LUISS

Dipartimento di Impresa e Management

Corso di Laurea in Amministrazione, Finanza e Controllo

Cattedra di Corporate Governance e Internal Auditing

I Sistemi di Internal Audit nella pubblica amministrazione: Il caso della Governance del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza

Prof. Saverio Bozzolan

RELATORE

Prof. Simone Scettri

CORRELATORE

Filippo Sisti – Matr. 731471

CANDIDATO

Anno Accademico 2021/2022

Sommario

Introduzione **2**

Capitolo 1 – Il Sistema di Controllo Interno e la Funzione Internal Audit nella Pubblica Amministrazione

1.1 Definizione e caratteristiche del Sistema di Controllo 4

1.2 Gli Obiettivi e le Componenti del Sistema di Controllo 6

1.3 Definizione della funzione Internal Audit 11

1.4 Il Processo di Internal Auditing 12

1.5 I Sistemi di Controllo Interno nella Pubblica Amministrazione (ex D.lgs. 286/1999) 14

1.5.1 Controllo di regolarità amministrativa – contabile 19

1.5.2 Controllo di gestione 21

1.5.3 Controllo strategico 29

1.5.4 Valutazione della dirigenza 31

1.6 La Funzione di Internal Audit nella Pubblica Amministrazione italiana 34

Capitolo 2 – Evoluzione della normativa nazionale in tema di controlli nella P.A.

2.1 Un modello per l'innovazione del controllo pubblico – New Public Management 42

2.2 La fase II del Sistema di Controllo Interno nella P.A. – Riforma Brunetta 45

2.3 Le linee guida per il Sistema di Misurazione e Valutazione della Performance 51

2.4 Le recenti evoluzioni normative nazionali sul settore – Riforma Madia 55

2.5 Controlli sui Fondi Strutturali UE e Funzione di Internal Auditing nella P.A. 56

Capitolo 3 – Il caso *Next Generation EU* e il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza

3.1 *Next Generation EU* – contesto economico e politico 59

3.2 Gestione tradizionale del Bilancio UE – Fondi Strutturali europei 63

3.3 Sistema di Controllo per i Fondi Strutturali europei 66

3.4 Italia Domani – il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza Italiano 71

3.5 Il confronto con gli altri Stati membri dell'Unione sul PNRR 75

3.6 La Architettura di Governance del PNRR italiano – D.L. n.77/2021 79

3.7 I rapporti di controllo tra Amministrazioni Centrale titolare e Servizio Centrale per il PNRR 91

3.8 Le Procedure Finanziarie tra Commissione Europea e Ministero dell'Economia e Finanze 94

3.9 Confronto tra Fondi Strutturali di Coesione e Dispositivo di Ripresa e Resilienza 95
3.10 La valutazione della Corte dei Conti italiana sulla governance e i controlli del PNRR 103

Conclusioni **107**

Riassunto **109**

Bibliografia **126**

Ringraziamenti **131**

Introduzione

Alla base di questo elaborato vi è l'analisi e la valutazione dei sistemi di controllo interno e le metodologie di internal audit che vengono o dovrebbero essere applicate nei processi della pubblica amministrazione italiana. In particolare, si è scelto di porre l'attenzione sui meccanismi di controllo che riguardano le amministrazioni centrali dello Stato (es. Ministeri) e in seguito di mettere in relazione i sistemi di controllo interno e le procedure di audit previste per i fondi strutturali europei con i nuovi meccanismi di governance e audit previsti specificatamente per il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza – Italia Domani.

I motivi che mi ha condotto ad approfondire e analizzare tale argomento hanno un'origine duplice. L'interesse per le tematiche di internal audit e governance è nato, da principio, grazie allo specifico corso universitario previsto nel mio piano di studi ma in seguito ne ho iniziato a comprendere le grandi potenzialità e implicazioni durante lo stage che ho svolto, a seguito di una selezione a livello europeo, presso il Comitato Europeo delle Regioni nella unità di internal audit. Lavorare in quel luogo mi ha fatto comprendere due elementi: l'importanza dell'integrazione europea per lo sviluppo dell'economia e della società europea; e il ruolo vitale che i sistemi di controllo interno, le funzioni di internal audit e la cultura di audit hanno per un efficiente funzionamento delle organizzazioni pubbliche.

L'obiettivo di questa tesi di laurea è quello di fornire un'analisi e una valutazione accurate dello stato dell'arte dei sistemi di controllo interni presenti nelle amministrazioni centrali italiane, mettendo in evidenzia criticità e futuri passi avanti possibili, per poi collegare tali sistemi a quanto richiesto dalle istituzioni europee per una spesa efficiente e regolare dei fondi europei. L'elaborato, in questo modo, vuole manifestare quanto sia rilevante la cultura dell'internal audit soprattutto ai fini della corretta ed efficiente gestione del Dispositivo di Ripresa e Resilienza, in virtù delle sue peculiari condizioni e tempistiche.

I dati e le informazioni disponibili, soprattutto sul tema del PNRR, sono in continua evoluzione e in divenire; ciò nonostante ci si è rivolti alle fonti più autorevoli disponibili, soprattutto elaborando fonti normative, dati interni delle amministrazioni e fonti specializzate sul tema.

La tesi è articolata in tre capitoli: nel primo capitolo si fornisce una panoramica dei concetti fondamentali ed accademici in merito al controllo interno e alle attività di internal audit, trattando poi i sistemi di controllo sviluppati nelle organizzazioni pubbliche italiane. Nel secondo capitolo viene fornita una evoluzione storico – normativa di come la governance e il controllo interno si è evoluto

all'interno della pubblica amministrazione, definendo la situazione attuale a livello ministeriale; conclude il secondo capitolo l'esposizione dei sistemi di controllo interno richiesti dall'Unione europea agli stati membri ai fini della gestione dei fondi europei tradizionali. Il terzo capitolo si concentra sull'analisi condotta in merito al piano europeo c.d. *NextGenerationEU* e le sue declinazioni negli stati membri aderenti, i Piani Nazionali di Ripresa e Resilienza; si descrive il Piano italiano e si riportano confronti con i Piani predisposti da stati membri competitor; si analizza e si riportano valutazioni sull'architettura predisposta per il Piano italiano e i soggetti coinvolti; si elabora un confronto finale sulle diversità tra un normale fondo europeo e il dispositivo di ripresa e resilienza. Conclude il lavoro la valutazione espressa dalla Corte dei Conti italiana su quanto esposto nel capitolo.

Con questo lavoro di analisi si è voluto approfondire un tema su cui di rado l'opinione pubblica pone l'attenzione, nonostante si ribadisca, per il PNRR ancora di più, l'importanza di avere pubbliche amministrazioni efficienti e che agiscono secondo criteri aziendalistici. Le considerazioni finali e le azioni possibili saranno esposti nelle conclusioni di questa tesi.

Capitolo 1 – Il Sistema di Controllo Interno e la Funzione Internal Audit nella Pubblica Amministrazione

1.1 Definizione e Caratteristiche del Sistema di Controllo Interno

La definizione che viene impiegata nel contesto italiano è mutuata dal contesto anglosassone e prevalentemente dagli Stati Uniti a seguito delle best practice impiegate dalle *public company* e in seguito standardizzate tramite il CoSO Report elaborato in prima stesura nel 1992 da parte del *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO),* comitato composto da dirigenti d'impresa, rappresentanti degli studi di audit e le associazioni professionali.

Tale documento ha ottenuto un successo mondiale sia in campo aziendale sia accademico ed è ormai divenuto il documento di riferimento per la costruzione e gestione dei sistemi di controllo interno e di gestione dei rischi. L'obiettivo era di delineare e promuovere un concetto univoco di controllo interno e un modello di riferimento per società e management nella creazione di un sistema di controllo.

La definizione che si ricava dal CoSO Report in merito al controllo interno è: "un processo, attuato dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale, finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni di bilancio; conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore"[1].

Spostando il focus sul contesto nazionale italiano, la definizione che possiamo impiegare di controllo interno deriva dal Codice di Autodisciplina per le società quotate, emanato, nella sua prima versione, dal Comitato per la Corporate Governance di Borsa Italiana S.p.a. (ora gruppo Euronext) nel 1999. Tale Codice fu elaborato in relazione alla crescente necessità europea e nazionale di dotarsi di linee guida comuni in materia di sistemi di controllo e gestione dei rischi, soprattutto a livello di grandi organizzazioni.

La definizione di sistema di controllo interno nel Codice di Autodisciplina è: "…l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi. Tale sistema è integrato nei più generali assetti organizzativi e di governo societario adottati dall'emittente e tiene in adeguata

[1] Internal Control Integrated Framework, cd. CoSO Report, aggiornato al 2017

considerazione i modelli di riferimento e le *best practice* esistenti in ambito nazionale e internazionale"[2].

Il Codice aggiunge che, un efficace Sistema di Controllo Interno deve tendere e assicurare la salvaguardia del patrimonio sociale, l'efficienza e l'efficacia dei processi aziendali, l'affidabilità delle informazioni tra organi sociali e verso il mercato e il rispetto delle leggi, regolamenti, statuto sociale e procedure interne [3].

Continuando nella lettura del Codice e in particolare nell'Art.7 si nota come vi sia un continuo rimando al concetto di rischi aziendali: l'individuazione e il monitoraggio sono il collegamento costante tra il Sistema di Controllo Interno e la Gestione dei Rischi.

Altra definizione di rilevanza nazionale proviene dal Regolamento ISVAP n.20 del 26 marzo 2008 (modificato e integrato nel 2012 e nel 2014) nello specifico all'art.4 dove in merito alla definizione di Sistema di Controllo recita:" l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte ad assicurare il corretto funzionamento ed il buon andamento dell'impresa e a garantire, con un ragionevole margine di sicurezza:

- L'efficacia e l'efficienza dei processi aziendali (attinente al settore *Operations*);
- L'adeguato controllo dei rischi attuali e prospettici;
- La tempestività del sistema di reporting delle informazioni aziendali;
- L'attendibilità e l'integrità delle informazioni contabili e gestionali (attinente all'attività di *Financial Reporting*);
- La salvaguardia del patrimonio anche in un'ottica di medio-lungo periodo;
- La conformità dell'attività dell'impresa alla normativa vigente, alle direttive e alle procedure aziendali (attinente all'attività di *Compliance*)."[4]

Un'ultima definizione che possiamo collegare alla nozione di Sistema di Controllo Interno è quella emanata da Banca d'Italia con propria Circolare a fine 2006 e in seguito aggiornata nel 2013 in merito al "processo di gestione dei rischi" che di seguito riporta come "l'insieme delle regole, delle procedure, delle risorse (umane, tecnologiche e organizzative) e delle attività di controllo volte ad identificare, misurare o valutare, monitorare, prevenire o attenuare nonché comunicare ai livelli gerarchici appropriati tutti i rischi assunti o assumibili nei diversi segmenti, a livello di portafoglio d'impresa e di gruppo, cogliendone, in una logica integrata, anche le interrelazioni reciproche e con

[2] Codice di Autodisciplina per le società quotate, Borsa Italiana S.p.a., 2014, Art.7 par.1
[3] Codice di Autodisciplina per le società quotate, Borsa Italiana S.p.a., 2014, Art.7 par.2
[4] Regolamento ISVAP n.20 del 26 marzo 2008, modificato e integrato dal Provvedimento ISVAP n.3020 dell'8 novembre 2012 e dal Procedimento IVASS n.17 del 15 aprile 2014.

l'evoluzione del contesto esterno".[5] Si rileva come in questo caso la definizione sia più collegata a un contesto bancario e di società d'investimento ma i concetti e le azioni sono facilmente impiegabili in ogni altro contesto, cambiando gli obiettivi sottostanti del sistema e la complessità organizzativa.

Le definizioni riportate di Sistema di Controllo Interno riflettono alcuni concetti fondamentali comuni. In primo luogo, che il controllo interno è un processo, un mezzo per raggiungere un fine, non rappresenta il fine stesso; il Controllo Interno è svolto da risorse, non si tratta soltanto quindi di un insieme di procedure e manuali, ma trattasi di un insieme di persone (risorse umane) ad ogni livello dell'organizzazione; il risultato dell'attività di Controllo Interno può fornire soltanto un ragionevole livello di *assurance*, quindi non l'assoluta certezza o l'assenza di rischio. Infine, il Controllo Interno è strutturato per il raggiungimento di obiettivi in una o più categorie che hanno delle aree di sovrapposizione.

1.2 Gli Obiettivi e le Componenti del Sistema di Controllo Interno

1 Fonte: ODCEC di Roma - Fabrizio Spinetti

Figura 2: Matrice Obiettivi-Componenti del Sistema di Controllo Interno

Prendendo sempre come guida il CoSO Report, possiamo iniziare a definire quali sono le componenti che costituiscono un efficiente Sistema di Controllo, partendo dall'elemento su cui si fonda tutto il sistema, ovvero "l'ambiente di controllo" che possiamo concretizzare nei codici di condotta di un'organizzazione o nei codici etici interni.

[5] Circolare della Banca d'Italia n.263 del 27 dicembre 2006, aggiornamento n.15 del 2 luglio 2013, Titolo V, Capitolo 7, art.3

Esiste un rapporto diretto tra gli obiettivi che l'organizzazione persegue e le componenti, ovvero gli elementi necessari in un Sistema di Controllo Interno affinché gli obiettivi siano realizzabili.

Ogni componente copre e attraversa le tre categorie di obiettivi. L'attività di controllo interno si rivolge sia all'intera organizzazione sia alle unità fondamentali che la compongono.

I tre obiettivi individuati dal CoSO Report sono:

- Efficienza operativa (attinente al controllo di gestione);
- Adeguatezza informativa (attinente al controllo amministrativo-contabile);
- Conformità alla normativa (attinente alla *compliance*).

Invece le componenti ideali del Sistema di Controllo Interno sono:

- **Ambiente aziendale di controllo** (*Control Environment)*: consiste nella consapevolezza e cultura del controllo nell'ambito di un'organizzazione. Un ambiente di controllo efficace esiste quando le persone che compongono l'organizzazione comprendono le proprie responsabilità e sono portate ad agire in modo etico e conforme alle normative applicabili. Il vertice dell'organizzazione influenza l'ambiente di controllo mediante la diffusione di modelli e procedure scritte, standard comportamentali e morali. L'Ambiente di controllo rappresenta quindi la base su cui si fondano tutte le restanti componenti del Sistema di Controllo Interno. Due variabili sono caratteristiche dell'ambiente di controllo, l'integrità e i valori etici che influenzano il disegno, la gestione e il monitoraggio del sistema di controllo; la competenza del personale, rappresentata dalle conoscenze e dalle capacità tecniche necessarie per portare a termine i compiti assegnati.
- **Valutazione del rischio** (*Risk Assesment*): consiste nel processo continuo di identificazione e analisi dei fattori endogeni ed esogeni che possono compromettere il conseguimento degli obiettivi di cui sopra, allo scopo di determinare come i rischi possono essere gestiti (nelle differenti fasi di identificazione, misurazione e monitoraggio). Non tutti i rischi sono oggetto di *risk assesment*, ma soltanto quelli che possono incidere sugli obiettivi. Pertanto, una delle prime attività che i vertici dell'organizzazione devono svolgere è quella di individuare un livello di rischio accettabile e quindi di mantenere le attività dell'organizzazione entro il limite prefissato. La valutazione dei rischi si innesta direttamente con le attività di pianificazione strategica poiché in sede di definizione degli obiettivi i rischi assumono una grande rilevanza. Attualmente sono presenti numerose tecniche per identificare i rischi rilevanti, la maggioranza di queste sono metodi qualitativi e quantitativi volte a stabilire le priorità e ad individuare

attività ad alto rischio (*Control Self Assesment, Enterprise Risk Management, Risk and Control Assurance*).

