Deliberazione FVG/ 9 /2025/VSGC

REPUBBLICA ITALIANA

la

CORTE DEI CONTI

Sezione di controllo per la regione Friuli Venezia Giulia

III Collegio

Composto dai seguenti Magistrati

PRESIDENTE: Emanuela Pesel

CONSIGLIERE: Antonella Manca

REFERENDARIO: Marco Coiz (relatore)

Deliberazione del 20 febbraio 2025

Comune di Azzano Decimo. Controllo sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni previsto dall'art. 148 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali) relativo alle relazioni degli anni 2022 e 2023.

*****

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTA la legge costituzionale 31 gennaio 1963, n. 1 (Statuto speciale della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia);

VISTA la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 recante modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con Regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

VISTO il decreto del Presidente della Repubblica 25 novembre 1975, n. 902, così come modificato dal decreto legislativo 15 maggio 2003, n. 125, recante norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione Friuli-Venezia Giulia in materia di funzioni di

controllo della Sezione regionale della Corte dei conti e, in particolare, gli articoli da 32 a 37;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

VISTO il regolamento per l'organizzazione e il funzionamento della Sezione approvato con deliberazione n. FVG/232/2011/DORG del 25 ottobre 2011;

VISTE le Linee guida per le relazioni annuali del Sindaco dei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città Metropolitane e del Presidente delle Province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni negli esercizi 2022 e 2023, approvate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR;

VISTA l'ordinanza n. 4 del 2025 con la quale è stata definita la composizione del Collegio competente a deliberare sul Controllo enti locali ed è stato disposto "*che nell'ipotesi di affidamento dell'incarico di relatore ad magistrato estraneo ad una composizione collegiale stabilita questi entri a far parte del Collegio in sostituzione dell'altro magistrato nel rispetto dell'articolazione della composizione collegiale a tre magistrati prevista dall'art. 36 del dpr n. 902 del 1975 come novellato dal d.lgs. n. 125 del 2003*";

VISTA, altresì, l'ordinanza n. 28 del 2024 che ha affidato al Referendario Marco Coiz l'incarico relativo all'attività istruttoria inerente ai Controlli previsti dall'art. 148 del D. Lgs. n. 267 del 2000 sui controlli interni degli enti locali - esercizi 2022 e 2023;

VISTI i questionari per le relazioni annuali sul funzionamento del sistema dei controlli interni del Comune di Azzano Decimo per gli anni 2022 e 2023, trasmessi a questa Sezione rispettivamente con prot. Cdc n. 1111 e n. 1113 del 03 maggio 2004;

CONSIDERATA l'istruttoria effettuata e, in particolare, le richieste di chiarimenti ed integrazioni formulate dalla Sezione a mezzo della nota prot. Cdc n. 2370 del 30 settembre 2024, il riscontro fornito a tal riguardo dal Comune, ed acquisito al prot. Cdc n. 3016 del 06 novembre 2024, gli esiti dell'incontro istruttorio tenutosi in data 11 novembre 2024, compendiati nel verbale trasmesso con prot. Cdc n. 3096 del 11 novembre 2024, nonché la successiva nota del Comune, registrata al prot. Cdc n. 3191 del 20 novembre 2024;

CONSIDERATI, inoltre, gli esiti del contraddittorio, avviato con la trasmissione della nota prot. Cdc n. 21 del 07 gennaio 2025 con la quale sono stati condivisi con l'Ente gli

esiti del controllo espletato;

VISTA l'ordinanza n. 5 del 19 febbraio 2025 con la quale è stato convocato il presente Collegio per il giorno 20 gennaio 2025;

UDITO il relatore Referendario Marco Coiz nella Camera di Consiglio del 20 gennaio 2025.

Considerato in fatto:

In data 3 maggio 2024 il Comune di Azzano Decimo ha trasmesso a questa Sezione, mediante l'applicativo "LimeFIT", sia il questionario per la relazione annuale sul funzionamento del sistema dei controlli interni riferito al 2022 (acquisito al prot. Cdc n. 1111) che il questionario riferito al 2023 (registrato al prot. Cdc n. 1113).

La Sezione di controllo ha esaminato congiuntamente i suddetti referti, improntando la propria istruttoria al metodo del "dialogo istruttorio", ritenuto particolarmente funzionale all'individuazione, in considerazione dell'efficacia del controllo, delle modalità più tempestive e flessibili nella conduzione degli accertamenti istruttori, con l'intento di evitare aggravi o inutili appesantimenti della procedura. È stata pertanto privilegiata l'acquisizione dei dati e documenti utili mediante accesso al sito istituzionale dell'Ente, pur riservando ampio spazio al contraddittorio diretto con l'Amministrazione già in fase di determinazione ed individuazione degli elementi istruttori, in modo da velocizzare le procedure e realizzare, con maggiore immediatezza, la necessaria asseverazione delle informazioni.

A seguito dell'esame dei questionari trasmessi nonché dei documenti autonomamente estratti dal sito istituzionale dell'Ente, con nota del 30 settembre 2024 (registrata al prot. Cdc n. 2370 del 2024), sono state formulate dalla Sezione alcune osservazioni e richieste istruttorie, che il Comune riscontrava in data 6 novembre 2024 (con nota acquisita al prot. Cdc n. 3016 del 2024). Successivamente, in data 11 novembre 2024, sì è tenuto un apposito incontro istruttorio, come da verbale trasmesso all'Amministrazione comunale in pari data (prot. Cdc n. 3096 del 2024).

