puntuale del significato di “regolarità e correttezza”, preferendo il rinvio a quanto emergerà dall’applicazione e dal diritto vivente.</p> <p>In ogni caso si è tentata una prima definizione dei parametri del controllo (cfr. art. 6), tenendo conto dei possibili profili di rilevanza ai fini della normativa anticorruzione e delle disposizioni sul rispetto della tempistica procedimentale.</p>
	<p>b) Atti del Sindaco: tale forma di controllo si riferisce alla generalità degli “atti amministrativi”. Ci si chiede se esso debba essere esercitato anche sulle <u>ordinanze</u> (ordinarie e “<i>extra ordinem</i>”) e sui <u>decreti</u>.</p>		<p>Il controllo di regolarità amministrativa potrebbe riguardare:</p> <p>1) esclusivamente le deliberazioni di Giunta e Consiglio e le determinazioni dirigenziali (cfr. gran parte delle bozze di regolamento esaminate);</p> <p>2) la generalità degli atti amministrativi, compreso ogni tipo di ordinanza e di decreto sindacale;</p> <p>3) le sole ordinanze che non abbiano carattere di contingibilità e urgenza e i decreti;</p>	<p>Nella bozza di regolamento si estende il controllo alle ordinanze (anche contingibili e urgenti). Ovviamente il controllo si limiterà ad una verifica della sussistenza del fondamento normativo e dei presupposti di contingibilità ed urgenza.</p> <p>Si ritiene inoltre di assoggettare al controllo i decreti del Sindaco, anche alla luce dell’elaborazione giurisprudenziale in materia che li</p>

		4) le sole ordinanze (eventualmente eccettuate le <i>extra ordinem</i>).	ritiene sindacabili per violazione di specifiche disposizioni normative ovvero per la manifesta abnormità e discriminatorietà del provvedimento.
	<p>c) Parere su atti gestionali: la norma prevede testualmente il rilascio del parere di regolarità tecnica del responsabile del servizio per qualsiasi tipo di atto amministrativo e, dunque, anche per le determinazioni, pur non essendovi in tal caso alcuna alterità tra soggetto competente all'adozione dell'atto e soggetto tenuto al rilascio del parere.</p>	<p>1) Alcuni hanno previsto l'apposizione del parere sulle determinazioni; 2) Altri hanno ritenuto sufficiente la "sottoscrizione dell'atto" da parte del responsabile del Servizio; 3) Altri ancora, senza prevedere il rilascio di un apposito parere, ritengono comunque necessario che il soggetto competente all'adozione dell'atto ne attesti la regolarità e correttezza, sia nella parte motiva, che in quella dispositiva.</p>	<p>Nel regolamento (art.8) si è ritenuto opportuno prevedere un'apposita attestazione del dirigente che provvede all'adozione dell'atto, in ordine alla regolarità e alla correttezza, ai sensi dell'art.147 <i>bis</i> TUEL. Appare infatti, da un lato, illogico prescrivere il rilascio di un "parere a se stessi"; dall'altro, poco rispondente alle finalità della norma, limitarsi alla mera sottoscrizione del provvedimento, anche tenuto conto della frequente alterità tra dirigente e responsabile del procedimento.</p>
	<p><u>Controllo successivo</u> d) Principi generali di revisione aziendale: la norma stabilisce che il controllo successivo debba essere assicurato secondo "<i>principi generali di revisione aziendale</i>". Resta da stabilire quali siano tali principi, in assenza di indicazioni specifiche al riguardo. Sussiste peraltro una elencazione di principi elaborati dal CNCDEC per i revisori contabili degli enti locali.</p> <p>e) Periodicità del controllo: costituisce elemento rimesso all'autonomia normativa di ciascun</p>	<p>1) La gran parte dei regolamenti si limita ad un generico richiamo alla norma di riferimento; 2) Alcuni commentatori suggeriscono di elaborare i principi di revisione aziendale, nell'ambito della propria autonomia normativa.</p> <p>1) Alcuni non hanno inserito alcuna precisazione nei propri regolamenti; 2) Altri hanno indicato controlli trimestrali,</p>	<p>Il regolamento si limita ad un mero richiamo all'osservanza dei principi in questione, auspicando almeno la definizione di linee guida condivise.</p> <p>Nel regolamento si rinvia ad un apposito provvedimento del Segretario, da comunicare al Consiglio, alla</p>