Una volta definiti gli obiettivi e identificati i rischi, si prevede un processo di analisi dei rischi che consenta di classificarli in base all'importanza in termini di impatto negativo sull'organizzazione e la probabilità relativa che il rischio si manifesti. A seguito della classificazione, l'analisi dei rischi deve continuare con una stima dei costi dovuti ad eventuali perdite connesse ai rischi e con l'identificazione delle contromisure più opportune per ridurre e/o contenere la manifestazione del rischio.

Lo strumento utilizzato più di frequente per svolgere l'analisi dei rischi e per la loro classificazione è la cd. "matrice impatto/probabilità", rappresentabile graficamente in n. quadranti risultanti dall'incrocio delle due variabili (impatto e probabilità).

4 - Fonte: Formez PA

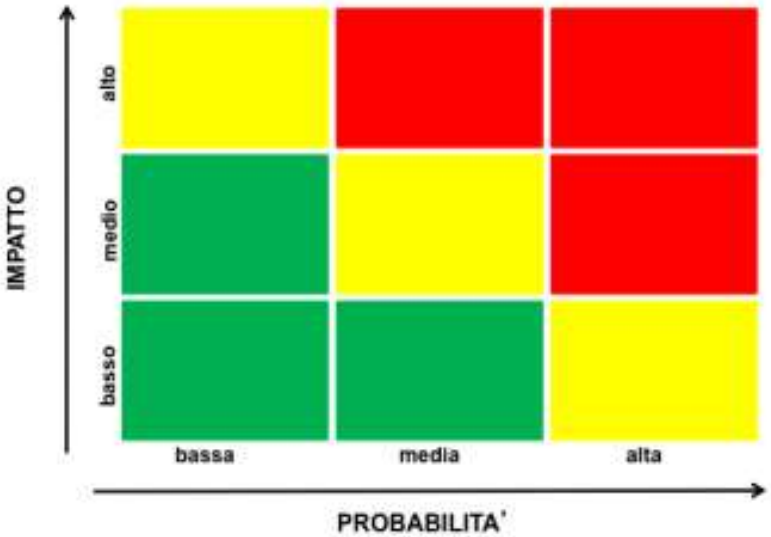

Figura 3: Esemplificazione della matrice impatto-probabilità

Dalla figura 3 possiamo rilevare quattro configurazioni di probabilità/impatto.

<u>Bassa probabilità – basso impatto (verde)</u>: nel caso in cui un rischio non ha un impatto significativo sull'organizzazione e ha anche una bassa probabilità di verificarsi, in questo caso non sono richieste ulteriori considerazioni; ci si dovrebbe limitare ad un monitoraggio del rischio per verificare che la situazione non cambi a un livello tale da determinare una differente valutazione al rialzo.

<u>Bassa probabilità – alto impatto (giallo sx)</u>: nel caso in cui un rischio generi un alto impatto sull'organizzazione ma la cui manifestazione sia limitata (es: catastrofe naturale, epidemie,

rivolgimenti politici). In questo caso il rischio potrebbe essere affrontato per limitare il suo impatto piuttosto che la sua probabilità (tramite polizze assicurative e/o coperture finanziarie).

Alta probabilità – Basso impatto (giallo dx): nel caso in cui un rischio abbia un alto grado di manifestazione ma un livello di impatto relativamente basso (rispetto alla *risk tollerance* definita in fase di pianificazione) sull'organizzazione. In questo contesto occorre agire sulle linee e modalità dei processi interni al fine di ridurre il grado di manifestazione dell'evento rischioso e inoltre valutare se la compresenza di rischi poco rilevanti (i quali singolarmente non hanno effetti significativi) possa pregiudicare l'operatività dell'organizzazione.

Alta probabilità – Alto impatto (rosso): si è in presenza della categoria maggiormente da attenzionare da parte dell'organizzazione poiché contiene i rischi con maggiore impatto e con maggiore probabilità di manifestazione (soprattutto a breve termine). La contromisura più adeguata a gestire tali rischi è un efficace ed efficiente Sistema di Controllo Interno in grado di prevenire e nei casi più gravi contenere i loro effetti negativi.

In questa componente notiamo come si combinino due elementi che il vertice aziendale deve essere in grado di saper gestire in contemporanea: la gestione dei rischi e la gestione del cambiamento.

Il vertice aziendale è il principale esperto dei punti di forza e di debolezza dell'organizzazione e delle opportunità e dei pericoli (potenziali e presenti) nel contesto competitivo in cui l'organizzazione si trova ad operare o dove è interessata ad entrare.

- **Attività di controllo** (*Control Activities*): la terza componente individuata dal CoSO Report consiste nella applicazione delle regolamentazioni e delle procedure volte a garantire che i piani e le azioni stabilite nelle fasi precedenti siano eseguite con tempestività e correttamente. Le regolamentazioni definiscono le attività che devono essere svolte mentre le procedure trasformano in concreto le politiche indicando come svolgere con efficacia ed efficienza le attività prescritte. I risultati che emergono dall'applicazione delle procedure devono essere analizzati ed elaborati in report per poter decidere azioni correttive, se necessarie. Appare quindi molto stretto il legame tra le attività di controllo e le attività operative sempre con lo scopo di ridurre il grado di rischio complessivo entro il livello di *risk tollerance* stabilito.
  Le attività di controllo si differenziano su tre variabili: il momento di esecuzione, le modalità di controllo e la frequenza di esecuzione.
  Il momento di esecuzione del controllo può essere preventivo (*preventive controls* - si cerca di prevenire la manifestazione dell'evento rischioso) o successivo (*detective controls* - volto

ad identificare l'evento rischioso per accertare la sua manifestazione e i suoi effetti). La modalità di controllo può essere manuale (*people based controls*), quindi dedicato ad attività che richiedono un tasso di risorse umane maggiore e opera su processi poco automatizzati e/o informatizzati; oppure il controllo può essere informatico (*system based controls*), quindi si pone la necessità di costruire e gestire efficienti sistemi informativi aziendali che consentono di rilevare e consegnare dati rilevanti con tempestività e accuratezza. La frequenza di esecuzione del controllo può essere puntuale (quindi dedicata a controlli manuali o per attività a basso rischio) oppure sistematica (quindi la fase di controllo si inserisce organicamente nella linea di processo). La differente articolazione dei controlli determina un risultato più o meno efficace in relazione alla tipologia di attività sottoposta a controllo (una stessa articolazione può essere efficace per un'attività e meno per un'altra). I controlli in definitiva possono essere *hard controls*, quindi formalizzati, oggettivi e quantitativamente misurabili (es. politiche e procedure formalizzate, struttura organizzativa, sistemi autorizzativi formalizzati) oppure si classificano come *soft controls*, quindi informali, discrezionali, intangibili (limitati a comportamenti e modi di azione della popolazione aziendale e valori condivisi).

- **Informazione e Comunicazione** (*Information & Communication*): svolge un ruolo centrale per il funzionamento di tutto il Sistema di Controllo Interno. Infatti, è solo grazie alla raccolta delle informazioni più rilevanti e sensibili, la loro elaborazione tramite sistemi di analisi e di aggregazione e la trasmissione tempestiva ai soggetti titolati, che il Sistema di Controllo può esistere. Emerge quindi la rilevanza della formazione e della comunicazione a tutta la popolazione dell'organizzazione dell'importanza del controllo interno, alle responsabilità e ai ruoli di ogni persona. È molto importante anche saper comunicare all'esterno e con l'esterno del perimetro, poiché molti dati acquisiti correttamente dall'esterno sono funzionali all'efficacia del Sistema di Controllo e occorre trasmettere ai propri *stakeholder* le risultanze delle attività di controllo e assicurare la correttezza e la integrità dell'organizzazione.
- **Monitoraggio del Sistema di Controllo** (*Monitoring*): l'ultima componente consiste nel monitorare e valutare l'adeguatezza dei controlli interni e il grado di flessibilità dei controlli stessi ai cambiamenti interni e possibilmente anche esterni al fine di garantire la tenuta del Sistema di Controllo. In relazione a quanto detto, si ritiene che l'attività di monitoraggio sia un processo da strutturare in modo sistematico e quanto più automatizzato possibile così da garantire la pervasività del monitoraggio e la sua tempestività per intraprendere poi azioni correttive. Anche in questo caso, la stretta connessione con le attività operative consente di avere un *feedback* ragionevolmente rapido su eventuali anomalie e disfunzioni del Sistema.

Il Sistema di Controllo Interno delineato dal CoSO Report va inteso come un ciclo chiuso, dove al termine della fase di monitoraggio e in fase di pianificazione strategica occorre ripartire dalla prima componente per la definizione degli obiettivi e l'*assesment* della *risk tollerance*. In conclusione, si può rilevare come un efficace ed efficiente Sistema di Controllo non sia un elemento statico e immutabile ma anzi deve essere quanto più possibile integrato con tutto l'organizzazione contenendo al suo interno sia una fase di pianificazione sia una fase esecutiva sia una fase di monitoraggio.

Occorre, in aggiunta, chiarire la distinzione tra i concetti di "Controllo Interno" e "Controllo di Gestione". Nonostante i due sistemi abbiano punti di contatto e parziali sovrapposizioni, essi sono due concetti distinti dove per "Controllo Interno" si ha come finalità prevalente la verifica di regole, procedure e comportamenti, e costituisce lo strumento principale per la tutela del patrimonio dell'organizzazione e degli *stakeholder.* Il "Controllo di Gestione" ha come funzione prioritaria quella di aiutare i vertici dell'organizzazione a guidare l'attività verso i propri obiettivi strategici e a compiere scelte funzionali alla creazione di valore economico.

Tra di loro però, il Codice di Autodisciplina indica una forte sinergia; il controllo interno, infatti, va inteso non solo come controllo rispetto alle procedure, ma anche controllo di gestione dei rischi e si arricchisce di una connotazione strategica (vedi sotto ERM), quindi il controllo interno diventa uno strumento di conduzione dell'organizzazione in linea con gli obiettivi aziendali definiti dal C.d.A., favorendo l'assunzione di decisioni consapevoli[6]. Questo assetto partecipa positivamente alla ottimizzazione ed efficientamento della *governance*, ampliando e razionalizzando il Sistema di Controlli e i ruoli degli attori del Sistema, contribuendo ancora di più allo spirito di cooperazione e coordinamento al fine di evitare azioni "a compartimenti stagni".

1.3 Definizione della Funzione Internal Auditing

L'Internal Audit viene definita come un'attività indipendente ed obiettiva di *assurance* e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. Inoltre, assiste l'organizzazione nel perseguimento dei propri obiettivi, tramite un approccio professionale sistematico, che genera valore aggiunto in quanto finalizzato a migliorare e valutare i processi di controllo, gestione dei rischi e di *corporate governance*[7].

[6] Codice di Autodisciplina per le società quotate, Borsa Italiana S.p.a., 2014, Art.7 par.2 (modificato)
[7] IIA (Institute of Internal Auditors) – International Professional Practices Framework, 2100

Per *assurance* si intendono le l'attività che mirano ad incrementare la qualità delle decisioni, dell'informazione e dell'ambito in cui opera l'organizzazione.

Per consulenza si intende invece l'attività di ispezione e analisi, la formulazione di pareri e proposte per l'assetto e il miglioramento del Sistema di Controllo.

Tali compiti vengono svolti da personale interno all'organizzazione che opera in posizione di indipendenza funzionale (segregazione) a diretto riporto dei vertici organizzativi in modo da garantire un operato quanto più oggettivo possibile senza conflitti d'interesse. La stessa nomina e remunerazione del Responsabile della Funzione Internal Audit viene stabilità direttamente dal C.d.A. e non dai soli amministratori esecutivi.

L'Internal Audit va tenuto ben distinto dalla revisione contabile che deve essere svolta da revisori legali esterni all'organizzazione ed è funzionale al rilascio di una certificazione della documentazione di bilancio (obbligatoria per alcune categorie e consigliata per tutte).

La funzione Internal Audit è il braccio esecutivo del Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi (che però rimane funzionalmente distinto ed indipendente); infatti ad esso è demandato il compito di garantire che il Sistema funzioni in modo efficace ed efficiente.

1.4 Il Processo di Internal Auditing

Gli Standard Internazionali forniscono chiare indicazioni su come si debba svolgere l'incarico dell'IA sia nella fase esecutiva sia nella fase di comunicazione dei risultati[8]. È stato delineato un modello di *Audit Cycle* articolato in macrofasi (elencate di seguito in ordine di esecuzione):

- Notifica;
- Analisi Preliminare;
- Pianificazione;
- Esecuzione;
- *Reporting*;
- *Follow up*.

Nella fase di Notifica si concretizza il primo momento di contatto con il management oggetto di audit, tale notifica può avvenire in forma scritta o in modo informale (nei casi di basso rischio). È importante svolgere una corretta notifica ai fini dell'avvio di una collaborazione proattiva da parte del

[8] IIA (Institute of Internal Auditors) – International Professional Practices Framework, 2200 e segg.

management e favorisce la condivisione degli obiettivi dell'intervento, in linea con quanto affermato nella costruzione di un efficace Sistema di Controllo Interno. Nella Notifica il management deve essere informato riguardo ai processi oggetto di audit, gli obiettivi dell'incarico, le tempistiche previste per lo svolgimento delle successive fasi, le strutture dell'organizzazione che sono interessate e chi sarà il referente responsabile per la specifica audit[9].

Nella fase di Analisi Preliminare si inizia a dare esecuzione all'incarico con dei lavori preparatori volti a raccogliere, elaborare ed analizzare informazioni in linea con gli obiettivi di audit. Le informazioni raccolte devono riguardare i dati di carattere organizzativo, gestionale ed economico-finanziari; la normativa (esterna e interna) che può avere impatto significativo sul processo oggetto di audit e i rapporti in essere. Inoltre, l'IA deve effettuare una ricognizione nei propri sistemi informativi in merito alla documentazione prodotta in precedenti incarichi sullo stesso processo o struttura[10].

Nella fase di Pianificazione, si dà corso ad una analisi del processo con un maggiore livello di dettaglio ed approfondimento; si procede all'individuazione dei rischi potenziali e alla valutazione del Sistema di Controllo (riferita al processo/struttura auditata), al fine di indentificare punti di forza e di debolezza, carenze ed eventuali eccessi (il risultato è la Matrice Rischi – Controlli). A conclusione della fase di Pianificazione verrà prodotto un piano di lavoro con un certo grado di dettaglio detto "*Audit Program*"[11].

Nella fase di Esecuzione, l'IA deve identificare, analizzare, valutare e registrare informazioni sufficienti al raggiungimento degli obiettivi dell'incarico[12]. Le informazioni valide ai fini di un efficace ed efficiente risultato devono rispondere a quattro elementi: sufficienti (quindi devono essere concrete, adeguate, persuasive e convincenti); affidabili (convalidate e le più attendibili possibili); rilevanti (le informazioni devono essere coerenti con gli obiettivi dell'incarico); utili (le informazioni raccolte devono essere funzionali al raggiungimento degli obiettivi dell'incarico)[13].

Nella fase di *Reporting*, si segna la conclusione dell'attività esecutiva e si passa all'attività di comunicazione dei risultati dell'incarico. Le conclusioni sono formalizzate e comunicate ai soggetti interessati; al fine di assicurare la piena consapevolezza dei soggetti auditati sui risultati raggiunti e sul loro impatto è ritenuto opportuno, nello spirito della collaborazione proattiva di cui sopra, convocare delle riunioni di chiusura dell'incarico (*Exit Meeting*). In tali incontri è fondamentale

[9] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF - Guida Interpretativa 2200-1
[10] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF - Guida Interpretativa 2210.A1-1
[11] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF - Guida Interpretativa 2200-1
[12] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF – Standard 2300
[13] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF – Guida Interpretativa 2310-1

l'acquisizione di un formale impegno da parte delle strutture auditate in merito alla comprensione delle azioni correttive proposte (derivate dalle "Raccomandazioni" emesse dall'IA) e la loro realizzazione secondo un cronoprogramma concordato[14].