In sede di incontro istruttorio sono state analizzate, e condivise, le criticità emerse durante l'istruttoria documentale compiuta, e trattati gli aspetti organizzativi ed operativi propri dell'Ente. In seguito, il Comune provvedeva a ricontrare il verbale istruttorio dando atto di aver avviato un percorso finalizzato all'implementazione dell'efficacia dei controlli interni e di autocorrezione degli aspetti critici emersi (nota

acquisita al prot. Cdc n. 3191 del 20 novembre 2024).

Con nota prot. Cdc n. 21 del 07 gennaio 2025 veniva avviato il contradditorio con il Comune di Azzano Decimo mediante invio degli esiti del controllo a cui non seguiva, nei termini assegnati, alcuna osservazione da parte dell'Amministrazione comunale.

Considerato in diritto:

L'art. 33 del D.P.R. n. 902 del 1975 di "*Adeguamento ed integrazione delle norme di attuazione dello statuto speciale della Regione Friuli Venezia Giulia*" attribuisce alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti il potere di esaminare i risultati dei controlli interni eventualmente effettuati nei confronti dell'amministrazione regionale, degli enti locali, dei rispettivi enti strumentali e delle altre istituzioni pubbliche di autonomia aventi sede nella Regione. La materia dei controlli interni degli Enti locali della Regione Friuli Venezia Giulia, ai sensi dell'art. 18 del D. Lgs. n. 9, del 2 gennaio 1997, non avendo la Regione legiferato in merito, rinviene la propria disciplina nel D. Lgs. n. 267 del 2000 con l'unica eccezione inerente al controllo di gestione per il quale, ai sensi dell'art. 1, comma 30, della L.R. n. 21 del 11 dicembre 2003, "*nei comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti non si applicano le norme relative al controllo di gestione previste dalla normativa statale*".

Nello specifico, l'art. 148, comma 1, del TUEL dispone che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, con cadenza annuale, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verifichino il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale. A tal fine, il sindaco dei comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, avvalendosi del direttore generale, quando presente, o del segretario negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, trasmette annualmente alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti un referto sul sistema dei controlli interni, predisposto in conformità alle linee guida deliberate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti.

Le finalità del controllo, previste dall'art. 148 del TUEL, sono state più volte indicate dalla Sezione delle Autonomie, tra le altre nella deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG, secondo cui "*i controlli interni rappresentano un fondamentale presidio per la sana gestione delle Pubbliche Amministrazioni […] e possono essere visti come un insieme di meccanismi, procedure e strumenti adottati dagli organi direttivi dell'Ente per assicurare il conseguimento dei seguenti obiettivi: - efficacia ed efficienza delle attività operative*

(controllo di gestione); - attendibilità del reporting finanziario (controllo amministrativo-contabile); - rispetto del quadro normativo e regolamentare di riferimento (compliance)."

A sottolineare l'importanza dei controlli interni, deve essere rammentato che, ai sensi dell'art. 148, comma 4, del TUEL, le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti, nel caso di rilevata assenza ed inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo interno adottate dall'ente locale, possono irrogare a carico degli amministratori un'apposita sanzione pecuniaria.

Il rafforzamento del sistema dei controlli interni degli Enti Locali rappresenta un'esigenza imprescindibile per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza nella gestione delle risorse pubbliche assegnate alle autonomie territoriali nonché un presidio a garanzia del mantenimento dell'equilibrio economico finanziario dell'Ente. Esso costituisce, nel contempo, mediante i diversi meccanismi di controllo di cui si compone un imprescindibile strumento che si inserisce, in modo capillare, nel processo ciclico di pianificazione – programmazione e verifica a consuntivo. Al riguardo, infatti, la circolarità delle informazioni ed il progressivo miglioramento dei processi di analisi interna rispondono all'esigenza di procedere speditamente lungo il percorso di evoluzione dei sistemi di pianificazione, misurazione e valutazione della performance a supporto dei processi decisionali.

Come indicato dalla Sezione delle Autonomie nella deliberazione n. 22/SEZ/AUT/2019/INPR, "*il sistema dei controlli interni costituisce, infatti, il necessario contrappeso all'autonomia concessa ai livelli di governo territoriali dalla riforma del Titolo V della Costituzione introdotta con la legge n. 3 del 2001, specie dopo l'entrata vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che ha introdotto la disciplina del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale.*

Il rispetto degli obblighi di finanza pubblica, posti a tutela dei principi di equità intergenerazionale e di stabilità finanziaria, presuppone che gli organi di vertice degli enti dispongano delle informazioni necessarie per valutare appieno l'andamento della gestione e, nel caso, apportare le opportune misure correttive in presenza di criticità e disfunzioni. Sotto questo profilo, i controlli interni rappresentano un presidio fondamentale per la sana gestione, in quanto utili ad assicurare l'efficacia e l'efficienza delle attività operative (controllo di gestione), l'attendibilità del reporting finanziario (controllo amministrativo-contabile), il consolidamento dei risultati delle gestioni (controllo sugli organismi partecipati), e la coerenza degli stessi sia con i risultati attesi (controllo strategico) sia con le aspettative degli utilizzatori finali dei servizi

erogati (controllo di qualità).