	<p>ente l'individuazione del lasso temporale intercorrente tra l'efficacia dell'atto ed il controllo successivo. Qualora il controllo sia troppo distante rispetto all'adozione dell'atto, lo stesso potrebbe peraltro aver integralmente prodotto i suoi effetti.</p>		<p>quadrimestrali, semestrali ecc..</p>	<p>Giunta, ai dirigenti responsabili dei Servizi e all'OIV. Si ritiene in ogni caso prudente provvedere al controllo entro la settimana o le due settimane successive all'adozione dell'atto. Come detto da alcuni, altrimenti, anziché un controllo, si avrebbe una vera e propria ispezione.</p>
	<p>f) Conseguenze del controllo con esito negativo: la norma fa esclusivo riferimento a "direttive" del Segretario cui i responsabili dei servizi sono tenuti a conformarsi. Si pone la questione del rapporto tra controllo avente esito negativo e potere di intervenire in autotutela.</p>		<p>1) Alcuni hanno precisato che il controllo successivo ha mera finalità collaborativa e si estrinseca nell'adozione di direttive del Segretario; 2) Altri hanno invece richiamato il principio di autotutela, in quanto in qualche caso potrebbe essere maggiormente rispondente all'interesse pubblico provvedere alla rimozione o alla rettifica dell'atto.</p>	<p>Nel regolamento si è preferito omettere ogni riferimento all'autotutela, fermo restando che il potere di secondo grado in ordine al riesame degli atti deve considerarsi esercitabile a prescindere da una specifica previsione regolamentare al riguardo.</p>
<p>2) CONTROLLO DI REGOLARITÀ CONTABILE</p>	<p>a) Finalità del controllo e distinzione con il parere tecnico: secondo l'art.147, comma 1, TUEL è anch'esso finalizzato a garantire la legittimità, correttezza e regolarità dell'azione amministrativa. Viene in rilievo, a tale riguardo, la recente giurisprudenza della Corte dei Conti, secondo cui il controllo deve riguardare anche la "legittimità della spesa". Sotto tale profilo il controllo contabile assume il contenuto di un vero e proprio controllo di legittimità, che si sovrappone al</p>	<p>Art. 49 TUEL Art. 147, comma 1, TUEL Art. 147 <i>bis</i> TUEL</p>	<p>1) Alcuni hanno individuato i parametri del controllo contabile, includendovi la verifica di legittimità della spesa proposta; 2) Altri hanno preferito non definire il contenuto tipico del controllo.</p>	<p>Nel regolamento (art.7) sono indicati i parametri del controllo contabile, compresa la verifica in ordine alla "<i>correttezza sostanziale della spesa proposta</i>", alla luce della giurisprudenza della Corte dei Conti.</p>

	controllo di regolarità amministrativa.			
	<p>b) Atti del Sindaco: si rimanda a quanto già indicato al punto n.1), lett.b);</p>			
	<p>c) Esame dei riflessi indiretti negli atti gestionali: si pone la questione dell'ampiezza del controllo contabile da effettuare per le determinazioni dirigenziali, considerato che i <i>“riflessi indiretti”</i> sulla situazione economico - patrimoniale dell'ente sono indicati solamente nell'art.49 TUEL, in relazione alle deliberazioni degli organi politici e che gli artt. 151 e 153 D.Lgs. 267/2000 continuano a prevedere il visto di regolarità contabile per i soli provvedimenti dei responsabili dei servizi che importano <i>“impegno di spesa”</i>, a prescindere dall'eventuale produzione di altri effetti.</p>		<p>1) Può sostenersi che i <i>“riflessi indiretti”</i> riguardano esclusivamente le deliberazioni di Giunta e Consiglio; 2) Può diversamente ritenersi, in base ad una lettura sistematica (se non propriamente analogica), che l'esame contabile debba avere riguardo ai riflessi indiretti anche in relazione agli atti gestionali.</p>	<p>Nel regolamento è previsto che nella formazione delle determinazioni e di ogni altro atto gestionale che comporti impegno contabile di spesa ai sensi degli articoli 151, comma 4, e 183, comma 9, del TUEL <u>o altri effetti anche indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente</u>, il responsabile del servizio finanziario esercita il controllo di regolarità contabile, attraverso l'apposizione del visto di regolarità contabile e, ove necessaria, dell'attestazione di copertura finanziaria. A prescindere dal dato testuale tale impostazione è apparsa più prudente e rispondente alla <i>ratio</i> della riforma.</p>
	<p>d) Parere e visto negli atti gestionali: testualmente il controllo contabile, riguardante la generalità degli atti amministrativi, è esercitato dal responsabile del servizio finanziario attraverso il rilascio del <i>“parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria”</i>. La norma non sembra, peraltro,</p>		<p>1) Per esigenze di simmetria con il controllo di regolarità amministrativa (che contempla per ogni tipo di atto il <i>“parere”</i> di regolarità tecnica), potrebbe ritenersi necessario acquisire, anche per le determinazioni, il <i>“parere”</i> contabile (avente natura consultiva) in aggiunta al <i>“visto”</i> (elemento integrativo dell'efficacia). 2) Secondo alcuni la riforma avrebbe</p>	<p>Nel regolamento (art.12), pur senza anticipare il controllo contabile rispetto alla sottoscrizione del provvedimento e senza introdurre per gli atti gestionali un apposito parere, si è ritenuto prudente trasmettere al dirigente del Servizio finanziario, analogamente a quanto avviene per le deliberazioni, anche tutte le determinazioni dirigenziali già perfezionate.</p>