Nella fase di *Follow up* si comprende l'utilità di aver definito, nella fase precedente, delle azioni correttive e il relativo cronoprogramma. Infatti, l'IA istituisce un processo di *follow up* inteso come un monitoraggio sull'effettivo completamento delle azioni correttive, registrando eventuali scostamenti rispetto al cronoprogramma o della non attivazione delle azioni correttive e quindi l'accettazione del rischio collegato da parte del management[15]. Di tutto questo dovrà essere data adeguata informativa ai vertici dell'organizzazione per i provvedimenti di loro competenza. Il *Follow up* deve essere programmato nel Piano di Audit annuale[16].

Si ritiene utile iniziare a suddividere le verifiche di IA secondo due categorie di intervento: le verifiche di funzionalità del Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi e le verifiche di conformità o regolarità dei comportamenti. Nello specifico, la seconda categoria sarà di particolare attenzione poiché è altamente assimilabile ad una delle tipiche attività (nonché la più diffusa) all'interno della Pubblica Amministrazione e si qualifica come il Controllo di regolarità amministrativa e contabile.

L'IA a seguito della sua attività di test e valutazione all'interno del Sistema di Controllo, conduce anche una valutazione qualitativa dell'esposizione ai rischi presenti che deve essere effettuata contemplando l'effetto combinato dei parametri di impatto e frequenza dei rischi. In conclusione, l'IA effettuerà una valutazione del Sistema e della sua efficacia assegnando un giudizio su una scala che parte da favorevole (giudizio massimo) a non favorevole (giudizio minimo).

1.5 I Sistemi di Controllo nella Pubblica Amministrazione (ex D.lgs. 286/1999)

Le stesse considerazioni fatte per il settore privato possono essere riaffermate nel contesto della Pubblica Amministrazione (P.A.), poiché gli stessi valori e obiettivi generali sono ricercarti, o dovrebbero essere ricercati, da ogni soggetto operante nel medesimo ambiente.

Ovviamente le fonti normative e i processi interni differiscono tra impresa e pubblica amministrazione, poiché, quest'ultima diretta alla cura di interessi pubblici predeterminati in sede politica. La funzione amministrativa è attività non libera nel fine a differenza dell'attività svolta da soggetti operanti nell'ambito della loro autonomia privata. Nello stabilire l'interesse pubblico da

[14] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF – Standard 2400
[15] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF – Standard 2500.A1
[16] IIA (Institute of Internal Auditors) – IPPF – Guida Interpretativa 2500.A1-1

perseguire, il Legislatore lascia all'organo amministrativo un margine più o meno ampio di scelta sul modo per farlo; in ordine a tale scelta l'organo deve ponderare l'interesse pubblico affidato alle sue cure (l'interesse primario) con gli altri interessi, pubblici e/o privati, con esso confliggenti, per stabilire se questi ultimi devono recedere di fronte al primo, in questo si intende la discrezionalità amministrativa.

Di fronte alla tipicità della discrezionalità amministrativa, vi sono anche casi di azione amministrativa vincolata, laddove il Legislatore ritiene di dover effettuare lui stesso la ponderazione degli interessi in gioco, stabilendo in modo puntuale ed esaustivo i contenuti (in alcuni casi anche le modalità) dell'attività che deve essere poi attuata dalla Pubblica Amministrazione.

Occorre anche tenere in considerazione un dato di fondo determinante, ovvero che il grado di discrezionalità e flessibilità che è ammesso nel settore privato non può essere richiesto nella pubblica amministrazione in relazione al fatto che chi sostiene il "rischio d'impresa" (mediando una definizione dal settore privato) è in ultima istanza il contribuente (la Costituzione in termini di contribuzione alla spesa pubblica non fa riferimento al requisito della cittadinanza ma impiega il termine "Tutti"), il quale però non può essere equiparato ad uno *shareholder* con poteri e diritti sulla governance aziendale; in aggiunta il contribuente non può decidere di partecipare o meno alla spesa pubblica e quindi cessare di adempiere ai propri obblighi fiscali poiché in base a quanto stabilito dalla nostra Carta Costituzionale all'Art.53: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" si aggiunge anche il concetto sulla progressività come criterio di funzionamento del sistema tributario in relazione all'Art.3 sulla eguaglianza formale e sostanziale di tutti i consociati.

Sulla base di quanto detto, si può comprendere come i soggetti coinvolti nei Sistemi di Controllo e Gestione dei Rischi della pubblica amministrazione debbano essere altamente competenti e focalizzati sugli obiettivi generali di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività svolta poiché tali attività vengono sostenute, in modo diretto o indiretto, tramite risorse tributarie.

L'organizzazione dello Stato italiano è disciplinata nella seconda parte della Costituzione (in via generale) e da disposizioni legislative primarie; l'Art.97 della Costituzione recita: "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge" prescrivendo quindi una riserva di legge sull'organizzazione amministrativa che quindi, oltre alle disposizioni previste dalla Costituzione o da leggi costituzionali, può essere regolata solamente da leggi ordinarie.

Ai sensi dell'Art.9 della Costituzione poi, l'organizzazione della P.A. è informata al principio del decentramento amministrativo. Gli Enti che ne fanno parte sono[17]:

- la Presidenza del Consiglio dei ministri, i Ministeri e le loro articolazioni centrali e locali, le istituzioni scolastiche, le Agenzie e le Aziende autonome;
- le Autorità Amministrative Indipendenti;
- le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti territoriali locali;
- gli altri enti pubblici, nazionali e locali, tra cui le istituzioni universitarie, gli enti pubblici di ricerca, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e gli enti che compongono il Servizio Sanitario Nazionale.

Sul lato economico-finanziario, la P.A. si differenzia dal settore privato per l'assenza di profitti e per detenere un livello di liquidità sufficiente a coprire gli esborsi correnti, un eventuale avanzo primario di bilancio dovrebbe poi trovare impiego in spesa capitale per progetti di pubblica utilità negli esercizi successivi.

L'organizzazione del Controllo nella Pubblica Amministrazione ha lo scopo di garantire che i suoi organi operino efficacemente per il perseguimento dei fini a essi assegnati dal Legislatore, in senso ampio, attraverso l'uso di poteri, procedure e risorse sempre deliberate da norme e regolamenti.

In origine, il controllo amministrativo si esplicava nella verifica della conformità di un atto, di un'attività o di un comportamento a determinate prescrizioni legali. Tale controllo è classificato come "controllo di legittimità", la cui finalità è quella di valutare e garantire la corrispondenza formale dell'attività alle norme legislative; non si occupa di indagare l'efficacia, efficienza o economicità dell'attività. L'esito positivo dei controlli di legittimità porta all'apposizione sull'atto connesso all'attività di un "visto" che ne attesta la legalità.

La seconda tipologia è il "controllo di merito", il cui scopo è quello di valutare l'attività analizzando appunto l'utilità e opportunità, quindi la convenienza anche economica per l'Amministrazione agente. L'esito positivo del controllo di merito certifica che l'azione amministrativa è stata finalizzata, in concreto, alla realizzazione dell'interesse pubblico sotteso all'attività.

In base a tale divisione duale, si può affermare che gli obiettivi generali perseguiti attraverso l'attività di controllo siano plurimi e fortemente interconnessi, di cui:

- Efficienza ed Efficacia funzionale → puntando all'innalzamento della produttività e della qualità delle attività amministrative;

[17] Art.1 comma 2 del D.lgs. 30 marzo 2001 n.165

- *Accountability* → sia in forma interna sia esterna;
- Autonomia → puntare ad un rafforzamento della responsabilità della dirigenza pubblica nei rapporti con gli organi politici;
- Trasparenza ed Integrità → mantenere elevati standard e applicazione delle più recenti *best practice*[18] (c.d. decreto trasparenza).

I controlli amministrativi possono essere poi suddivisi in categorie che sorgono in relazione al punto di osservazione prescelto:

- Oggetto del controllo → si individuano i controlli sugli atti (regolarità amministrativa-contabile) e i controlli sulla gestione (Ciclo di Gestione delle Performance);
- Organo di controllo → vi possono essere controllori interni (es. uffici ispettivi) o esterni (es. Corte dei conti);
- Tempi di controllo → in base al momento in cui avviene il controllo (ex ante, in itinere, ex post);
- Finalità del controllo → controlli di legittimità, di merito, autorizzatori;
- Origine normativa → la norma di legge può prevedere dei controlli obbligatori o volontari;
- Modalità di esecuzione → possono svolgersi dei controlli repressivi o controlli collaborativi.

[18] D.lgs. n.97 del 2016 in modifica del d.lgs. n.33 del 2013. Tali decreti hanno introdotto il c.d. "*Freedom of Information Act* (FOIA)" che garantisce l'accesso civico generalizzato al fine di promuovere la partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa e favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche.

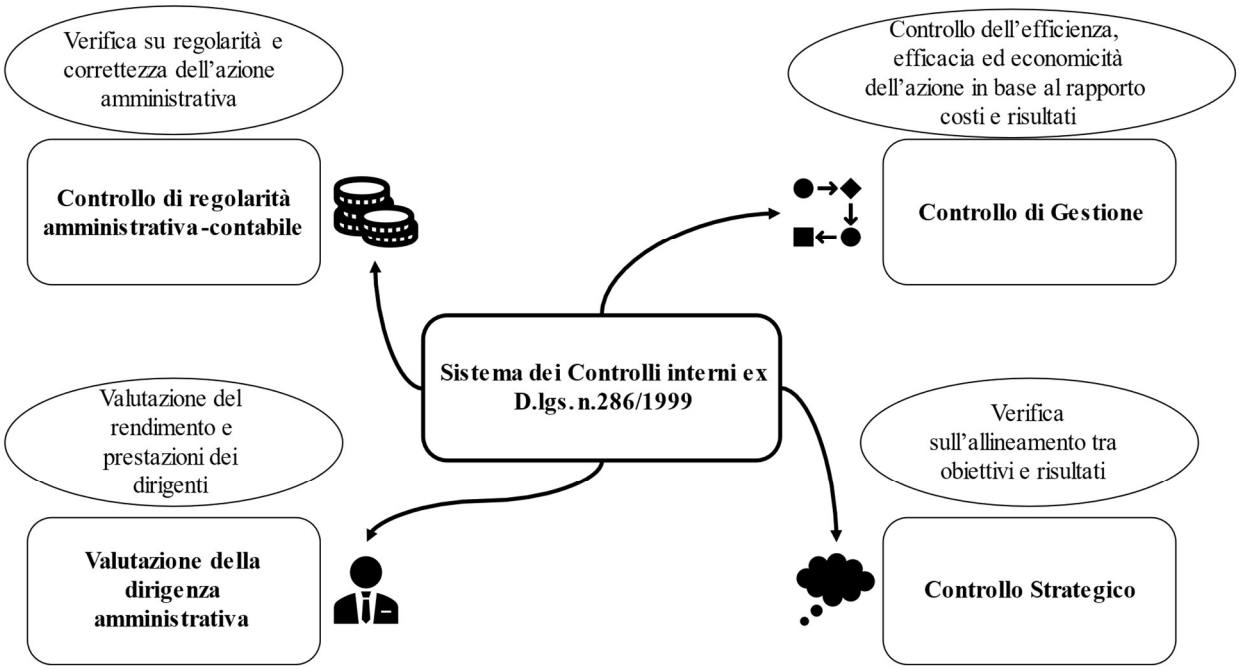

Figura 5 - Sistema dei controlli interni nella P.A. ex D.lgs. 286/1999

L'attuale Sistema di Controlli Interni nella P.A.[19] dispone di quattro tipologie di controlli e gli attori coinvolti variano a seconda della tipologia, in un'ottica anche di rispetto del principio di segregazione delle funzioni. Di seguito si elencano in un ordine cronologico:

- Controllo di regolarità amministrativa – contabile;
- Controllo di gestione;
- Controllo strategico;
- Valutazione dirigenziale.

Il d.lgs. 150/2009 ha poi riunito tutte le attività di controllo in un unico sistema organico, ossia il "ciclo di gestione delle performance"; lasciando fuori e autonomo il controllo di regolarità amministrativa – contabile in funzione della ratio normativa, la quale punta a separare i controlli gestionali dai controlli di conformità, prevedendo che i soggetti responsabili del controllo di conformità non svolgano anche controlli gestionali e viceversa.

[19] Vigente a seguito del combinato disposto tra il D.lgs. n.286 del 1999 e il D.lgs. n.150 del 2009

1.5.1 Controllo di regolarità amministrativa – contabile

L'obiettivo è garantire legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. Le verifiche attuate devono rispettare i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli Ordini e Collegi professionali operanti nel settore[20].

Gli organi preposti all'espletamento del controllo contabile sono generalmente il servizio finanziario dell'Ente di riferimento o di Ragioneria come attori di primo livello, mentre l'organo di revisione (Revisore unico o Collegio) è l'attore di secondo livello; per le amministrazioni centrali e periferiche dello Stato l'organo di controllo di riferimento è la Ragioneria Generale dello Stato (presso il Ministero dell'Economia delle Finanze) per le prime tramite l'istituzione di un Ufficio Centrale del Bilancio[21] presso ogni Ministero mentre le Ragionerie territoriali dello Stato hanno competenza per le periferiche. Il controllo amministrativo è affidato ad organi individuati dalle amministrazioni al loro interno facenti capo al vertice amministrativo dell'Ente (es. Direttore Generale, Segretario Generale).

In base a quanto previsto dal D.lgs. n.286 del 1999, le amministrazioni devono svolgere tale controllo affidando la responsabilità solo agli organi espressamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della P.A.; il Legislatore inoltre tende ad escludere le verifiche di tipo preventivo data la finalità del controllo, il quale punta ad assicurare legittimità, regolarità, correttezza dell'atto predisposto.

Va ricordato poi che il TUEL (Testo Unico degli Enti Locali) all'art.147-bis ha inserito i "controlli successivi di regolarità amministrativa", classificandoli come controlli di tipo collaborativo, con l'obiettivo di ricondurre, per quanto possibile, nell'alveo della regolarità amministrativa l'attività provvedimentale dell'Ente mediante l'adozione di opportune azioni correttive. Tale controllo successivo è affidato in questo caso non ad ogni responsabile del procedimento (competente per i controlli concomitanti) ma al vertice amministrativo (in questo caso il Segretario Comunale). Il controllo ha per oggetto le determinazioni dirigenziali, che comportano impegni di spesa ed altri atti

[20] "Ai controlli di regolarità amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché' i servizi ispettivi, ivi compresi quelli di cui all'articolo 1, comma 62, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato e quelli con competenze di carattere generale" (Art.2 d.lgs. n.286/99).

[21] In particolare, l'art.18, del citato D.Lgs.n.123/2011 prevede che "gli Uffici di controllo, entro il mese di febbraio di ciascun anno, trasmettono alla amministrazione interessata una relazione sintetica sulle principali irregolarità riscontrate nell'esercizio del controllo preventivo e successivo relativo all'anno precedente, con una elencazione dei casi in cui non è stato apposto il visto di regolarità. Tale Relazione è inviata anche alla Corte dei conti, nonché all'Ispettorato Generale di Finanza".

amministrativi individuati tramite "una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento".

Per quanto attiene al controllo del lato contabile, svolto come detto dal servizio di ragioneria, il visto è apposto dal dirigente del servizio, le finalità sono quelle di:

- Fornire pareri di regolarità contabile sulle proposte di deliberazioni;
- Rilasciare l'attestazione di copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti, sulla scorta del principio del pareggio finanziario[22];
- Rilasciare il visto di regolarità contabile sulle determinazioni dei soggetti abilitanti.

La presenza di una tale modalità di controllo testimonia la volontà della P.A. di fare propri concetti puramente aziendali come efficienza ed economicità, con la diretta conseguenza quindi che la mancanza di strumenti di controllo interno possono e devono (se non espressamente previsto dalle norme) essere sanzionati come atti o attività illegittimi. Siamo in presenza quindi di un controllo di legittimità che non fonda più le sue basi esclusivamente nel diritto amministrativo ma si avvicina ad un controllo tipico dell'economia d'azienda.