Il mancato esercizio della funzione pubblica di controllo interno, oltre a ridurre il presidio sugli equilibri di bilancio e la regolarità della gestione, rischia di alterare i processi decisionali e programmatici, nonché di indebolire le scelte gestionali ed organizzative, con conseguente pericolo di frodi, abusi, sprechi o, semplicemente, cattiva amministrazione delle risorse e del patrimonio dell'ente."

Con precipuo riferimento al periodo temporale oggetto del presente controllo, si richiama la deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR, con cui la Sezione delle Autonomie ha approvato le "*Linee guida e relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del sindaco delle città metropolitane e del presidente delle province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni negli anni 2022 e 2023 (ai sensi dell'art. 148 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 – TUEL)*". Le linee guida testé citate hanno richiesto che la trasmissione della relazione-questionario riguardante i controlli svolti nell'anno 2022 avvenisse entro il 15 marzo 2024, e che la trasmissione della relazione-questionario riguardante i controlli svolti nel 2023 avvenisse entro il 15 aprile 2024 (termine poi prorogato dalla Sezione delle Autonomie al 15 luglio 2024), mediante impiego della piattaforma dedicata ai questionari di finanza territoriale "*QFIT-Questionario Finanza territoriale*". La relazione si presenta strutturata in un questionario a risposta sintetica, organizzato in sezioni: - Sistema dei controlli interni; - Controllo di regolarità amministrativa e contabile; - Controllo di gestione; - Controllo strategico; - Controllo sugli equilibri finanziari; - Controllo sugli organismi partecipati; - Controllo sulla qualità dei servizi. L'appendice, dedicata al PNRR, è intesa a cogliere, sempre sul versante dei controlli interni, le azioni che l'ente ha previsto per l'implementazione dello straordinario piano di investimenti pubblici nel cui ambito opera quale soggetto attuatore.

Ad ogni modo, come anche statuito in seno alla deliberazione di approvazione dei questionari, resta ferma la possibilità per le Sezioni regionali della Corte di integrare le informazioni contenute nelle relazioni con la richiesta di separati ed ulteriori elementi informativi. Un tanto appare funzionale a far sì che l'attività di controllo possa portare ad evidenza il livello di errore e di mancato raggiungimento degli obiettivi, intrinseco e connaturato a ciascuna attività gestionale, senza esaurirsi in un mero adempimento formale.

Si espongono di seguito gli esiti dell'attività istruttoria e le considerazioni della Sezione

in merito alle singole tipologie di controllo, oggetto di analisi per mezzo dei citati referti e dell'ulteriore documentazione acquisita, che hanno fatto emergere aspetti da segnalare ai fini di un rafforzamento del complessivo sistema indagato.

1. Sistema dei controlli interni:

Occorre premettere come l'analisi del controllo operato dalla Sezione, che ha preso le mosse dallo specifico contesto regolamentare dell'Ente, sia stata orientata alla verifica dell'effettività dei controlli interni considerati quale struttura unitaria. La definizione impiegata dal Legislatore, all'art. 147 del TUEL, che ha concepito i controlli interni, quale "sistema" appare, invero, espressiva dell'interconnessione dei diversi strumenti di controllo funzionalizzati, unitariamente, a garantire la legalità dell'azione dell'Amministrazione. Questa deve essere intesa nella sua accezione globale che comprende, oltre la legittimità, l'efficienza, l'efficacia, l'economicità e la coerenza tra programmato ed attuato, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio che si realizza nella continuità degli esercizi finanziari.

Il "*Regolamento del sistema integrato dei controlli interni*" risulta essere stato approvato dal Comune di Azzano Decimo con Delibera del Consiglio Comunale n. 4 del 13 febbraio 2013 e, successivamente, modificato con Delibera del Consiglio Comunale n. 58 del 23 settembre 2013.

Primariamente occorre evidenziare come la disciplina regolamentare costituisca un auto vincolo per l'Ente e, pertanto, dovrebbe opportunamente essere parametrata alla relativa effettiva struttura, dimensione e realtà organizzativa.

L'impianto regolamentare del sistema dei controlli interni del Comune di Azzano Decimo risulta aderente alle previsioni normative primarie sotto il profilo della tipologia, definizione e contenuti dei controlli, prevedendo il controllo di regolarità amministrativa e contabile in fase preventiva e successiva, il controllo di gestione, il controllo strategico, il controllo sugli equilibri finanziari, il controllo sulle società partecipate non quotate ed il controllo sulla qualità dei servizi erogati.

A seguito dell'incontro istruttorio avvenuto in data 11 novembre 2024, relativamente alla rilevata esigenza di aggiornamento della regolamentazione interna, in coerenza con l'evoluzione delle fonti normative sovraordinate, l'Amministrazione comunale, ha assicurato il proprio impegno all'aggiornamento del "*Regolamento del sistema integrato dei controlli interni*" (cfr. riscontro acquisito al prot. Cdc n. 3191 del 20 novembre 2024).