	<p>distinguere il visto di regolarità contabile dall'attestazione di copertura finanziaria, ma si esprime in termini di "visto attestante la copertura finanziaria".</p> <p>Ci si chiede se parere e visto debbano coesistere in riferimento agli atti gestionali.</p>		<p>determinato l'anticipazione del visto e dell'attestazione di copertura finanziaria ad un momento antecedente alla perfezione dell'atto (con una sorta di modifica implicita dell'<i>iter</i> previsto dal TUEL).</p> <p>3) Per altri, allo scopo di non effettuare passaggi ridondanti, in sede di apposizione del visto si dovrebbe dare atto che nello stesso è racchiuso il prescritto parere contabile.</p> <p>4) Secondo altra lettura, l'art.147 <i>bis</i> avrebbe mero valore ricognitivo delle ordinarie modalità di esercizio del controllo contabile già previste in ragione del tipo di atto: il "parere di regolarità contabile", per le deliberazioni di consiglio o giunta e il "visto attestante la copertura finanziaria", per le determinazioni dirigenziali.</p>	<p>Si ritiene, peraltro sufficiente l'apposizione del visto, nelle ipotesi, seppure residuali, in cui l'atto determinativo sia produttivo di soli effetti "indiretti" (atto "processuale"); il visto si accompagna all'attestazione di copertura finanziaria negli atti (c.d."puntuali") produttivi di effetti diretti (impegno di spesa o diminuzione di entrata).</p>
	<p>e) Soggetti tenuti all'individuazione dei profili aventi rilevanza economico – finanziaria e patrimoniale:</p> <p>appare opportuno stabilire il ruolo dei responsabili dei servizi in ordine all'individuazione dei riflessi contabili degli atti soggetti a controllo.</p>		<p>1) L'individuazione dei riflessi contabili dell'atto può essere ritenuta di esclusiva competenza del responsabile del servizio che provvede all'adozione dell'atto;</p> <p>2) In alternativa può ritenersi che il soggetto tenuto a tale esame sia esclusivamente il responsabile del servizio finanziario;</p> <p>3) Può essere stabilita una forma di sinergia tra il dirigente del servizio che provvede all'adozione dell'atto e il dirigente del servizio finanziario</p>	<p>Nel regolamento (art.12) il dirigente del servizio proponente (o per gli atti gestionali, competente all'adozione dell'atto) è tenuto ad individuare, all'esito dell'istruttoria, anche i potenziali riflessi indiretti sulla situazione economico-patrimoniale dell'ente e ad indicarli (o escluderli), unitamente agli eventuali effetti diretti, in un'apposita <u>nota di accompagnamento</u> da inoltrare al dirigente del servizio finanziario, che disporrà in tal modo degli elementi necessari per le valutazioni di competenza;</p>
3) CONTROLLO DI	a) Collocazione delle disposizioni: si pone la questione dell'inserimento	Art.147, comma 2, lett. a), TUEL	1) In aderenza al dettato normativo è possibile inserire le disposizioni sul	Pur non condividendo l'approccio esclusivamente contabile del controllo

GESTIONE	delle norme relative a tale forma di controllo nel regolamento dedicato ai controlli ovvero nel regolamento di contabilità, come previsto dall'art.196 TUEL.	Art.196- 198 <i>bis</i> TUEL	controllo di gestione nel regolamento di contabilità; 2) Privilegiando gli aspetti relativi più propriamente alla gestione e al ciclo della <i>performance</i> , piuttosto che i profili di natura squisitamente contabile, alcuni hanno disciplinato tale forma di controllo nel regolamento riguardante il sistema dei controlli interni.	di gestione, si è preferito rispettare la previsione testuale dell'art.196 TUEL ed inserire le relative disposizioni nel regolamento di contabilità. Nel regolamento dei controlli interni è prevista una mera norma di rinvio.
	b) Periodicità del controllo: sembra preferibile articolare il controllo su base semestrale, anziché quadrimestrale, tenuto conto della periodicità del referto di cui all'art.148 TUEL.			Nel regolamento di contabilità è previsto il controllo su base semestrale.
4) CONTROLLO STRATEGICO	a) Distinzione con il controllo di gestione: le disposizioni normative di riferimento sembrano in qualche modo confondere il controllo strategico con il controllo di gestione. Vi è l'esigenza di tracciare una chiara linea di demarcazione tra le due forme di controllo.	Art. 147, comma 2, lett.b), TUEL Art. 147 <i>ter</i> TUEL	1) Ci si può limitare a trasfondere nei regolamenti le definizioni di controllo strategico indicate dalla norma di riferimento; 2) Si può tentare una definizione del controllo strategico più aderente alla teorizzazione fattane dagli interpreti.	Pur riproducendo in parte il testo dell'art.147 <i>ter</i> TUEL, nel regolamento si fa espresso riferimento alla verifica dell'idoneità delle scelte compiute attraverso l'approvazione del Piano Esecutivo di Gestione ad attuare gli obiettivi strategici e della <i>performance</i> organizzativa di medio-lungo periodo dell'ente ottenuta attraverso l'attuazione dello stesso Piano su base annuale.