In merito al controllo di secondo livello, l'organo di revisione è il soggetto che detiene l'esercizio del controllo di regolarità amministrativa-contabile, il quale esercita il controllo nel rispetto dei principi generali della revisione aziendale ed i suoi membri sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'albo dei revisori contabili.

Le sue funzioni si possono esplicare in tali attività:

- Collaborazione con l'organo politico secondo le disposizioni regolamentari;
- Fornire pareri sulle proposte di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle eventuali variazioni di bilancio;
- Vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione;
- Elaborare la Relazione sul Rendiconto della gestione;
- Riferire all'organo politico su eventuali gravi irregolarità di gestione verificatesi;
- Svolgere verifiche (a cadenza solitamente trimestrale) di cassa.

Per portare a compimento tali attività l'organo di revisione deve avere pieno accesso agli atti e documenti riferiti all'Ente e ha la facoltà di partecipare alle riunioni assembleari dell'organo politico.

[22] Art.81 della Costituzione: "Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio… Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte…"

Il Legislatore ha poi accentuato i casi di obbligatorietà del parere di regolarità contabile da parte del servizio di ragioneria, estendendo a tutti quei casi in cui gli atti possono avere effetti diretti o indiretti sulla situazione economica e finanziaria dell'ente pubblico[23].

Infine, occorre sottolineare che a seguito della separazione dei poteri di indirizzo e controllo (assegnati all'organo politico) dai poteri di gestione amministrativa (assegnati ai dirigenti dell'Ente)[24], il vertice amministrativo e i dirigenti sono direttamente responsabili, in relazione agli obiettivi dell'Ente, della correttezza amministrativa e dell'efficacia ed efficienza della loro gestione.

Il responsabile del procedimento[25] e il dirigente del servizio di ragioneria esprimono appositi pareri su ogni proposta menzionata, come detto sopra. Il dirigente qualora ritenga che l'atto che dovrebbe essere adottato non è economicamente conveniente per l'Ente, può emettere anche un parere "negativo" adeguatamente motivato; ma tale parere non impedisce all'organo politico di adottare ugualmente l'atto/deliberazione, assumendone tutte le responsabilità politiche e gestionali conseguenti.

Al dirigente il Legislatore richiede quindi di verificare il completo assolvimento dei compiti previsti dalla legge e l'effettivo raggiungimento dei risultati programmati, utilizzando economicamente le risorse disponibili e ricorrendo agli strumenti manageriali necessari.

1.5.2 Controllo di gestione

In questo caso, non siamo di fronte ad un'attività di mero ispettorato ma ad un controllo "di merito" che funge da guida alla gestione, monitorando e stimolando il conseguimento degli obiettivi, definiti in fase di pianificazione. Il controllo si sviluppa in diversi momenti rispetto all'esercizio della gestione; può infatti essere:

- Antecedente → si occupa di fissare gli obiettivi e definire i programmi da realizzare, la finalità è di valutare preventivamente la bontà delle scelte effettuate;

[23] Legge 7 dicembre 2012, n. 213: Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge del 10 ottobre 2012, n. 174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012

[24] D.lgs. n.29 del 1993 recante disposizioni in materia di Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'art.2 della legge n.241 del 1992. La fonte per eccellenza del principio di separazione risiede però nell'art.97 Cost: "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge [95 c.3], in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione."

[25] Art.5 e 6 della Legge 7 agosto 1990, n.241: Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi – Definizione del Responsabile del Procedimento e Compiti del Responsabile

- Concomitante → si attiva quindi un'attività di monitoraggio volta ad analizzare gli scostamenti tra prestazioni realizzate e obiettivi fissati, la finalità è di guidare l'organizzazione verso la realizzazione dei programmi prefissati;
- Successivo → si esplica nella determinazione di valori e indici di efficacia ed efficienza con lo scopo di rendicontare i risultati conseguenti e fungere da supporto per la formulazione degli obiettivi futuri ed eventuali azioni correttive.

Il controllo di gestione nella P.A. può essere poi diviso in base all'agente che svolge il controllo: interno, che trova il proprio fondamento normativo nel già citato d.lgs. n.286 del 1999; esterno, basato sulla legge n.20 del 1994, assegnato alla Corte dei conti (con le sue articolazioni territoriali competenti per il controllo su Regioni ed Enti Locali).

La categoria di controllo risulta essere la medesima ma si differenzia sotto molteplici profili.

La prima differenza risulta nel soggetto che attua il controllo di gestione; nel caso "interno" i soggetti sono interni alla P.A., nel caso "esterno" si tratta della Corte dei conti, quindi un soggetto esterno dal perimetro della P.A.

La seconda differenza si manifesta nella modalità di esecuzione del controllo; infatti, nel caso "esterno" il sistema è incentrato sul campionamento; quindi, limitato a solo una parte della azione amministrativa; mentre nel caso "interno" il controllo è rivolto alla totalità della azione amministrativa.

La terza differenza è in relazione ai soggetti destinatari delle risultanze del controllo, nel caso del controllo della Corte dei conti il destinatario finale è il Parlamento (massima espressione della volontà popolare) e le altre assemblee elettive per quanto concerne gli enti territoriali nella loro funzione di indirizzo politico; invece, il controllo interno di gestione è volto a supportare i dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata.

Il controllo di gestione risulta essere il controllo meno impiegato nella P.A. sia per difficoltà tecniche nella sua messa in atto, sia per la necessità di professionalità adeguate non solo di tipo giuridico (si richiedono anzi competenze di economia e/o ingegneria gestionale) anche a livello politico oltre che amministrativo, che pongano il focus sull'amministrazione di risultato[26].

[26] M.IMMORDINO – A. POLICE (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultati*, Trino, 2004.

L'obiettivo del d.lgs. n.286 del 1999, con riferimento al controllo di gestione, è di costituire strumenti adeguati a verificare efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto costi e risultati[27].

La normativa sopra menzionata prevede che tale sistema di controllo di gestione sia obbligatorio per i ministeri, mentre è applicabile relativamente ai principi alle regioni le quali, tramite la propria legge regionale quadro di contabilità, devono prevedere il complesso degli strumenti operativi per le attività di pianificazione e controllo. La stessa normativa però prevede la derogabilità per gli Enti locali[28].

Continuando a citare il d.lgs. 286 del 1999, all'art.4 si prevede che ciascuna P.A. definisce:

- L'unità o le unità titolari della progettazione e della gestione del controllo di gestione;
- Le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, l'efficienza ed economicità dell'azione amministrativa;
- Le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili;
- L'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative;
- Le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti;
- Gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità;
- La frequenza di rilevazione dei dati.

---

[27] Si ritiene utile far notare che ancora ad oggi non tutte le amministrazioni centrali (obbligate per legge) hanno implementato e reso operativo il proprio sistema di controllo di gestione. Di contro, il Ministero delle Infrastrutture della Mobilità Sostenibili, il Ministero dell'economia e delle finanze e il Ministero della giustizia possono essere considerati i capifila della implementazione del sistema in modo efficace ed efficiente. F. GAGLIARDUCCI, *L'apparenza della (ri)forma del sistema dei controlli interni,* Milano, 2007, p.196 e ss.

[28] Per gli Enti locali il TUEL all'art.196 prevede una specifica normativa affermando che gli enti locali applicano il controllo di gestione "*secondo le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità. 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 la 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*" All'art.197 del TUEL si prevede inoltre che "*il controllo di gestione ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale delle provincie, 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. Il controllo di gestione si articola almeno in tre fasi: a) predisposizione del piano esecutivo di gestione (PEG); 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 e il grado di economicità. 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. La verifica dell'efficacia, l'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*" per ultimo l'art.198 del TUEL prevede che la struttura assegnataria della funzione di 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*".

Appare chiaro quindi come il controllo di gestione sia svolto non da strutture che rispondono direttamente agli organi di indirizzo politico – amministrativo, ma invece da strutture della P.A. (di carriera) che rispondo ai dirigenti posti al vertice dell'unità organizzativa interessata.

In merito, si prevede poi che il Presidente del Consiglio dei ministri, con propria direttiva, periodicamente aggiornabile, indica in maniera omogena i requisiti minimi a cui deve ottemperare il sistema dei controlli interni di gestione[29]. In particolare, le linee guida contenute nella direttiva prevedono che i sistemi di controllo di gestione forniscano informazioni a livello di linea di attività al fine di monitorare i risultati di tutte le principali attività svolte e di compararli tra loro anche nel caso di amministrazioni con modelli organizzativi differenti. In funzione di ciò, è necessario un data set minimo di informazioni rilevato con le stesse modalità in modo da garantire omogeneità nella comparazione tra differenti amministrazioni:

- I sistemi di controllo di gestione rilevino almeno tutte le componenti del costo del personale;
- Il costo del personale sia rilevato a consuntivo;
- Ad ogni linea di attività siano associati i soli costi diretti, ossia il costo del personale e delle risorse gestite direttamente dalle unità che realizzano la linea di attività, in modo da identificare più agevolmente le responsabilità specifiche sui risultati dei singoli responsabili delle strutture;
- Frequenza delle rilevazioni almeno semestrale[30].

Il controllo di gestione consente di valutare se gli obiettivi che sono stati definiti e assegnati a ciascuna struttura organizzativa della P.A. siano stati raggiunti o meno e con che grado specifico.

La fase procedurale si articola in due livelli. Il controllo di primo livello si avvia con la direttiva annuale, emanata dai Capi dipartimento (considerando il caso del Manuale operativo definito dal Ministero della Giustizia[31]), per la programmazione e la definizione degli obiettivi che devono conseguire le unità dirigenziali di secondo livello. La direttiva menzionata deve contenere due elementi fondamentali: la coerenza esterna, allo scopo di garantire il raccordo tra le priorità politiche del ministero e le politiche contenute nei documenti programmatici del Governo; la coerenza interna, al fine di assicurare il coordinamento e la conciliabilità tra gli obiettivi stabiliti in direttiva e l'organizzazione ministeriale esistente[32].

[29] Art.4 D.lgs. n.286 del 1999 c.2 e 3
[30] Linee guida sull'attivazione del sistema di gestione nelle amministrazioni dello Stato" allegato alla Direttiva emanata dal PDCM il 27.12.2004
[31] Manuale operativo per il sistema di Controllo di Gestione, Ministero della Giustizia, 24 giugno 2020
[32] A. NATALINI, Riorganizzazione dei controlli interni, Istat, 2002.

Il controllo di secondo livello sorge in seguito all'emanazione del decreto di assegnazione degli obiettivi specifici. Per l'elaborazione del decreto di assegnazione degli obiettivi, i dirigenti devono considerare i contenuti della direttiva del Ministro e integrare gli ulteriori obiettivi della direzione generale/Segretariato Generale, solitamente collegati ad attività istituzionali, individuando i principali *target* da raggiungere. Gli obiettivi definiti ed assegnati ai Centri di Responsabilità Amministrativa (C.R.A.)[33] devono permettere di verificare (ex post) i risultati raggiunti concretamente da questi. La ripartizione della attività si ramifica dai C.R.A alle direzioni generali fino ai singoli uffici; per ogni ufficio deve essere predisposto l'elenco dei compiti da svolgere, ogni compito è declinato in una serie di attività e in ogni attività si deve identificare il "prodotto" finale, dal quale deve poter essere possibile individuare i parametri di efficacia, produttività ed economicità.

Il controllo ha origine dalla verifica dei compiti di ogni struttura organizzativa, sulla scorta di quanto previsto nel decreto ministeriale (secondo livello).

Ogni attività svolta dalle strutture organizzative ha un input di attivazione e un output come prodotto dell'esecuzione. Nella P.A. solitamente l'input può essere di due tipologie: 1) di fronte alla richiesta di altra amministrazione, altro ente o ufficio o un soggetto privato, l'amministrazione deve elaborare un documento, un atto ovvero il prodotto che deve poi essere inviato al soggetto richiedente; 2) l'input non si sostanzia in una richiesta diretta, interna o esterna, ma invece si tratta di erogazione di servizi interni o una determinata attività di controllo che deve essere posta in essere periodicamente, in questo caso il prodotto può essere il numero di report collegati e l'output è l'invio ai soggetti deputati.

Affinché un sistema di controllo funzioni efficacemente si rende necessario progettare e gestire un solido sistema informativo (c.d. sistemi alimentanti) con cui il controllo di gestione interagisce e scambia informazioni e dati. Nello specifico, i sistemi informativi più rilevanti e sensibili attengono alla rendicontazione contabile, alla gestione del personale, alla rilevazione delle attività svolte per il

[33] In base a quanto definito dal Manuale del Ministero della Giustizia i C.R.A. rappresentano "*il termine di riferimento per la programmazione economico finanziaria ed in corrispondenza di essi trovano definizione gli obiettivi strategici e strutturali contenuti nella Nota Integrativa al bilancio. Nell'ambito dell'attività di controllo di gestione sono monitorati in corrispondenza di ogni CRA i report dipartimentali che consolidano, in particolare, le seguenti tipologie di dati:*
Dati di contesto rilevanti a livello dipartimentale;
Dati relativi alle risorse economiche, finanziarie del dipartimento;
Dati relativi alle risorse umane del dipartimento;
Dati relativi alle attività delle direzioni e delle articolazioni territoriali del dipartimento.
I CRA trovano articolazione nella struttura dei centri di costo, definita dal sistema di contabilità analitica RGS – Budget ulteriormente declinata nel presente Manuale. L'integrazione tra l'articolazione dei centri di costo di contabilità e quella dei centri di costo ai fini del controllo di gestione è finalizzata a supportare analisi di efficienza creando le premesse per un coordinamento tra attività gestionali e programmazione delle risorse."

raggiungimento degli scopi istituzionali, alle spese di funzionamento dell'amministrazione e ai sistemi di contabilità analitica[34].

Al fine di rilevare il numero di input e output nella P.A. si ritiene utile impiegare il sistema del "protocollo" presente in ogni organizzazione pubblica per motivi di tracciamento e che risulta essere funzionale nel caso del controllo di gestione. In fase di impostazione del sistema di controllo di gestione è opportuno prevedere idonei presidi organizzativi, in modo da rilevare rapidamente ogni variazione dei sistemi organizzativi e di modificare, quando necessario, le linee di flusso degli obiettivi.

La metodologia in base alla quale identificare le attività più rilevanti e sensibili di controllo si ritiene sia quella che impiega i criteri di:

- % assorbimento di risorse umane;
- Rilevanza e utilità per i soggetti esterni;
- Possibilità di individuare il prodotto finale ed eventuali prodotti intermedi.

È molto rilevante che il sistema di controllo di gestione focalizzi la sua attenzione sul rapporto tra le attività (svolte e da svolgere) e gli indicatori di efficienza, efficacia e economicità (finalità ultime del controllo di gestione) piuttosto che il rapporto tra attività e struttura organizzative responsabili; questo non vuol significare non prendere in considerazione tale aspetto anche perché si dimostrerà fondamentale nella fase di valutazione delle performance dirigenziali. Il motivo sotteso è da ricercare nella maggiore facilità con cui, nel caso di variazioni della struttura organizzativa, riallocare in modo rapido in strutture differenti le attività e i relativi indicatori collegati.

In merito agli indicatori specifici, si prevede che ai fini di un efficace ed efficiente misurazione dell'azione amministrativa gli indicatori elaborati dalle singole amministrazioni debbano essere coerenti a tre principi: significatività; misurabilità; responsabilità specifiche[35].