L'approccio orientato alla verifica sostanziale dell'effettività dei controlli interni del Comune ha suggerito di tenere in debita considerazione l'aspetto quantitativo del personale assegnato allo svolgimento dei controlli interni. A tal riguardo, infatti, l'esiguità della forza lavoro dedicata all'attività di controllo interno, che deve essere sempre parametrata alla concreta struttura organizzativa dell'Ente, può costituire un fattore negativo, creando le condizioni per la sua riduzione a mero adempimento formale. Tale rischio deve essere, quindi, scongiurato da un'analisi concreta delle risultanze dell'attività dei controlli interni operate dall'Ente, vieppiù come nel caso di specie, ove dai questionari relativi ad entrambi gli anni considerati, è emersa l'assenza di criticità durante la loro esecuzione e di conseguenti azioni correttive.

Il Comune di Azzano Decimo, tanto in seno al questionario relativo al 2022 quanto nell'ambito del questionario afferente al 2023, ha riportato dati indicativi di una ridotta assegnazione di personale allo svolgimento delle attività di controllo interno, con un indice F.T.E. giuridico per le singole diverse forme di controllo compreso tra 0,03 e 0,06.

In sede di riscontro istruttorio del 06 novembre 2024, il Comune ha precisato che, al fine del calcolo dell'indice F.T.E. giuridico ha tenuto in considerazione il solo apporto lavorativo dell'addetta amministrativa dedicata a tali attività, senza computare l'apporto del Segretario comunale, del personale di ragioneria e del Responsabile del Servizio Finanziario. In conseguenza dell'effettivo maggior apporto di personale rispetto a quanto considerato in sede di predisposizione dei questionari, l'indice considerato si assesterebbe su valori reali maggiori rispetto a quelli indicati.

2. Controllo di regolarità amministrativa e contabile:

Nell'ambito delle risposte rese nei questionari, di entrambe le annualità considerate, il Comune ha dichiarato di aver adottato per il controllo successivo di regolarità amministrativo e contabile la tecnica di campionamento dell'estrazione casuale semplice. Al riguardo, è da rilevare come, seppur tale modalità di campionamento risulti coerente con la previsione del regolamento comunale che, all'art. 12, comma 5, menziona appunto l' "*estrazione casuale*", tale *modus operandi* non risulta aderente al dettato dell'art. 147-*bis* del TUEL, il quale invece rimarca che la selezione deve avvenire sulla base di motivate tecniche di campionamento.

Il quadro sistemico del controlli interni, nel consentire di far emergere le criticità settoriali dell'azione dell'amministrazione, unitamente al Piano Triennale di

Prevenzione della Corruzione, dovrebbe condurre l'Ente a superare una metodologia di campionamento puramente casuale in favore di criteri in grado di valorizzare sia aspetti quantitativi (per l'impatto in termini finanziari) che qualitativi (in quanto, per la natura ed i contenuti dell'atto, possano teoricamente profilarsi criticità). A tal proposito, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile, "*la tecnica di campionamento utilizzata deve essere motivata. Essa deve essere efficace avuto riguardo alla natura dei documenti da esaminare ed alla capacità degli stessi di registrare, con ragionevole attendibilità, i fenomeni più rilevanti della gestione. […] Stabilire una percentuale fissa di atti da controllare per tutte le categorie di provvedimenti non può pertanto rappresentare un criterio esaustivo di campionamento, poiché non tiene conto di specifici fattori di rischio, anche legati a fenomeni di corruzione, che caratterizzano maggiormente taluni provvedimenti rispetto ad altri*" (*ex multis*, Sez. reg. di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 56/2019/VSGC).

La disciplina dettata dal "*Regolamento del sistema integrato dei controlli interni*" del Comune di Azzano Decimo prevede che l'attività del controllo successivo di regolarità amministrativa si estrinsechi nella predisposizione di due report, con cadenza semestrale, attuativi del piano di controllo adottato dal Segretario comunale nel mese di gennaio dell'anno di riferimento.

L'analisi della documentazione reperibile sul sito istituzionale dell'Ente ha consentito di verificare che, per l'anno 2022, l'apposito piano di controllo è stato approvato in data 25 gennaio 2022, mentre per l'anno 2023 è stato adottato in data 03 marzo 2023.

In sede di questionario per l'anno 2022, l'Amministrazione comunale ha provveduto a dare atto che è stato realizzato e formalizzato un solo report relativo al controllo successivo di regolarità amministrativa contabile. A seguito della specifica richiesta istruttoria, il Comune di Azzano Decimo non ha provveduto a trasmettere alla Sezione di controllo il suddetto report, motivando ciò quale conseguenza dell'avvicendamento della figura del Segretario Comunale avvenuto a gennaio 2023. L'istruttoria compiuta, quindi, ha permesso di accertare che, in conseguenza del cambio di Segretario Comunale avvenuto ad inizio 2023, l'attività di controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile dell'anno 2022 non è stata espletata e/o conclusa conformemente alla disciplina dell'Ente.

Con riferimento al piano dei controlli di regolarità amministrativa riguardante l'anno 2023, seppur in sede di questionario fosse stata indicata l'utilizzo della metodologia di campionamento dell'estrazione casuale, dall'attività istruttoria compiuta è emerso che,

in realtà, l'Ente ha operato un'attività di preventiva identificazione qualitativa delle aree tipologiche degli atti rilevanti da sottoporre ad estrazione. Infatti, a seguito della produzione, unitamente al riscontro istruttorio del 06 novembre 2024, della relazione e dei report dell'attività di controllo successivo di regolarità amministrativa svolta nell'anno 2023, è emerso come il Comune ha provveduto ad operare il controllo mediante una motivata tecnica di campionamento, sviluppata attraverso l'estrazione all'interno di determinate categorie di atti, in correlazione alle indicazioni presenti nel Piano di prevenzione della corruzione. Inoltre, la documentazione fornita in sede istruttoria ha consentito alla Sezione di evidenziare come gli atti sottoposti al controllo di regolarità amministrativa e contabile nel 2023 non fossero 175, come indicato dall'Amministrazione in sede di questionario, ma in numero maggiore pari a 235.