<p>5) CONTROLLO SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI</p>	<p>a) Coinvolgimento dei responsabili dei servizi: appare opportuno precisare il ruolo di ciascun responsabile di servizio nella verifica del mantenimento degli equilibri finanziari.</p>	<p>Art. 147, comma 2, lett. c), TUEL Art. 147 <i>quinquies</i> TUEL</p>	<p>1) Può essere previsto che al controllo debba provvedere il responsabile del servizio finanziario e, ove richiesti, i responsabili dei diversi servizi dell'ente; 2) Può essere maggiormente precisato il ruolo dei responsabili dei servizi, tenuti per ciascun ambito di competenza ad un costante controllo.</p>	<p>Nel regolamento di contabilità è previsto che il dirigente responsabile del servizio finanziario diriga e coordini il controllo sugli equilibri finanziari. Partecipano all'attività di controllo l'organo di revisione, il Segretario Generale, la Giunta Comunale e, per i Servizi di competenza, i dirigenti responsabili dei Servizi.</p>
<p>6) CONTROLLO SUGLI ORGANISMI GESTIONALI ESTERNI E SULLE PARTECIPATE</p>	<p>a) Definizione di “organismo gestionale esterno” – Differenza tra controllo su organismi gestionali e sulle società partecipate: è necessario definire con precisione cosa debba intendersi per “organismo gestionale esterno” e tracciare le differenze tra le due forme di controllo (sugli organismi gestionali e sulle società partecipate)</p>	<p>Art.147, comma 2, lett.d), TUEL Art.147 <i>quater</i> TUEL</p>	<p>1) Gran parte dei regolamenti approvati fa esclusivo riferimento al controllo sulle società partecipate non quotate, omettendo ogni riferimento a organismi gestionali diversi; 2) Altri ritengono necessario disciplinare il controllo anche in riferimento ad enti, associazioni, istituzioni e consorzi affidatari di servizi sia pubblico locale che strumentale.</p>	<p>Nel regolamento (Capo VII) sono disciplinate le attività di vigilanza e controllo esercitate sugli organismi gestionali esterni, ivi comprese le società non quotate, gli enti, le associazioni, le istituzioni e i consorzi affidatari di servizi sia pubblico locale che strumentale, di cui l'Ente detenga a vario titolo, maggioritario e non, partecipazioni. Si ritiene che limitare il controllo alle società partecipate non quotate non sia rispondente al dettato normativo.</p>
	<p>b) Modalità di effettuazione dei controlli: appare necessario individuare almeno le principali ed imprescindibili forme di controllo da esercitare, anche attraverso la definizione di forme di <i>governance</i>.</p>			<p>Nel Capo VII del regolamento sono state individuate forme di controllo societario, gestionale ed organizzativo, di controllo economico/finanziario e di controllo sul raggiungimento degli obiettivi. È stato, inoltre, previsto un modello di <i>governance</i> delle società <i>in house</i>.</p>
<p>7) CONTROLLO SULLA QUALITÀ</p>	<p>Differenza tra “qualità percepita” e “qualità erogata”: emerge la</p>	<p>Art. 147 <i>quinquies</i></p>	<p>1) I sistemi di controllo possono prevedere sondaggi o altri meccanismi di valutazione</p>	<p>Considerata l'obbligatorietà del controllo a decorrere dal 2015 la bozza</p>

DEI SERVIZI EROGATI	difficoltà di effettuare il controllo di qualità in modo efficace ed effettivamente rappresentativo della differenza in questione.	TUEL D.Lgs. 150/2009	del gradimento elaborati dagli uffici dell'ente; 2) Si può ricorrere a più sofisticati meccanismi di controllo attraverso imprese specializzate.	di regolamento non indica specifiche modalità di rilevazione.
----------------------------	--	----------------------------	---	---