Per "significatività" si intende che gli obiettivi affidati alla singole strutture devono essere attinenti e omogenei all'interno del C.R.A.; nello specifico occorre differenziare tra: attività ad alto grado di ripetitività dove non è necessario disporre di dati sul singolo "prodotto", ma sono sufficienti dei valori medi che mostrino i costi e i risultati complessivi dell'attività svolta; attività relative a progetti specifici, dove occorre considerare il progetto piuttosto che il prodotto sulla base di un numero di obiettivi o *milestone* da realizzare entro un periodo determinato ex ante e da una elencazione analitica

[34] La maggioranza delle amministrazioni si è concentrata nella fase iniziale, a causa di carenze nei sistemi informatici e assenza di integrazioni tra questi, sulla rilevazione dei costi del personale che mostra la maggiore incidenza di spesa rispetto alle altre voci di costo (Rendiconto Generale dello Stato per l'esercizio finanziario 2020).
[35] Linee guida allegate alla Direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri, 12 dicembre 2000

delle risorse impiegate in ogni fase di sviluppo del progetto. In merito alle attività orientate ai "prodotti finali" occorre distinguere tra attività a prevalenza quantitativa (es. pagamento stipendi) e altre a prevalenza qualitativa (es. attività pre-legislativa). In caso di prevalenza quantitativa, il "prodotto" è facilmente definibile e gli obiettivi relativi sono rilevabili con l'indice di efficienza con il rapporto tra costo delle risorse impiegate e il volume di attività svolto oppure semplicemente il volume di lavoro svolto rispetto ad un target definito. In caso di prevalenza qualitativa, non è determinante il volume di attività svolta ma piuttosto la modalità con cui viene realizzata, quindi l'indicatore principale sarebbe quello di efficacia (es. tempi di risposta, livello del servizio erogato).

Il criterio di "misurabilità" intende invece che gli obiettivi devono essere elaborati in relazione alla loro rilevabilità tramite indicatori in termini fisici (es. tempi completamento, % di errori, volumi produttivi, % di soddisfazione utenza, livelli monetari).

Infine, per "responsabilità specifiche" si intende che gli obiettivi devono poter essere controllabili e raggiungibili da soggetti precisamente individuati, in modo da stabilire un nesso di causalità e responsabilità tra ciò che i dipendenti della P.A. possono effettivamente conseguire e i risultati attesi, cercando di evitare che la realizzazione degli obiettivi dipenda prevalentemente da fattori esogeni non soggetti ad *accountability*.

Nelle amministrazioni regionali, si prevede che la legge quadro di contabilità contribuisce a delineare l'insieme degli strumenti operativi per l'attività di pianificazione e controllo di gestione.

Controllo esterno sulla gestione

Introdotto, a livello statale, dalla legge n.20 del 1994, si occupa di:

- verificare la legittimità e la regolarità dell'attività dei determinati C.R.A per la valutazione dell'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e finanziaria;
- verificare il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione;
- accertare, in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi prefissati dalla normativa;
- svolgere una valutazione comparativa di costi, modi e tempistiche dello svolgimento dell'azione amministrativa.

Il soggetto responsabile di tale attività di controllo esterno è individuato nella Corte dei conti (con la sezione dedicata al Governo e i Ministeri) e le sue articolazioni territoriali (per i controlli in merito alle Regioni ed agli Enti locali). La Corte definisce e approva ogni anno un programma di lavoro,

elaborato sulla base di parametri finanziari e non finanziari; il programma viene trasmesso ai presidenti di Camera e Senato e alle amministrazioni controllate. La Corte può inoltre richiedere alle P.A. non territoriali il riesame di atti ritenuti non conformi a legge; le amministrazioni trasmettono poi gli atti adottati a seguito del riesame della Corte, la quale qualora rilevi illegittimità ne dà avviso all'organo generale di direzione.

Il controllo sulla gestione, a differenza del controllo preventivo di legittimità sugli atti, è qualificato come controllo successivo di tipo collaborativo con un carattere empirico poiché è "compiuto sulla base di criteri di riferimento e modelli operativi nascenti dalla comune esperienza"[36]. Si precisa che tale tipologia di controllo svolto dalla Corte dei conti non è di natura giurisdizionale, tenuto conto che la Corte, nello svolgimento di tale attività, non può sollevare questioni incidentali di legittimità costituzionale o questioni pregiudiziali alla Corte di Giustizia della Unione Europea.

Qualora le relazioni della Corte sullo stato di raggiungimento degli obiettivi previsti siano negative, le amministrazioni controllate hanno il dovere di conformarsi ai suggerimenti forniti dalla Corte, comunicando le misure adottate in relazione ai rilievi formulati. Pur non essendo prevista una specifica e automatica sanzione in caso di non adozione dei rilievi della Corte da parte delle amministrazioni; la mancata attivazione delle stesse può comportare la responsabilità politica da parte dei titolari degli organi politici e, dove vi siano i presupposti di legge, la responsabilità giuridica a carico dei funzionari e degli amministratori in caso di danno erariale a causa della propria condotta.

In seguito alla riforma del Titolo V della Costituzione, si è confermato e rafforzato il ruolo della Corte dei conti come organo di garanzia del rispetto degli equilibri di bilancio anche da parte delle regioni e degli enti locali, ampliando anche le funzioni di controllo sulla gestione finanziaria. In merito alle amministrazioni regionali, il controllo esterno concerne il perseguimento degli obiettivi stabiliti dalle leggi di principio e di programma; la Corte riferisce ogni anno al Parlamento e agli organi legislativi regionali sull'esito del controllo eseguito. La Corte invia le relazioni alle amministrazioni interessate, alle quali la Corte formula le proprie osservazioni; le amministrazioni poi comunicano alla Corte e agli organi elettivi competenti le misure conseguentemente adottate, nello svolgere tale attività la Corte può richiedere alle amministrazioni e agli organi di controllo interno qualsiasi atto o notizia e può effettuare e disporre ispezioni e accertamenti diretti.

In merito ai controlli sui fondi erogati dall'Unione Europea, la stessa Corte dei conti continua a svolgere un ruolo di primo piano, in collaborazione con la Corte dei conti europea (*European Court of Auditors)* e con gli altri istituti di controllo europei (es: OLAF; Commissione Europea) attraverso

[36] Corte costituzionale, sentenza 29/1995

scambi d'informazioni e dati, e relaziona al Parlamento e alle amministrazioni interessate a conclusione delle rilevazioni svolte. Di tale argomento si parlerà nel dettaglio nel terzo capitolo di questa dissertazione.

1.5.3. Controllo strategico

Il controllo strategico, previsto dall'art.1, comma 1, lett. D) del d.lgs. n.286/1999, è uno strumento di supporto agli organi di indirizzo politico – amministrativo al vertice di ogni Pubblica Amministrazione, con lo scopo di rilevare il livello di coincidenza tra i risultati raggiunti tramite l'azione amministrativa e gli obiettivi definiti nelle linee di indirizzo politico-decisionali.

La definizione più propria di controllo strategico nella P.A è la seguente: "l'attività di valutazione e controllo strategico mira a verificare, in funzione dei poteri di indirizzo da parte dei competenti organi, l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive e negli atti di indirizzo politico"[37].

L'attiva si concretizza nell'analisi preventiva e successiva, delle conseguenze e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi deliberati, le scelte operative compiute e le risorse umane e materiali assegnate per la loro esecuzione; inoltre occorre considerare eventuali fattori ostativi e lo svolgimento di una adeguata *accountability* per la mancata o parziale attuazione di quanto sopra e la conseguente elaborazione di eventuali azioni correttive.

Il controllo strategico è classificato come un controllo di efficacia, il quale si realizza tramite indicatori sviluppati dall'organo interno individuato allo scopo di supportare i processi decisionali di vertice. Si precisa che gli uffici e i soggetti preposti all'attività di valutazione e controllo strategico:

- Riferiscono agli organi di indirizzo politico, con apposite relazioni annuali sulle risultanze delle analisi svolte;
- Supportano l'organo di indirizzo politico anche per la valutazione dei dirigenti che rispondono direttamente all'organo medesimo per il conseguimento degli obiettivi da questo assegnategli.[38]

[37] Art.6 del d.lgs. n.286/1999

[38] Le due attività elencate fanno riferimento all'art.6, commi 2 e 3, d.lgs. n.286/1999, i quali però sono stati abrogati in modo espresso dal d.lgs. n.150/2009 recante "*attuazione della legge 4 marzo 2009, n.15, in materia di ottimizzazione delle produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni*."

L'ufficio preposto, in ogni Ministero[39], denominato Servizio di Controllo Interno è dotato di adeguata autonomia operativa. La direzione dell'ufficio può essere affidata anche ad un organo collegiale composto da esperti anche estranei alla carriera della pubblica amministrazione.

In particolare, occorre menzionare la figura dell'Organismo Indipendente di Valutazione (OIV)[40], il quale è un soggetto nominato in ogni amministrazione pubblica dall'organo di indirizzo politico-amministrativo, può essere costituito in forma collegiale con tre componenti o in forma monocratica. In base a quanto previsto dall'art.14, comma 2, d.lgs. 150/2009, l'Organismo sostituisce i Servizi di Controllo Interno precedentemente previsti ed esercita, in piena autonomia le proprie prerogative.

L'OIV svolge i seguenti compiti, ai sensi della già menzionata normativa:

- Attività di controllo strategico per verificare l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive ed altri atti di indirizzo politico[41] e referisce direttamente all'organo di indirizzo politico – amministrativo;
- Monitoraggio del funzionamento complessivo del sistema di valutazione, della trasparenza e integrità dei controlli interni ed elaborazione della Relazione annuale sullo stato dello stesso;
- Comunicazione tempestiva delle criticità riscontrate ai competenti organi interni di governo ed amministrazione, nonché alla Corte dei conti, all'Ispettorato per la Funzione pubblica e agli altri organi individuati dalle amministrazioni nella loro autonomia;
- Misurazione e valutazione delle performance delle strutture dell'Amministrazione;
- Valutazione delle Relazioni sulla performance e assicurazione della visibilità ai cittadini ed altri utenti finali;
- Proposta annuale della valutazione dei dirigenti di vertice ed attribuzione ad essi dei premi relativi.

L'OIV è responsabile della corretta applicazione delle linee guida, delle metodologie e degli strumenti predisposti dal Dipartimento della Funzione pubblica. Si occupa inoltre di promuovere l'utilizzo da parte dell'amministrazione dei risultati derivanti dalle attività di valutazione esterna e dei relativi impatti ai fini della valutazione della performance organizzativa.

[39] Si ricorda che la normativa in questione si applica direttamente alle amministrazioni dello Stato e le sue articolazioni territoriali; per le Regioni si rimanda alla autonomia riconosciuta nella definizione delle modalità e le linee operative; per gli Enti locali si rimanda al Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL).
[40] In applicazione dell'art.14 del d.lgs. n.150/2009 recante "*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*."
[41] Art.6, comma 1, d.lgs. n.286/1999

A questo si aggiungono le competenze in materia di trasparenza e prevenzione della corruzione in base a quanto previsto dalla normativa di riferimento[42].

I componenti degli OIV sono nominati da ciascuna amministrazione (singolarmente o in forma associata) tra i soggetti iscritti all'apposito Elenco nazionale gestito dal Dipartimento della Funzione pubblica, tramite selezioni comparative pubbliche.

Il controllo strategico rappresenta, tra le forme di controllo, la forma più rilevante di novità introdotta dal d.lgs. 286/1999, attraverso cui si è inteso avviare un processo di giudizio complessivo sulla performance dell'intera organizzazione. Rilevante innovazione, riguarda la linea di demarcazione introdotta tra controllo di gestione e valutazione strategica. Il controllo di gestione si configura come uno strumento di supporto della dirigenza al fine di migliorare la performance gestionale, mentre il controllo strategico comporta una valutazione politica delle scelte fatte in sede di pianificazione e programmazione dell'attività amministrativa.

Si ritiene utile citare come il controllo strategico assume rilevanza negli enti locali, dove i momenti fondamentali sono la verifica della congruità tra la pianificazione strategica e i contenuti del piano esecutivo di gestione (PEG) e la rendicontazione che comprende la verifica degli equilibri e dello stato di attuazione dei programmi[43], il rendiconto annuale, il referto del controllo di gestione e la valutazione della dirigenza.

In definitiva, appare chiaro l'intento del Legislatore di dare risposta all'esigenza di *accountability*, rappresentata dal diritto-dovere di verifica da parte degli organi politici (eletti o nominati) dell'attuazione della pianificazione da parte della amministrazione, rappresentata al vertice dai dirigenti.

1.5.4. Valutazione della dirigenza

L'ultima tipologia di controllo successivo è costituita dalla valutazione della dirigenza pubblica. Si concretizza utilizzando come *dataset* i risultati del controllo di gestione e coerentemente con la contrattazione nazionale del comparto pubblico. Viene svolto da strutture e soggetti, diversi da quelli a cui è assegnato il controllo di gestione, in base al principio generale di segregazione delle funzioni.

[42] Sono di pertinenza per il rapporto tra OIV e anticorruzione l'art.1 della Legge 190/2012 così come modificato dal d.lgs. 25 maggio 2016, n.97 (FOIA) nonché gli indirizzi espressi in materia dall'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC – Authority competente per materia).
[43] Art.193, d.lgs. n.267 del 2000

Le strutture incaricate sono a riporto dell'organo di vertice amministrativo e in collegamento con il vertice politico dell'Ente.

Tale tipologia di controllo, già prevista dalla normativa precedente al d.lgs. n.286/1999[44], ha acquisito sempre maggiore rilevanza in seguito alla separazione dei poteri di indirizzo e controllo (di competenza degli organi politici) da quelli di gestione attiva (di competenza dei dirigenti della P.A.); in questo modo la dirigenza diventa responsabile direttamente in relazione agli obiettivi dell'ente, della correttezza amministrativa e dell'efficienza ed efficacia della loro gestione.

La valutazione ha per oggetto "le prestazioni dei dirigenti, nonché i comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse professionali, umane ed organizzative ad essi assegnate, tenendo particolarmente conto dei risultati dell'attività e della gestione"[45].

Rispetto alle quattro forme di controllo previste dal d.lgs. 286/1999 il controllo di regolarità amministrativa – contabile e la valutazione del personale con qualifica dirigenziale rispondono a necessità di controllo e verifica. Nello specifico, la valutazione della dirigenza è un'attività di misurazione, strumentale all'attribuzione della componente retributiva collegata al risultato gestionale della struttura assegnata al dirigente.

Nelle altre due tipologie di controllo (gestione e strategico) ci si focalizza invece sulla funzione di guida al perseguimento degli obiettivi gestionali e strategici.

La valutazione eseguita è collegata alla responsabilità posta in capo al dirigente avendo entrambe ad oggetto i risultati dell'attività di gestione[46].

La valutazione si svolge, generalmente, su base annuale; ma si sottolinea che si prevede la possibilità che, qualora il rischio grave di un risultato negativo si manifesti prima della scadenza annuale di valutazione, l'attività di valutazione si svolga anticipatamente, in modo da attuare anche eventuali azioni correttive e/o sanzionatorie[47].

Il procedimento di valutazione deve ispirarsi ai seguenti principi:

---

[44] Si fa riferimento all'art.20 (Responsabilità dirigenziali) dell'abrogato d.lgs. n.29/1993 recante "*la razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego*".
[45] Art.5, comma 2, d.lgs. 286/1999; successivamente abrogato dal d.lgs. 27 ottobre del 2009, n.150 – "Ciclo di gestione della performance".
[46] Secondo l'art.5, comma 4, d.lgs. 286/1999, la procedura di valutazione "costituisce il presupposto per l'applicazione delle misure di cui all'art.21, comma 1 e 2 del decreto n.29" (sostituito poi dal d.lgs. 165/2001 e dalla legge 145/2002).
[47] Art.5, comma 4, d.lgs. 286/1999; successivamente abrogato dal d.lgs. 27 ottobre del 2009, n.150 – "Ciclo di gestione della performance".

- Diretta conoscenza dell'attività del valutato da parte dell'organo proponente o valutatore di prima istanza;
- Approvazione o verifica della valutazione da parte dell'organo competente o valutatore di seconda istanza;
- Partecipazione al procedimento del valutato[48].

Qualora si ravvisino casi di particolare gravità, l'amministrazione (su direttiva dell'organo politico) può anche revocare l'incarico assegnato al dirigente e collocarlo "a disposizione dei ruoli" o recedere dal rapporto di lavoro in base alle disposizioni del contratto collettivo, nei casi limite.