In seno alle osservazioni e richieste istruttorie della Sezione era stata rilevata l'anomalia correlata al fatto che nei questionari forniti dal Comune risultava che in nessuna delle due annualità erano state rilevate irregolarità grazie all'attività del controllo e, conseguentemente, formalizzate direttive di azione e/o comportamento ai Responsabili dei Servizi. Dall'esame del referto sull'attività del controllo di regolarità amministrativa svolto nel 2023 è emerso, invece, come il Segretario generale avesse dato atto dell'esito positivo dei controlli evidenziando, tuttavia, l'emersione di refusi normativi, la necessità in taluni casi di un rinforzo motivazionale e la mancanza negli atti della dichiarazione avente ad oggetto l'assenza di conflitto d'interessi. Tali irregolarità, considerate dal Segretario Comunale non gravi e tali da inficiare l'atto sotto il profilo della legittimità amministrativa, sono state comunque oggetto di confronto con i Responsabili dei relativi servizi al fine di migliorare il processo di redazione degli atti.

Al riguardo giova ribadire che, sotto il profilo dell'effettività dell'attività di controllo interno, come anche indicato dalla Sezione delle Autonomie nella Deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR, "*è essenziale che le attività di controllo interno portino a evidenza il livello di errore, di difformità e di mancato raggiungimento degli obiettivi che è connaturato a ciascuna attività gestionale, affinché tale livello possa essere valutato nel suo complesso, compreso nelle sue determinanti causali e preso in considerazione nei processi decisionali dell'Ente*."

3. Controllo di gestione:

L'art. 198-bis del D. Lgs. n. 267 del 2000 prevede che "*nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione di cui agli articoli* 196, 197 e 198, *la struttura operativa alla quale è assegnata la*

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

L'Ente locale non ha provveduto alla trasmissione dell'esito del controllo di gestione alla Corte dei conti indicando espressamente in sede di questionari che "*l'esito delle verifiche degli obiettivi raggiunti vengono comunicati all'OIV*". Sull'obbligo di trasmissione dell'esito del controllo di gestione alla Corte dei conti anche il regolamento del Comune, all'art. 7, prevede espressamente che "*l'unità organizzativa preposta al controllo di gestione redige il referto ai sensi dell'art. 198 e 198-bis del D. Lgs. 267/2000 e lo trasmette ai soggetti individuati ed alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti*."

Dalle risultanze emerse dai questionari, nonché dal riscontro istruttorio successivamente fornito dal Comune, è emerso come l'Ente non abbia adottato la contabilità economico analitica, né realizzato alcun effettivo referto di controllo di gestione. A fronte della specifica richiesta istruttoria di trasmissione dei report relativi al controllo di gestione, elaborati nel corso del 2022 e del 2023, nonché delle Delibere di Giunta / Consiglio che li hanno ufficializzati, il Comune trasmetteva le Delibere di Giunta Comunale di approvazione della relazione della prestazione per gli anni 2022 e 2023, quali documenti conclusivi del ciclo della *performance*. L'analisi del contenuto della Deliberazione di Giunta Comunale n. 12 del 19 gennaio 2023 di approvazione della relazione sulla prestazione 2022/2024, così come, in modo identico, della Deliberazione di Giunta Comunale n. 165 del 12 settembre 2023 di approvazione della relazione sulla prestazione 2023/2025, ha permesso di appurare come il relativo contenuto fosse riconducibile esclusivamente ad una analisi di obiettivi di prestazione assegnati al personale e misurati in termini di efficacia, non operando alcuna valutazione in termini di efficienza ed economicità.

Il controllo di gestione, ancorché sia uno strumento collegato ed utile alla valutazione della prestazione (che opportunamente dovrebbe avvalersi di indicatori oltre che di efficacia, anche di efficienza, economicità, impatto e qualità), non costituisce un mero duplicato dell'esito del controllo sulla prestazione collettiva ed individuale nell'ambito del ciclo della performance e, pertanto, non può confondersi con la relazione sulla prestazione, uniformandosi nei contenuti alla stessa. Come indicato nell'art. 196 del TUEL, "*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 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." Il controllo di gestione, quindi, rappresenta l'insieme delle strutture, delle metodiche, delle procedure e delle altre misure del servizio di controllo interno addetto, idonee a garantire lo svolgimento delle funzioni pubbliche in modo regolare, economico, efficiente ed efficace mediante la produzione di risultati e servizi di qualità compatibili con le finalità date dell'organizzazione. Si caratterizza, in tale scopo, per la sua contestualità rispetto all'azione amministrativa, quale strumento utile ad ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati. Inoltre, l'aspetto economico della gestione, mediante la rilevazione analitica dei dati e la costruzione di centri di costo e di ricavo, rapportati all'articolazione dell'Amministrazione in base al processo o al servizio reso, rappresenta l'elemento fondante del controllo di gestione nell'ambito della misurazione e valutazione dell'efficienza, quale rapporto tra risorse utilizzate e prodotti ottenuti. Anche la Sezione delle Autonomie con deliberazione 23/SEZAUT/2019/FRG, ha affermato che il presupposto, nonché profilo fondamentale del controllo di gestione, sia proprio l'adozione del sistema di contabilità analitica per centri di costo in quanto "*la sua adozione parziale comporta che non si riesca a fare ovunque riferimento a costi e ricavi, con l'effetto della mancata adozione sia di indicatori calibrati per verificare l'attuazione degli obiettivi, che di metodologie atte a correggere gli scostamenti*".

La Sezione, pur nel contesto dei rilievi ed osservazioni sopra riportate, prende positivamente atto della risposta fornita dal Comune in sede istruttoria, che ha dichiarato come sia in fase di implementazione il sistema informatico, attualmente in uso, con la previsione dell'avvio di un sistema di contabilità economica analitica a decorrere dall'anno 2025. La Sezione, pertanto, auspica nell'avvio dichiarato e nella successiva implementazione di un adeguato e coerente sistema di analisi e di misurazione delle componenti economiche analitiche, su cui possa strutturarsi un apposito controllo di gestione.

4. Controllo strategico:

La rilevanza del controllo strategico, quale attività di collaborazione con gli organi politici, volta a verificare lo stato di attuazione delle scelte e degli obiettivi, risalta come strettamente collegata al principio contabile della programmazione, oltre che come utile strumento conoscitivo capace di orientare le scelte pubbliche in un'ottica di consapevole

responsabilità di mandato.

Il "*Regolamento sul sistema integrato dei controlli interni*" del Comune prevede espressamente all'art. 5 che "*l'unità preposta al controllo strategico elabora report periodici da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi*". Inoltre, all'art. 6, il Regolamento comunale statuisce che "*per la definizione degli obiettivi strategici, lo strumento fondamentale di cui l'Amministrazione si avvale è il piano strategico pluriennale che trova la propria traduzione finanziaria, contabile e organizzativa negli strumenti di programmazione*".

Il Comune per il 2022 e per il 2023, come riferito nell'ambito dei questionari, ha predisposto un unico report per anno relativo al controllo strategico nonostante, come testé evidenziato, il regolamento preveda la predisposizione di report periodici. Al riguardo, in sede di riscontro alla richiesta istruttoria, il Comune ha provveduto ad indicare come l'esito del controllo strategico sia stato approvato in sede di approvazione del Rendiconto della gestione, essendo contenuto nelle relazioni ai rendiconti 2022 e 2023, oltre che in sede di approvazione da parte della Giunta Comunale delle relazioni sulla prestazione per gli anni 2022 e 2023.

In seno ai questionari, l'Ente locale ha poi provveduto ad indicare come il controllo strategico non sia operativamente integrato con il controllo di gestione e non utilizzi i dati provenienti dalla contabilità analitica. Come indicato già sopra per il controllo di gestione, il controllo strategico, anche per il necessario coinvolgimento dell'organo consiliare ai sensi dell'art. 42 del TUEL, nella sua fase di verifica, non si confonde e coincide con l'attività a consuntivo relativa agli strumenti del sistema di misurazione e valutazione della performance condividendo, comunque, con questi parte considerevole della relativa analisi. Infatti, gli obiettivi strategici, quali obiettivi rilevanti e connaturati al medio lungo periodo, anche in connessione con le linee programmatiche di mandato dalle quali traggono origine, costituiscono l'insieme che contiene gli obiettivi operativi successivamente declinati nell'apposito piano della prestazione attraverso la metodica dell'albero della performance che mira a rappresentare il legame tra missione, aree strategiche, obiettivi strategici e piani operativi.

Data l'utilità dell'apporto informativo alla componente politica, l'attività di verifica dovrebbe avere cadenza periodica ed essere effettuata, come indicato al paragrafo 4.2

del principio All. 4/1 del D. Lgs. 118 del 2011, almeno una volta l'anno in occasione dell'approvazione del Documento Unico di Programmazione e del suo aggiornamento che, per loro natura, presuppongono una verifica sullo stato di attuazione dei programmi. Al riguardo, la Sezione prende atto che, in sede di incontro istruttorio, il Responsabile del Servizio Finanziario del Comune ha provveduto a rassicurare che, annualmente, in sede di approvazione dell'aggiornamento al Documento Unico di Programmazione viene svolta un'apposita attività di monitoraggio e verifica degli obiettivi presenti nella relativa Sezione strategica.

5. Controllo sugli equilibri finanziari:

Il controllo sugli equilibri finanziari è previsto e disciplinato dall'art. 147-*quinquies* del TUEL, implicando "*anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni*".

Tale tipologia di controllo è destinata ad individuare i flussi informativi necessari per attivare tempestivamente gli opportuni processi correttivi a fronte di un andamento gestionale incompatibile con le previsioni di bilancio, in funzione del ripristino dell'equilibrio dei saldi economici e finanziari.

Il controllo *de quo* rinviene una specifica disciplina all'art. 13 del "*Regolamento sul sistema integrato dei controlli interni*", oltre che nel Regolamento di contabilità del Comune, che assegna un ruolo centrale al Responsabile del servizio finanziario.