Tale attività di *accountability* si è potuta realizzare grazie all'introduzione, tramite alla Legge n.59 del 1997 (c.d. Legge Bassanini 1), del principio di "responsabilità ed unicità dell'amministrazione" in modo da consentire un'agevole individuazione delle responsabilità mediante l'accentramento dell'intero processo decisionale di ogni procedimento ad un unico soggetto, segnando in questo modo l'inversione di tendenza rispetto al passato, connotato dall'estrema difficoltà di individuare i responsabili delle scelte amministrative a causa della frammentarietà delle competenze e delle attribuzioni.

Per le amministrazioni dello Stato, la valutazione è adottata dal responsabile dell'ufficio dirigenziale generale interessato, su proposta del dirigente, eventualmente diverso, preposto all'ufficio cui è assegnato il dirigente sottoposto a valutazione. Risalendo la gerarchia, per la valutazione dei dirigenti preposti a uffici di livello dirigenziale generale, la valutazione è adottata dal Capo del Dipartimento o altro dirigente generale sovraordinato; nel caso in cui il dirigente sottoposto a valutazione sia a capo di un C.R.A, la valutazione è svolta dal Ministro, in base ai risultati dell'organo di valutazione e di controllo strategico[49].

Quest'ultima disposizione sottolinea come l'attività di valutazione sia un ponte tra gli organi di indirizzo (anche politico) che producono i piani e i responsabili delle attività gestionali che attuano tali piani e programmi. Altro collegamento si ravvisa con il controllo strategico, che punta a sottolineare eventuali fattori ostativi e responsabilità per l'eventuale mancata o parziale attuazione dei piani fissati in sede di pianificazione strategica e l'attuazione di eventuali azioni correttive; i destinatari dei due controlli sono gli stessi, poiché svolgono un'attività di supporto all'organo politico.

[48] Art.5, comma 2, d.lgs. 286/1999; successivamente abrogato dal d.lgs. 27 ottobre del 2009, n.150 – "Ciclo di gestione della performance".
[49] Art.5, comma 3, d.lgs. 286/1999; successivamente abrogato dal d.lgs. 27 ottobre del 2009, n.150 – "Ciclo di gestione della performance".

L'evoluzione normativa sembra confermare l'impostazione data dal d.lgs. n.286/1999, in base alla quale l'organo preposto alla valutazione della dirigenza ed al controllo strategico è al servizio degli organi politici per la formulazione del programma di indirizzo politico – amministrativo e anche per il controllo dello stato di attuazione e le varie responsabilità ad ogni livello gerarchico[50].

In base a quanto rilevato dal Dipartimento della Funzione pubblica[51], la valutazione individuale può utilizzarsi come leva per la gestione strategica delle risorse umane, non fermandosi quindi alla valutazione della prestazione resa. Quindi, per garantire una corretta ed efficiente gestione del personale, è necessario affiancare a questa degli strumenti ulteriori come la valutazione del potenziale, che consentano di raccogliere i dati funzionali alle decisioni in merito alla corretta allocazione del personale, individuazione di eventuali *gap* formativi o in merito al conferimento di incarichi specifici.

1.6 La Funzione di Internal Audit nella Pubblica Amministrazione italiana

Come si è affermato in tutto il capitolo, l'attività della Pubblica Amministrazione è informata ai criteri della buona amministrazione e al conseguimento dei migliori livelli di efficienza, efficacia ed economicità (tipici anche del settore privato) a cui si aggiungono trasparenza e tempestività di azione.

Sempre di più, nella *governance* delle organizzazioni pubbliche rivestirà un ruolo cruciale il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi. La stessa OCSE, difatti, sostiene che un efficace quadro di *Internal control* e di *risk management* è essenziale nelle organizzazioni pubbliche per salvaguardare l'integrità, consentire un'efficace *accountability* pubblica e prevenire la *mala administration*. Il quadro delineato dovrebbe includere misure di controllo interno, gestione del rischio e l'Internal audit. Per questo tutte le raccomandazioni di settore suggeriscono di attivare nell'organizzazioni pubbliche, di ogni tipo, unità di Internal audit[52].

Coerentemente, l'attività di Internal Audit (in senso lato) ricomprende i controlli sopra esposti e quindi, analogamente al settore privato, assume funzioni di supporto al vertice e alla dirigenza, con la responsabilità di monitorare e valutare il sistema di controllo interno e, in generale, i rischi relativi alle attività poste in essere dall'amministrazione pubblica in funzione di prevenire eventuali fatti

[50] Art.147, d.lgs. n.267/2000 - TUEL
[51] Presidenza del Consiglio dei ministri, Dipartimento della Funzione pubblica, Ufficio per la valutazione della performance, "*Linee guida per la misurazione e valutazione della performance individuale*", n.5/2019.
[52] OCSE, (2017), "*Raccomandazione del Consiglio sull'integrità pubblica*"

pregiudizievoli rispetto al raggiungimento degli obiettivi istituzionali e di governare i rischi, piuttosto che subirli.

Tuttavia, l'attività di Internal audit soffre, diffusamente, nel contesto della P.A. un forte limite costituito dal limitato radicamento di questa funzione nelle piante organiche e nei processi amministrativi. È riscontrabile ancora, infatti, un problema di interpretazione sul significato del termine "audit" (contabile e non contabile); ci si può riferire:

- Alla struttura organizzativa che svolge attività di controllo e ispettivo;
- Al tipo di operazioni svolte, quindi alle attività di controllo, di verifica, di monitoraggio, etc.;
- All'oggetto dell'attività che, in base alla situazione specifica, può coincidere con un processo, con una procedura, con una struttura, con il modo in cui una norma è applicata, con il comportamento da parte del personale dell'amministrazione;
- Alla metodologia con cui viene realizzata l'attività, quindi un modo di operare molto strutturato, segnato da poteri e regole formalizzati inserite in delle fasi scandite in base a un sistema di controllo e procedure attuative emanate dal vertice (politico e/o amministrativo).

L'auditing della Pubblica Amministrazione è la base di una buona governance del Settore Pubblico; gli *auditor*, fornendo accertamenti imparziali ed obiettivi, si assicurano che le risorse pubbliche siano gestite in modo responsabile ed efficace in modo da realizzare i risultati previsti. L'IA aiuta le organizzazioni statali ad ottenere la responsabilità e l'integrità, a migliorare le operazioni ed infondono fiducia tra la cittadinanza e gli altri *stakeholder*.

Il ruolo dell'auditor della P.A. sostiene le responsabilità dell'amministrazione inerenti al controllo, la valutazione e la previsione. Il controllo ha la finalità di verificare se le istituzioni stanno operando in modo regolare e serve a scoprire e dissuadere la corruzione pubblica. La valutazione assiste chi deve prendere le decisioni, elaborando una valutazione indipendente di programmi, policy, operazioni e risultati pubblici. La previsione individua i trend e le sfide emergenti.

Anche se le soluzioni scelte per conseguire i propri obiettivi possono differire, tutte le funzioni di Internal audit della P.A. richiedono:

- Indipendenza organizzativa: consente alla IA di condurre la propria attività senza interferenze da entità sottoposte ad audit. La funzione IA deve avere sufficiente indipendenza da coloro che deve sottoporre ad audit, in modo da poter eseguire il proprio compito senza interferenza e dimostrare di essere in grado di farlo in modo obiettivo e libero;
- Mandato formale dal vertice di indirizzo-politico e riporto al vertice dell'amministrazione: i poteri e i doveri della funzione IA devono essere stabiliti da un documento legale

fondamentale della P.A. Il documento deve indicare le procedure ed i requisiti del reporting e l'obbligo dell'entità sottoposta ad audit di collaborare con gli auditor;

- Accesso illimitato: l'attività di IA deve svolgersi con un accesso completo all'ambiente aziendale e senza alcun tipo di restrizione (per la P.A. occorre considerare le debite esclusioni in merito al segreto di Stato);
- Risorse (umane e strumentali) sufficiente: occorre dotare la funzione IA delle risorse sufficienti in relazione alla dimensione delle responsabilità di audit, tale elemento non deve essere lasciato al controllo dell'organizzazione sottoposta ad audit poiché il budget ha un impatto sulla capacità della funzione IA di compiere i propri doveri; infatti la retribuzione del responsabile e la dotazione finanziaria sono spesso definiti direttamente dal vertice di indirizzo politico dell'ente di riferimento;
- Leadership competente: il responsabile della funzione IA deve essere individuato (dall'organo politico) con le competenze necessarie ad assumere, trattenere e gestire efficacemente personale altamente specializzato;
- Organico specializzato: la funzione IA richiede personale professionale che nel suo insieme deve possedere tutte le conoscenze, capacità e competenze necessarie per svolgere la vasta gamma di incarichi di audit richiesti dal mandato. Gli auditor devono rispettare i requisiti minimi di aggiornamento professionale continuo previsti dalle rispettive organizzazioni professionali e gli Standard correlati;
- Supporto agli stakeholder: la legittimità e la missione della funzione IA deve essere comunicata, fatta comprendere e sostenuta da un campo largo di dirigenza della P.A e dai vertici politici, così come i *media* e la cittadinanza;
- Metodologie basate sugli Standard di audit professionali: supportano l'implementazione dei precedenti elementi elencati e forniscono un modello per valorizzare l'attività di audit tramite qualità e sistematicità, un audit obiettivo e basato sull'evidenza.

La dottrina dell'audit distingue tra tre tipologie di organizzazione della funzione IA:

- Servizio centrale di Internal Audit: si tratta di un audit centralizzato, cioè una singola unità che copre tutte le istituzioni da sottoporre a verifica. È un approccio presente nella Commissione europea e nel settore privato dove i dipartimenti aziendali di Internal auditing soprintendono alle verifiche ispettive nell'azienda stessa e nelle sue controllate. Osserveremo che questa modalità è stata scelta anche per il monitoraggio e il controllo del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

- Unità di Internal Audit per ciascuna unità autonoma di management: in questo caso si prevede una funzione di IA in ogni amministrazione autonoma ed agenzia pubblica, la quale svolge in autonomia le proprie attività rispetto agli altri organismi;
- Sistemi ibridi composti da strutture centralizzate e dedicate: è una combinazione dei due sistemi sopra esposti e in particolare si concretizza nei casi di progetti specifici in raccordo con un'amministrazione titolare.

Tuttavia, benché l'Internal Audit sia una struttura-funzione indipendente ed obiettiva, di supporto, che può assistere qualsiasi organizzazione pubblica, con un approccio sistematico e professionale, nel panorama della P.A. italiana non si è ancora definitivamente insediata, e quindi consolidata[53].

Si ritiene infatti, che uno dei nodi italiani, ancora da risolvere, sul lato dei controlli interni e della gestione dei rischi, sia la poca consapevolezza, da parte dell'organo politico di indirizzo (e di parte della alta dirigenza pubblica) dell'Internal Audit e del potenziale contributo che potrebbe fornire[54].

Inoltre, altri impedimenti per la sua istituzione diffusa presso le organizzazioni pubbliche sono la percezione di un ulteriore costo organizzativo per la P.A. e la poca consapevolezza dell'opportunità di una nuova struttura–funzione, anche in relazione alla molteplicità dei controlli interni esistenti o della pluralità degli attori del controllo interno.

Occorre evidenziare però, che nella P.A. ci sono già alcuni enti che hanno introdotto da anni la funzione IA nei loro organigrammi, che stanno beneficiando del contributo professionale, indipendente e obiettivo[55]. Si tratta, nella maggior parte dei casi di strutture (alcune poi privatizzate come Poste Italiane) che hanno introdotto vere e proprie strutture di auditing interno, inserendo a farvi parte professionisti che provenivano dalla Guardia di Finanza e da strutture similari o da grandi società di auditing di fama internazionale.

Le ragioni alla base del mancato o ridotto sviluppo della funzione di IA nella pubblica amministrazione italiana sono diverse. Fonti accademiche riportano innanzitutto il fatto che il concetto di IA e il profilo professionale dell'auditor interno sono una novità degli ultimi 40-50 anni anche per il settore privato stesso e lo è a maggior ragione per il settore pubblico. In Italia, infatti, fino alla metà degli anni Settanta, la funzione era riscontrabile solo nelle organizzazioni internazionali, le società multinazionali di stampo anglosassone che operavano in Italia e, fino alla

[53] F.D. Attisano (2020), "*Rafforzamento della PA attraverso l'istituzione dell'Internal Audit*", Risk & Compliance
[54] G. Nucci (2017), "*L'internal audit nelle strutture pubbliche*", Risk & Compliance
[55] Si veda: MEF-Ragioneria Generale dello Stato, Agenzia delle Entrate, INPS, Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato

introduzione dell'obbligo per le società quotate e partecipate statali della revisione dei bilanci, era una attività quasi assente nei processi aziendali.

In seguito, la funzione IA fu letta, quasi esclusivamente, come un'interfaccia interna rispetto all'attività di auditing esterno del bilancio che aveva come necessità la presenza di una funzione di IA efficiente (nel senso del financial internal auditing).

L'incremento nella istituzione e implementazione della IA si deve poi, inizialmente, al settore bancario in seguito agli interventi della Banca d'Italia la quale, a seguito delle attività ispettive svolte, inseriva nelle sue relazioni la raccomandazione di rafforzare qualitativamente e quantitativamente le strutture di controllo interno, i c.d. ispettorati interni, e che sono poi diventati le funzioni di IA. Come l'esperienza dimostra, per il settore pubblico, specie quello italiano, il recepimento delle innovazioni dal settore privato-aziendale risulta essere ritardatario e di difficile implementazione, difatti gli ispettorati interni presso le amministrazioni pubbliche hanno continuato ad esistere ben oltre il periodo di riforma del settore bancario.

Si potrebbe ritenere che l'assenza o la tardiva implementazione di funzioni IA sia dovuta alla mancanza di norme e regolamentazioni. In realtà, le norme esistono sebbene la denominazione "funzione di auditing interna" non sia mai stata menzionata espressamente; lo stesso d.lgs. 286/1999 che prevede il controllo di regolarità contabile ed il ruolo dei Secin, i servizi di controllo interno, una categoria professionale assimilabile agli internal auditor; la stessa riforma Brunetta (d.lgs. 150/2009) che prevede l'istituzione degli OIV, assimilabili ad internal auditing della performance. Sulla base di ciò si potrebbe affermare che è proprio a causa del progressivo sedimentarsi di norme sul tema nei vari anni e governi che ha causato confusione sulla loro applicazione e sulla loro efficacia.

In merito al contesto nazionale, gli attori istituzionali che dovrebbero attivarsi per una vera ed efficace implementazione della funzione di IA nella P.A., soprattutto a livello di amministrazioni centrali e regionali, sono sostanzialmente tre: Il Dipartimento della Funzione Pubblica - DFP (in seno alla PDC), la Corte dei conti e la Ragioneria Generale dello Stato. Tutti i soggetti ad oggi, in particolare gli ultimi due, hanno un ruolo fondamentale per le sfide del PNRR e della corretta gestione della spesa pubblica, sia nazionale sia di derivazione europea.

Il DFP ha attualmente la titolarità delle competenze sulla performance che prima erano assegnate alla soppressa CIVIT – Commissione Indipendente per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (le cui rimanenti competenze sono state ampliate e potenziate nella attuale ANAC – Autorità Nazionale Anti Corruzione). Il Dipartimento avrebbe la potenzialità di riformare ed condensare il sistema dei controlli interni, soprattutto in relazione alle due Riforme portanti (la

Riforma Madia del 2015 ha solo modificato la parte sulla valutazione della dirigenza ed individuale) le quali non sono mai state implementate fino in fondo e nel loro spirito; avrebbe la potenzialità anche di affrontare l'attuale governance dei controlli, riferito anche al ruolo degli OIV, riconoscendo finalmente alla funzione di IA un ruolo ben definito e strutturato, con poteri e prerogative, come accadde nel settore bancario ad opera della Banca d'Italia o la CONSOB in riferimento alle società quotate. Occorre sicuramente la volontà politica di dare indirizzi in tal senso e le necessarie competenze e professionalità sul tema in seno al DFP.

Ispettorato per la Funzione Pubblica – DFP

In base all'art. 60, comma 6, del d.lgs. 30 marzo 2001, n.165 e al ridefinito art.71 del d.lgs. n.150/2009, ha il compito di vigilare sulla conformità dell'azione amministrativa ai principi di imparzialità e buon andamento, in base anche alla segnalazione di utenti (cittadini ed imprese).

Si occupa di vigilare sulla applicazione delle misure di semplificazione predisposte dal Governo e il rispetto delle disposizioni in materia di controlli interni e di contenimento della spesa. Si avvale della collaborazione e supporto della Guardia di Finanza e dei Servizi ispettivi della Ragioneria Generale dello Stato, per l'effettivo esercizio dei poteri disciplinari sulle amministrazioni sottoposte poi a controllo.

All'ispettorato è assegnato anche il compito di garantire il pieno esercizio delle funzioni del Nucleo della Concretezza[56]; per questo scopo l'ispettorato effettua ispezioni e visite finalizzate a rilevare lo stato di attuazione delle disposizioni del Piano triennale delle azioni concrete per l'efficienza delle pubbliche amministrazioni[57]. All'ispettorato è anche assegnato un compito di monitoraggio sulle modalità di organizzazione e di gestione dell'attività della P.A. in base ai criteri di efficienza, efficacia ed economicità, avanzando anche eventuali misure correttive.

Di ogni attività ispettiva si redige una relazione di servizio, condivisa e sottoscritta dal rappresentante dell'amministrazione controllata, dove risultano le visite e le rilevazioni svolte, le richieste avanzate, il materiale documentale ricevuto ed esaminato, le risposte ed i chiarimenti ricevuti o meno in base alle domande poste. In conclusione, il verbale riporta anche le eventuali misure correttive proposte; sul contenuto del verbale l'amministrazione controllata può formulare osservazioni ed eventuali integrazioni documentali.

[56] Art. 60-bis, d.lgs. n.165/2001.
[57] Art. 60-bis, comma 2, d.lgs. n.165/2001.

Ai fini di una migliore *accountability* e riporto all'organo legislativo, il Dipartimento della funzione pubblica deve trasmettere una relazione sugli esiti dei controlli svolti e delle risultanze al Ministro per la pubblica amministrazione. Il Ministro deve poi trasmettere tale relazione alle Camere[58].

La Corte dei conti, in qualità di auditor nazionale esterno, assimilabile al c.d. "Audit Office" nei paesi anglosassoni; potrebbe avere interesse che si istituisse una funzione IA a salvaguardia e manutenzione del sistema dei controlli interni nelle P.A., in modo da avere a disposizione un'interfaccia e un coordinamento dei vari controlli interni a tutela della affidabilità del sistema, proprio come avviene nel settore privato nel rapporto IA – società di revisione.

In ultimo, la Ragioneria Generale dello Stato avrebbe nella funzione IA un valido supporto sulla verifica dell'attendibilità dei dati contabili (c.d. financial internal auditing). Tale controllo assume una rilevanza fondamentale, soprattutto oggi con il PNRR e l'incremento della spesa comunitaria; il controllo potrebbe essere anche legato alla verifica del rispetto dei principi contabili internazionali, omologati a livello europeo, che richiedono un presidio costante da parte della funzione IA rispetto ai bilanci pubblici.

[58] Art.13 del Decreto Ministeriale 24 luglio 2020 in merito alla riorganizzazione interna del Dipartimento della Funzione Pubblica.

Capitolo 2 – Evoluzione della normativa nazionale in tema di controlli nella P.A.

L'elaborazione di adeguati sistemi di controllo interno assume un'importanza ancora più rilevante per la Pubblica Amministrazione considerato l'utilizzo di risorse pubbliche e la rilevanza economica e sociale delle attività che in essa sono svolte.

In linea con le evoluzioni e i progressi conseguiti nel settore privato, anche nel settore pubblico si è palesata la necessità di cambiare ottica del sistema di controllo, variando da un ruolo meramente ispettivo ad un ruolo di valutazione dell'efficacia ed efficienza delle operazioni svolte. Il sistema dei controlli ha subito una mutazione che ha determinato il passaggio da un sistema anacronistico basato sul sindacato dei singoli atti e provvedimenti ad un controllo di gestione globale dell'ente, sia finanziario sia economico, andando a diminuire i controlli di legalità – formali, in relazione anche all'esperienza sul campo che ne ha dimostrato i loro effetti in termini di ingiustificati appesantimenti a livello di procedure.

Occorre evidenziare come il termine stesso di "controllo" è stato considerato dalla dottrina e dalla prassi professionale nella sua definizione anglosassone, ovvero inteso come sinonimo di dominio, governo, indirizzo; in questo modo si tende ad includere oltre al controllo – verifica sulla correttezza dell'esercizio di una funzione (rientrante nella definizione francese) anche la funzione di controllo – impulso volta a indicare e indirizzare l'attività.

Le forme di controllo impiegate nella prassi si evolvono nel tempo, ma in dottrina sono distinti due approcci alla tematica del controllo nel settore pubblico: il controllo burocratico e il controllo manageriale[59].

Nel primo caso, il contesto è quello di un'amministrazione pubblica di tipo tradizionale, basato sulla forte separazione tra la dimensione politica e la sfera amministrativa e sul riconoscimento della piena autonomia e imparzialità della macchina amministrativa rispetto all'organo politico. Lo scopo principale del controllo in questo caso è garantire la funzionalità, la correttezza e la legittimità dell'azione amministrativa rispetto alle norme esistenti, definite a livello politico, garantendo in questo modo l'ottenimento dei risultati previsti. In questo approccio si sceglie di puntare su forme di controllo di legittimità e quindi di conformità dell'azione amministrativa alle regole che articolano l'attività della P.A.

[59] Borgonovi, E., Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche, EGEA, Milano, 2005.

Una delle conseguenze di tale approccio è stato, nella pratica italiana, lo sviluppo di forme di controllo esterno, tramite le verifiche degli uffici della Ragioneria Generale dello Stato e della Corte dei conti, i quali vigilano sul funzionamento dell'amministrazione pubblica e che risultano distinte a livello organizzativo in funzione di garanzia sulla imparzialità ed efficacia del sistema di controllo.

L'altro approccio, quello manageriale, comporta che la struttura della pubblica amministrazione sia informata ai criteri aziendali, traducendo quindi le strategie in obiettivi tenendo in considerazione le condizioni organizzative e gestionali, nel contesto delle norme e degli indirizzi fissati dall'organo politico. Il criterio di riferimento si colloca nell'utilizzo efficiente delle risorse, nell'efficacia e nell'economicità della gestione dell'ente.

Il principio di fondo è che in funzione degli obiettivi siano necessari strumenti differenti e quindi non si può determinare un modello operativo predefinito e universale, ma infatti ogni modello si deve personalizzare all'organizzazione specifiche e ai suoi obiettivi.

Uno degli obiettivi ultimi della P.A si ritiene essere la soddisfazione dei bisogni della collettività, i quali devono essere identificati e graduati tramite una scala di priorità; pertanto, si richiede che i processi siano inseriti in una cornice sistemica ed integrata. Si valuta quindi che portando avanti un approccio manageriale piuttosto che burocratico, la responsabilità non è più riferita a singole fasi di una procedura ma si amplia al risultato di un processo.

Si ritiene però che i due approcci non si escludano, anzi possono essere considerati complementari; è importante che la P.A passi quindi da una cultura operativa basata solo sulla legittimità a una cultura più ampia, dove la legittimità è sì fondamentale ma non unica.

Gli stessi rischi e obiettivi se sono eccessivi o non legati ai controlli rischiano di far scivolare tutta l'attività nella burocrazia; dall'altro lato se i controlli sono insufficienti rispetto ai rischi da presidiare, l'effetto è quello di provocare inefficienza.

2.1 Un modello per l'innovazione del controllo pubblico – New Public Management

In base allo sviluppo, dagli anni Novanta, dei principi del New Public Management volti ad indicare il complesso delle politiche impiegate per rendere il settore pubblico più efficiente ed efficace. Si è sviluppata la volontà di migliorare la qualità dei servizi forniti ai cittadini e incrementare il livello di trasparenza replicando tecniche gestionali aziendali.

L'amministrazione pubblica viene considerata come un'azienda di produzione di servizi nelle quali il soddisfacimento dei bisogni umani deve avvenire nel rispetto delle stesse condizioni di economia che la competizione impone alle aziende private,

Tale impostazione ha favorito il passaggio da un approccio burocratico a uno manageriale, optando per l'adozione di strumenti di controlli ex-post a svantaggio di controlli preventivi; parimenti l'incremento delle discrezionalità del management ha richiesto un contropotere in termini di controlli per assicurare *accountability* e la responsabilizzazione della dirigenza.

Tale necessità di bilanciare autonomia e *accountability* ha comportato la diffusione e la necessità dell'attività di internal audit nel settore pubblico, il cui ruolo è anche quello di garantire *assurance* all'attività svolta dal management.

Le principali caratteristiche del metodo manageriale sono:

- Separazione tra funzione di indirizzo, fissazione di obiettivi che sono di competenza dell'organo politico e funzione di gestione dei processi che è assegnata alla dirigenza;
- Snellimento degli apparati amministrativi, privilegiando l'esternalizzazione di alcune funzioni, costituendo aziende di servizi pubblici in cui si possono realizzare anche partenariati pubblico-privati;
- Centralizzazione degli acquisti e razionalizzazione dei processi di pianificazione e valutazione delle performance, predisposizione di specifici budget e obiettivi di gestione con relativo conferimento di autonomia e deleghe di responsabilità manageriali;
- Valorizzazione delle risorse umane, predisponendo anche strumenti di incentivazione in base alle performance organizzative ed individuali;
- Ristrutturazione dei processi volto a migliorare l'efficacia ed efficienza, potenziando le strutture ICT;
- Puntare sulla qualità dei servizi erogati e all'ascolto delle necessità e richieste degli utenti (interni ed esterni);
- Impiego di *best practice* manageriali di stampo aziendale;
- Orientamento di tutta l'amministrazione al risultato.

I limiti dell'NPM sono quelli di voler applicare al settore pubblico, in modo automatico e sistemico, le logiche e i meccanismi del settore privato. Si ritiene invece, che per razionalizzare efficacemente il funzionamento della P.A. è necessario partire dal riconoscere ed accettare le caratteristiche peculiari. Se ne riportano le principali in senso generale:

- La forma di mercato in cui opera la P.A è una situazione di monopolio per il quale risulta complesso valutare l'effettiva soddisfazione degli utenti;
- L'indipendenza dei controllori è una condizione fondamentale per il miglior svolgimento dei compiti affidati, fermo restando però l'assenza di terzietà, poiché l'organo di controllo è parte integrante della amministrazione, non ha piene caratteristiche di neutralità, avendo come obiettivo la massimizzazione dell'interesse che le norme e i programmi assegnano all'ente;
- Il ruolo dell'internal auditing è uno strumento utile riguardo l'allineamento tra le strategie definite dagli organi politici e le scelte operative e gestionali della dirigenza e la verifica del valore generato in grado di soddisfare le necessità collettive con efficienza, etica e trasparenza.

In merito ai framework internazionali di riferimento, la Commissione Europea ha preferito nel corso degli anni fare propri i framework di origine privatistica come il CoSO Report. Lo stesso vale per altri organismi internazionali di settore[60]. Sulla base del CoSO Report, particolare rilievo ha assunto il *Position Paper – Internal Audit in Europe*, elaborato dalla ECIIA nel 2005, che è diventato il punto di riferimento anche per lo svolgimento delle attività nel settore pubblico, esamina il ruolo attribuibile agli auditor interni nell'ambito della governance, risk management e del controllo interno.

Nel 1992, l'INTOSAI aveva prodotto delle linee guida per la elaborazione dei sistemi di controllo nel settore pubblico; i quali principi individuano due tipologie di controllo: "controllo di legittimità" (auditing finanziario-contabile) e il "controllo di gestione". Nel 2004 poi i riferimenti sono stati aggiornati sulla base dei principi contenuti nel modello CoSO Report del 1992.

Tale trend evolutivo è stato incoraggiato dalla Commissione Europea, la quale svolge una funzione di supporto a favore degli Stati membri e nei confronti dei paesi candidati all'ingresso nella UE; la Commissione ha sviluppato un modello di riferimento per i sistemi di gestione e di controllo del settore pubblico il c.d. "*Public Internal Financial Control*" (PIFC), la cui adozione è obbligatoria per i nuovi Paesi applicanti, in cui richiede come condizione di ammissione l'adeguamento agli "standard generalmente accettati" per il controllo interno nella visione del miglioramento della trasparenza, dell'incremento dei livelli di accountability e della prevenzione del fenomeno corruttivo e che si ispira ai principi del White Paper "*Reforming the Commission*" della Commissione Europea del 2000 ed al Framework CoSO.

[60] Quali *l'International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)* con le "*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector"* del 2004, l'*European Confederations of Institutes of Internal Audit* (ECIIA), l'*Organization for Economic and Cultural Development* (OECD) e l'*Institute of Internal Auditors* (IIA). Tutti gli organismi citati hanno previsto l'estensione, anche per il settore pubblico, del modello CoSO, in quanto ritenuto adeguato e funzionale anche rispetto alle amministrazioni pubbliche.

Il sistema PIFC delineato dalla Commissione si compone di tre parti:

- **Il sistema di gestione e controllo**: in modo da orientare l'azione amministrativa verso parametri di efficienza, efficacia, garantendo la tenuta del quadro normativo e finanziario. Nel sistema deve essere prevista anche la responsabilità dirigenziale in base al quale il management pubblico, con autonomia decisionale, deve essere responsabile delle decisioni finanziarie prese. Infine, nel sistema deve essere presente anche una fase di analisi e gestione dei rischi in linea con il modello CoSO – ERM;
- **Servizio di internal audit**: la funzione deve fornire supporto all'amministrazione, con professionalità, nella valutazione e perfezionamento dei processi di controllo interno, di gestione del rischio e di corporate governance. Occorre precisare che tale normativa è obbligatoria solo per i nuovi Paesi che aspirano ad entrare, non per gli Stati già membri; infatti, l'Italia risulta essere uno degli unici tre Stati membri (Grecia, Lussemburgo) che non ha ancora disposizioni normative specifiche in tema di istituzione di una funziona di IA nelle amministrazioni pubbliche;
- **Unità centrale di armonizzazione**: si prevede che venga istituita una struttura organizzativa centrale con la missione di sviluppare e promuovere metodologie di controllo interno sulla base degli standard internazionali.

In aggiunta ai tre pilastri, si consiglia anche di istituire un Audit Committee, prendendo a prestito un altro elemento dal settore privato, distinto dall'unità di armonizzazione e collocato all'esterno del sistema di controllo interno con l'obiettivo di supportare il vertice amministrativo nella valutazione indipendente e professionale della qualità del sistema di gestione dei rischi e del controllo interno, con particolare focus al livello di indipendenza dell'internal audit.

2.2 La fase II del Sistema di Controllo Interno nella P.A. – Riforma Brunetta

Il processo di evoluzione della P.A in Italia, nell'ottica dell'NPM, è stato avviato negli anni '90, determinato da una serie di eventi economici, politici, sociali che hanno dato impulso al cambiamento normativo[61]. Lo sviluppo dei controlli interni nella P.A. italiana riprende di riflesso il percorso evolutivo registrato a livello europeo.

[61] Le indagini giudiziarie in merito alla corruzione all'interno del settore pubblico e la commistione tra politica e mondo industriale ("mani pulite"); la crisi monetaria del 1992 che determinò una forte pressione sul settore P.A. a causa dei tagli alla spesa; l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht nel 1992 con il conseguente ingresso nel sistema SME, che obbligarono l'Italia al rispetto dei parametri gestionali imposti dal trattato e che determinarono il risanamento delle finanze tramite interventi sulla spesa e sulle regole di gestione.