Dall'analisi dei questionari era emersa la criticità relativa alla mancata adozione da parte del Responsabile del Servizio finanziario di specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari. Al riguardo, la Sezione prende positivamente atto del riscontro fornito dal Comune in sede istruttoria, che ha chiarito come "*le linee di indirizzo e coordinamento sono state impartite nelle diverse comunicazioni in occasione della predisposizione del bilancio previsionale, delle informative in merito alle variazioni di bilancio, della salvaguardia degli equilibri e del rendiconto di gestione, nonché nelle conferenze (a cadenza settimanale) tra il Segretario Comunale e i Responsabili dei Servizi*."

6. Controllo sugli organismi partecipati:

Il controllo sugli organismi partecipati è previsto dall'art. 147-*quater* del TUEL, che dispone come "*l'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale*" e "*tali controlli sono*

esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili". Relativamente a tale forma di controllo, sempre l'art. 147-*quater* del TUEL, dispone che l'ente effettui un monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizzi gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati ed individui le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente. Inoltre, la norma prescrive che "*i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*" Coerenti con tale disciplina normativa appaiono le previsioni dell'art. 14 del "*Regolamento sul sistema integrato dei controlli interni*" del Comune di Azzano Decimo.

In considerazione dei riflessi che la gestione relativa alle società partecipate può avere sul bilancio dell'Ente, avendo riguardo ai costi diretti ed indiretti connessi alla qualifica di socio che la partecipazione sociale determina o può determinare, risulta necessaria un'adeguata integrazione tra il controllo svolto sugli equilibri finanziari e quello sugli organismi partecipati.

Dai riscontri forniti in sede di questionari sono emerse una serie di criticità. In primo luogo, l'Ente ha evidenziato di non aver monitorato l'attuazione delle norme in materia di gestione del personale delle società partecipate. In merito, il riferimento corre all'art. 19, comma 5, del TUSP nella parte in cui prevede che "*Le amministrazioni pubbliche socie fissano, con propri provvedimenti, obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale*". L'attivo ed effettivo controllo da parte delle Amministrazioni pubbliche sulla gestione delle proprie partecipate, vieppiù ove le stesse operino secondo la formula del *in house providing*, che presuppone una continuità tra Ente e società, con un'ingerenza non limitata all'esercizio dei soli poteri connessi alla qualifica di socio, deve estendersi anche alla spesa del personale, data l'evidente incidenza della stessa sui costi aziendali.

Il Comune, inoltre, in sede di questionari, ha attestato il mancato impiego di idonea reportistica per quanto concerne il monitoraggio dei profili organizzativi e gestionali degli organismi partecipati. Trattasi di un *vulnus* alla tempistica del controllo che, allineandosi ed inserendosi in quello sugli equilibri finanziari, impone una costanza di monitoraggio in corso di gestione al fine di poter operare tempestivi interventi.

L'Amministrazione, infine, ha evidenziato di non aver adottato alcun indicatore (di efficacia, efficienza, economicità, redditività, di deficitarietà strutturale, di qualità dei servizi affidati e di soddisfazione degli utenti). L'assenza di indicatori nell'attività di controllo nei confronti degli organismi partecipati può svuotare di contenuto il controllo stesso, recidendo il collegamento tra Ente e il soggetto partecipato affidatario di attività e servizi che ne diverrebbe, conseguentemente, attore esclusivo della politica gestionale.

L'importanza di un monitoraggio e di una verifica costante sulla gestione degli organismi partecipati, che non può che attuarsi mediante la definizione di appositi indicatori, è stata recentemente ribadita e rafforzata dal Legislatore che, con il D. Lgs. 201/2022, all'art. 30, ha previsto la necessità della verifica periodica sulla gestione dei servizi pubblici locali. Da tale previsione normativa consegue che i Comuni (con popolazione superiore a 5000 abitanti) devono effettuare una ricognizione periodica della situazione gestionale dei servizi pubblici di rilevanza economica mediante la quale, per ogni servizio affidato, venga rilevato il concreto andamento dal punto di vista economico, dell'efficienza e della qualità del servizio e degli obblighi indicati nel contratto di servizio, oltre che gli oneri e i risultati in capo agli enti affidanti.

7. Controllo sulla qualità dei servizi:

L'art. 147, comma 2, lett. *e)* del TUEL attribuisce agli enti locali il compito di "*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*".

Il Comune di Azzano Decimo ha disciplinato l'attività del controllo sulla qualità dei servizi all'art. 15 del "*Regolamento sul sistema integrato dei controlli interni*" prevedendo la centralità della Carta dei Servizi. Questa si pone quale documento atto a definire gli standard ed i principi di erogazione dei servizi erogati dall'Ente a garanzia della qualità, sia in termini di output, che di outcome e contempla, come propri destinatari, sia utenti interni che esterni all'Amministrazione.

In sede di questionari il Comune ha evidenziato di non aver adottato la Carta dei Servizi. Sulla centralità, di tale documento, con specifico riguardo al profilo della trasparenza dell'agire amministrativo, basti richiamare le previsioni dell'art. 32 del. D. Lgs. 33 del 2013 le quali prevedono che "*le pubbliche amministrazioni e i gestori di pubblici servizi pubblicano la carta dei servizi o il documento contenente gli standard di qualità dei*

servizi pubblici".

L'Amministrazione, inoltre, ha indicato di non aver prodotto referti sull'attività operata in tema di controllo sulla qualità dei servizi, ma di aver comunque provveduto ad effettuare i relativi controlli utilizzando tutti gli indicatori evidenziati nel questionario. Sempre dalle risposte rese in sede di questionari emerge come il Comune non abbia provveduto ad effettuare indagini sull'efficacia esterna misurando la soddisfazione degli utenti in ordine ai servizi resi, non abbia provveduto ad alcuna comparazione rispetto ai livelli qualitativi raggiunti da altre amministrazioni e non abbia previsto forme di coinvolgimento dei portatori di interesse nella definizione degli standard di qualità.

8. Appendice PNRR:

Il sistema dei controlli interni assume ancora maggiore importanza nella contingenza attuale, essendo le amministrazioni pubbliche chiamate a concorrere alla realizzazione di politiche economiche espansive, a mezzo di fondi da destinarsi a particolari finalità di rilancio dell'economia.

In questa prospettiva, anche nell'ambito della strategia complessivamente disegnata dal PNRR, un ruolo fondamentale è riservato ai controlli interni e ai relativi strumenti di autocorrezione, ai fini sia di un'efficace programmazione che di un puntuale monitoraggio dello stato dell'arte degli interventi già finanziati ed avviati.

Dall'esame dei riscontri forniti dal Comune relativamente all'apposita appendice, emerge che lo stesso è attuatore di interventi finanziati con fondi PNRR. Le criticità che emergono dai riscontri forniti dall'Ente sono strettamente correlate ai rilievi già sopra espressi in tema di controllo strategico e controllo di gestione. Infatti, l'Amministrazione ha evidenziato: a) di non avere un sistema informatico capace di integrare tempestivamente i flussi informativi a supporto della funzione strategica e gestionale, al fine di verificare in corso d'opera il conseguimento degli obiettivi PNRR nei tempi programmati; b) che il controllo di gestione non produce specifici report per monitorare in corso di gestione il grado di raggiungimento delle misure previste nel PNRR.

Sul punto, la Sezione prende atto della precisazione resa dall'Amministrazione comunale in sede di incontro istruttorio, occasione nella quale la stessa ha chiarito come le risposte negative rese nei questionari fossero state motivate dall'insussistenza, per le

progettualità PNRR, di un sistema informativo contabile separato rispetto alla gestione contabile dell'Ente, ma di come, di fatto, sia stato mantenuto un costante, puntuale ed adeguato monitoraggio. Gli interventi finanziati con risorse PNRR dell'Ente sono costituiti, infatti, prevalentemente da opere pubbliche la cui realizzazione ed avanzamento vengono vigilati e valutati attraverso specifici obiettivi di performance, oltre che con il puntuale aggiornamento della piattaforma ReGiS. L'attività di monitoraggio degli interventi finanziati con fondi PNRR ha interessato anche l'Organo di Revisione Contabile dell'Ente e, inoltre, si è snodata in incontri informativi semestrali con i portatori di interesse coinvolti.

9. Osservazioni conclusive: in conclusione, considerati tutti gli elementi sopra espressi, emerge un quadro complessivo nel quale il funzionamento del sistema dei controlli interni del Comune di Azzano Decimo può ritenersi migliorabile attraverso un rafforzamento da adeguarsi progressivamente mediante:

- l'avvio e lo sviluppo, coerente con l'autonomia organizzativa dell'Ente e proporzionato alla sua struttura dimensionale oltre che alle effettive necessità informative, di un sistema di rilevazioni di contabilità analitica, così da attivare un sistema di controllo di gestione contestuale all'esercizio dell'attività, in grado di fornire elementi valutativi sull'efficienza ed economicità della gestione;
- la produzione, secondo la tempistica definita in sede regolamentare dal Comune, di appositi report derivanti dal controllo di gestione con l'invio dell'esito della conclusione di tale controllo annualmente alla Corte dei conti;
- il potenziamento dell'attività di controllo strategico anche grazie all'integrazione con il controllo di gestione attraverso le risultanze della contabilità analitica;
- l'implementazione del controllo sugli organismi partecipati, così da non limitarlo all'aspetto economico e finanziario, ma renderlo capace di estensione al monitoraggio dell'organizzazione e della gestione delle partecipate, oltre che sui servizi resi in forma esternalizzata;
- l'adozione dello strumento della Carta dei Servizi e l'avvio, integrato con il controllo strategico, di un apposito ed effettivo sistema di controllo sulla qualità dei servizi resi.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per il Friuli Venezia Giulia, ai sensi dell'art. 148, comma 1, del D Lgs. n. 267 del 2000, conclude la verifica sul sistema

integrato dei controlli interni del Comune di Azzano Decimo per gli anni 2022 e 2023 segnalando gli aspetti meritevoli di intervento riscontrati e descritti in parte motiva.

DISPONE

alla Segreteria, ai sensi dell'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 175 del 2016, di trasmettere la presente deliberazione al Comune di Azzano Decimo e di curarne, altresì, gli adempimenti necessari per la pubblicazione sul sito web istituzionale della Corte dei conti e gli adempimenti relativi alla pubblicazione sull'apposito spazio dedicato del sito web regionale.

Così deciso, in Trieste nella Camera di Consiglio del 20 febbraio 2025.

il Relatore	il Presidente
F.to Marco Coiz	F.to Emanuela Pesel

Depositata in segreteria in data 24 febbraio 2025

Il funzionario preposto al Servizio di supporto

F.to Leddi Pasian