In precedenza, allo spirito di riforma, il sistema di controllo interno italiano era fondato su attività tipicamente ispettive, volte a svolgere controlli ex-post e volte ad accertare le responsabilità. I controlli erano costituiti in modo monolitico ed omogeno per tutte le amministrazioni svincolati da logiche aziendalistiche, limitandosi di conseguenza ad inefficaci verifiche preventive di regolarità formale sui singoli atti e provvedimenti, svolte da soggetti esterni come la Corte dei conti e i Comitati regionali di Controllo (CORECO) limitati agli enti locali.

Occorre sottolineare che la materia dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni è stata segnata da tanti, ambiziosi, punti di partenza con pochi punti di arrivo[62].

Registriamo due stagioni principali dell'evoluzione del sistema dei controlli interni gestionali, che corrispondono, rispettivamente, alla riforma del D.lgs. n.286 del 1999 e a quella del D.lgs. n.150 del 2009. Tali riforme, hanno poi prodotto a catena forme di adeguamento o rimodellamento dei controlli interni anche a livello di enti territoriali.

Una serie di provvedimenti legislativi volti a innovare gradualmente l'apparato amministrativo italiano ha anticipato le riforme sopra citate, introducendo i concetti propri del NPM[63].

Con la riforma del 1999 al tradizionale controllo interno di regolarità amministrativo-contabile sono state affiancate tipologie di controllo gestionale di provenienza aziendale.

Abbiamo già trattato nel dettaglio i contenuti e gli aspetti della prima fase di riforma nel primo capitolo di questo elaborato, il quale ha segnato il cambiamento più radicale ed ha impostato i controlli di fondo che esistono ancora oggi.

La seconda stagione di riforma, la c.d. Riforma Brunetta, aveva rilevato dei limiti nel sistema di controllo in quanto i controlli interni non erano inseriti in un processo unitario ma risultavano eccessivamente frammentati e con limitate interazioni tra gli organi di controllo, centrando il tutto su un'eccessiva responsabilizzazione della dirigenza nei confronti del vertice politico e determinando infine una carenza a livello di *accountability* esterna. Di fronte a tali criticità, in virtù anche di

---

[62] "Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni" Elisa D'Alterio, SNA e IRPA, 2013.

[63] La legge n.142 del 1990 sull'Ordinamento delle autonomie locali diede inizio alla modernizzazione degli enti locali, introducendo il principio della separazione tra indirizzo politico e gestione amministrativa. Tale principio sarà poi esteso a tutte le pubbliche amministrazioni tramite il D.lgs. n.29 del 1993 in tema di razionalizzazione dell'organizzazione; la norma imponeva di costituire uffici di controllo interno (Secin o nuclei di valutazione), collocati in posizione di autonomia ma sottoposti al controllo dell'organo politico, in grado di valutare, indirizzare e correggere l'operato degli uffici in relazione agli obiettivi e alle responsabilità assegnate.
La legge n.20 del 1994 ha previsto poi una riduzione del perimetro di azione della Corte dei conti in merito al controllo preventivo di legittimità sugli atti, affidando alla stessa il controllo successivo sulla gestione della P.A., facendo specifico riferimento al funzionamento dei controlli interni; si attribuiva poi alla Ragioneria Generale dello Stato il compito di vigilanza interna sull'operato delle amministrazioni pubbliche.

combattere la corruzione e di incentivare la trasparenza dell'azione amministrativa verso gli utenti, il D.lgs. n.150 del 2009 ha operato una parziale svolta nell'assetto dei controlli interni.

Le previsioni del T.U. e del d.lgs. 286 sul controllo di gestione sono state espanse dal d.lgs. n.150 che presenta per la prima volta un sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa ed individuale.

Tutte le amministrazioni devono predisporre e attivare un sistema interno che consenta la misurazione e valutazione della performance dell'organizzazione e delle risorse umane che ne fanno parte, si inserisce anche una disciplina sull'attività di valutazione della dirigenza pubblica prevista nel TUEL e nel d.lgs. 286/1999.

Il primo punto di svolta è stato quello di riunire tutte le attività di controllo (ad eccezione del controllo di regolarità amministrativa - contabile) nell'ambito di un solo meccanismo di controllo, il c.d. "ciclo di gestione della performance". Occorre sottolineare che il concetto della performance in questo caso non rispecchia la versione inglese di "rendimento" o "produttività", ma si rifà ad un concetto che rappresenta la transizione dalla logica dei mezzi alla logica del risultato. La produttività è legata alla efficienza, la performance è collegata ad un insieme composto dai già citati: efficienza, efficacia ed economicità[64].

Pertanto, la valutazione dirigenziale si allarga fino alla valutazione individuale del personale e il controllo strategico che viene demandato alle competenze dell'OIV. La Riforma Brunetta separa nettamente quindi i controlli di merito dai controlli di conformità.

Il nuovo sistema prevede l'introduzione dell'organismo c.d. "OIV", del quale abbiamo parlato nel primo capitolo. Gli OIV differentemente dai Secin devono essere inseriti in posizione indipendente rispetto ai vertici (politici e amministrativi) poiché è previsto che sia un organismo terzo e separato; questa evoluzione è il segnale di voler prevedere un terzo polo nel binomio storico politica-amministrazione, il quale si pone a tutela dei c.d. "*stakeholder*" della P.A.

È opportuno aggiungere però che in base a quanto detto sugli "ottimi inizi" nelle riforme della P.A., una conferma di tale affermazione arriva dal fatto che nel concreto gli OIV istituiti nelle amministrazioni si sono dimostrati, mediamente, essere poco indipendenti, poco specializzati[65].

La Riforma introduce anche la Commissione Tecnica per la Performance, in seno al Dipartimento della Funzione Pubblica, alla quale è demandata l'individuazione della metodologia di base del ciclo

[64] D.lgs. n.150/2009, Istruzioni per l'uso, Riforma Brunetta.
[65] E. D'Alterio, Lo stato dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni, SNA – IRPA, 2013.

di gestione della performance. Attualmente è presente l'Ufficio per la valutazione della performance, al quale sono state demandate le funzioni della Commissione in base alla normativa successiva[66]. L'Ufficio assicura le attività di indirizzo, coordinamento e promozione delle misurazioni e valutazione della performance delle amministrazioni; assicura il raccordo con le attività delle esistenti agenzie di valutazione e cura le attività inerenti agli OIV. La misurazione e valutazione della performance afferisce anche agli ambiti della trasparenza e della qualità dei servizi erogati. L'obiettivo prioritario che la Riforma Brunetta si dava era quello di attivare un processo di miglioramento continuo tramite l'individuazione di standard di efficienza, efficacia e qualità dei servizi a cui tendere sul lungo periodo tramite, soprattutto, la valorizzazione del capitale umano della P.A. (attuale e futuro).

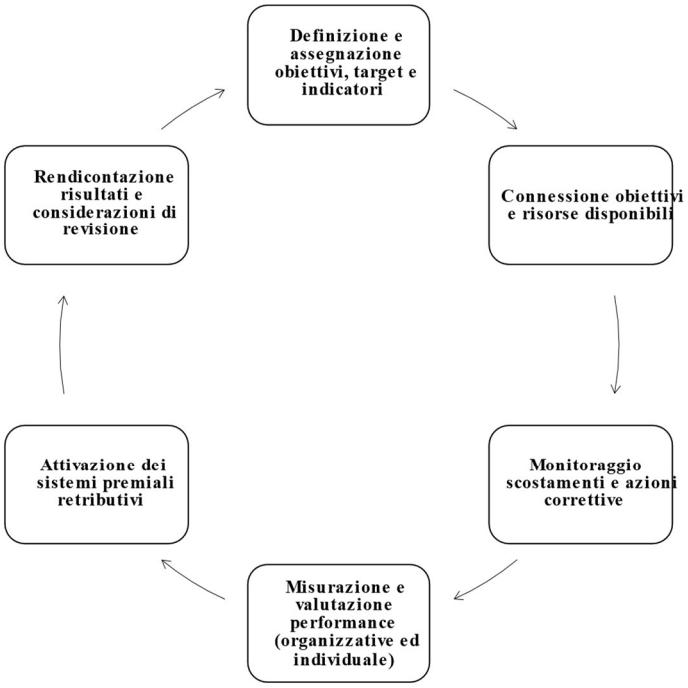

Figura 6 - Rappresentazione grafica del Ciclo di gestione della performance ex D.lgs. 150/2009

Il ciclo della performance, per come delineato dalla riforma, si articola in tre fasi:

- **Pianificazione**: si parte con l'individuazione e assegnazione degli obiettivi, collegati ad indicatori di risultato e alle risorse ritenute necessarie e disponibili. Gli obiettivi sono programmati su base triennale, prima dell'inizio dell'esercizio, dagli organi d'indirizzo

[66] Art.19, comma 9, d.l. 24 giugno 2014, n.90, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n.114.

politico, uditi i vertici amministrativi, i quali consultano i dirigenti e i responsabili delle unità organizzative. Il piano della performance deve essere adottato dalla amministrazione entro il 31 gennaio di ogni anno. Gli obiettivi devono essere definiti in coerenza con quelli di bilancio e devono rispondere a precise caratteristiche. Devono essere rilevanti e pertinenti rispetto alle necessità dell'utenza, alla missione istituzionale, alle priorità politiche e alle strategie dell'amministrazione, devono essere specifici, misurabili concretamente e chiari. Devono essere in grado di determinare un significativo miglioramento della qualità dei servizi e degli interventi. Gli obiettivi devono essere riconducibili ad un periodo temporale determinato e commisurati a parametri di riferimento derivanti da standard definiti a livello nazionale e internazionale, oltre che da comparazioni con amministrazioni analoghe[67];

- **Gestione**: si procede all'implementazione delle misure operative per il raggiungimento degli obiettivi;
- **Rendicontazione**: si rilevano i risultati ottenuti sia verso l'organo di indirizzo politico-amministrativo sia verso gli *stakeholder* interessati.

In chiusura del ciclo si pone la fase di valutazione della dirigenza, responsabile per gli obiettivi assegnati, e si traspone la misurazione della performance organizzativa in quella individuale. Il dirigente pubblico è, in questo modo, soggetto a una continua valutazione, dove in caso di esito positivo è condizionata la possibilità di proseguire nelle proprie assegnazioni[68]. Con l'impostazione di questo modello, basato sulla progressiva applicazione dei principi virtuosi privati, all'organizzazione pubblica, la stessa concezione di responsabilità della dirigenza muta e non si limita più alla mera esecuzione del contratto di lavoro. In base a questa evoluzione della responsabilità dirigenziale, si origina anche la trasformazione della figura giuridica del dirigente pubblico, che rappresenta, in base ai desideri della riforma Brunetta, una risorsa strategica di cui la P.A. si avvale per la realizzazione degli obiettivi, generando qualità nei servizi e competitività con il mercato. In definitiva, si stimola il dirigente pubblico a definire la propria strategia utilizzando i poteri che la legge gli assegna, quindi il potere direttivo, il potere di controllo, il potere sanzionatorio e la gestione dei premi; di contro il dirigente si assume la responsabilità della attività verso l'ente di cui fa parte.

Diversamente alla precedente situazione del d.lgs. 286/1999, la Riforma d.lgs. 150/2009 pone l'interesse sulle relazioni tra P.A. e *stakeholder*, di cui si richiede il coinvolgimento dalla stessa fase di programmazione strategica e operativa e si promuove tale concetto tramite la c.d. "accessibilità

[67] Art.5, comma 2, d.lgs. 150/2009.

[68] L'art.41 del d.lgs. 150/2009 prevede infatti che il mancato raggiungimento degli obiettivi, accertato tramite gli esiti del sistema di misurazione e valutazione della performance, o l'inosservanza delle direttive imputabile al dirigente, comporta, previa contestazione e ferma restando l'eventuale responsabilità disciplinare, l'impossibilità di rinnovo dell'incarico dirigenziale.

sociale" e altre forme di *accountability* esterna. La trasparenza è intesa in una duplice forma: statica; quindi, rivolta alla pubblicità di categorie di informazioni della P.A. in funzione di un controllo sociale, tale pubblicità si inserisce nell'ottica di fondo del miglioramento continuo dei servizi pubblici; e dinamico, direttamente collegata alla performance.

Si prevedeva inoltre nella riforma, la predisposizione di una relazione sulla performance, a chiusura del ciclo, dove si espongono i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati e alle risorse, con evidenziazione degli eventuali scostamenti, e il bilancio di genere. La validazione della relazione è condizione vincolante per poter accedere agli strumenti premiali previsti. Sia il piano sia la relazione devono poi essere presentati alle associazioni di consumatori o utenti, ai centri di ricerca ed a ogni osservatore qualificato, nell'ambito di appositi momenti di trasparenza con questi *stakeholder*[69].

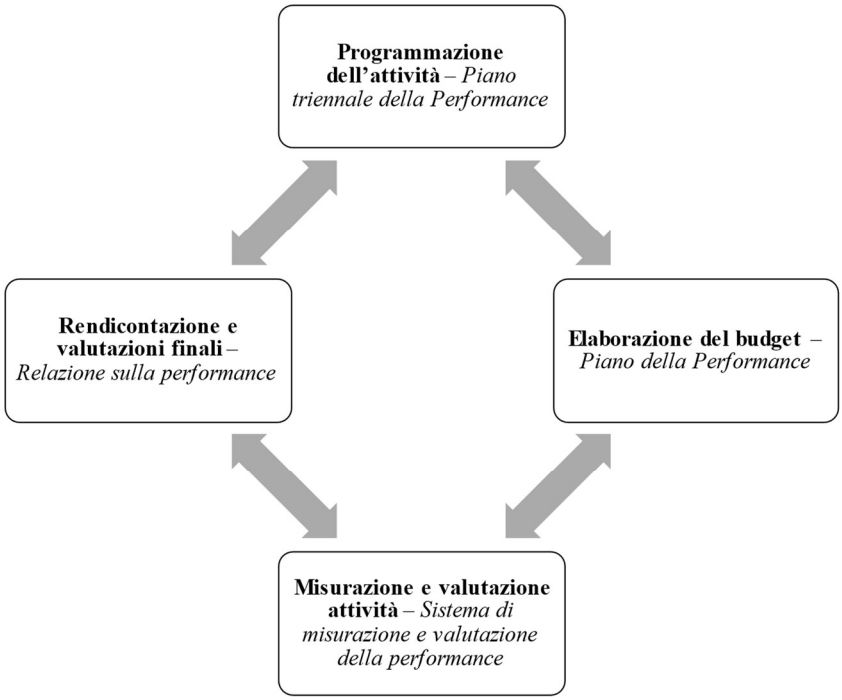

Figura 7 - Rappresentazione grafica dei documenti connessi al ciclo della performance

[69] Art.10 del d.lgs. 150/2009.

2.3 Le linee guida per il Sistema di Misurazione e Valutazione della Performance

In base a quanto previsto dalla normativa attuale[70], il Dipartimento della Funzione Pubblica redige delle linee guida in base alle sue funzioni di indirizzo, coordinamento e monitoraggio in materia del ciclo della performance, facendosi assistere dalla Commissione Tecnica per la Performance[71].

Le ultime linee guida emanate dal DFP disponibili sono datate dicembre 2017.

Le linee guida del 2017 fanno riferimento ad una attività svolta dal DFP con sei ministeri (MEF, MIBACT, MIUR, MIT, Ministero del lavoro e politiche sociali, MISE) in relazione all'attivazione di c.d. "laboratori". Questa attività ha conseguito un accompagnamento dei sei ministeri coinvolti nel processo di pianificazione, misurazione e valutazione della performance in modo da identificare e condividere buone pratiche ed affrontare criticità comuni.

8 - Fonte: Ufficio per la valutazione della performance - DFP

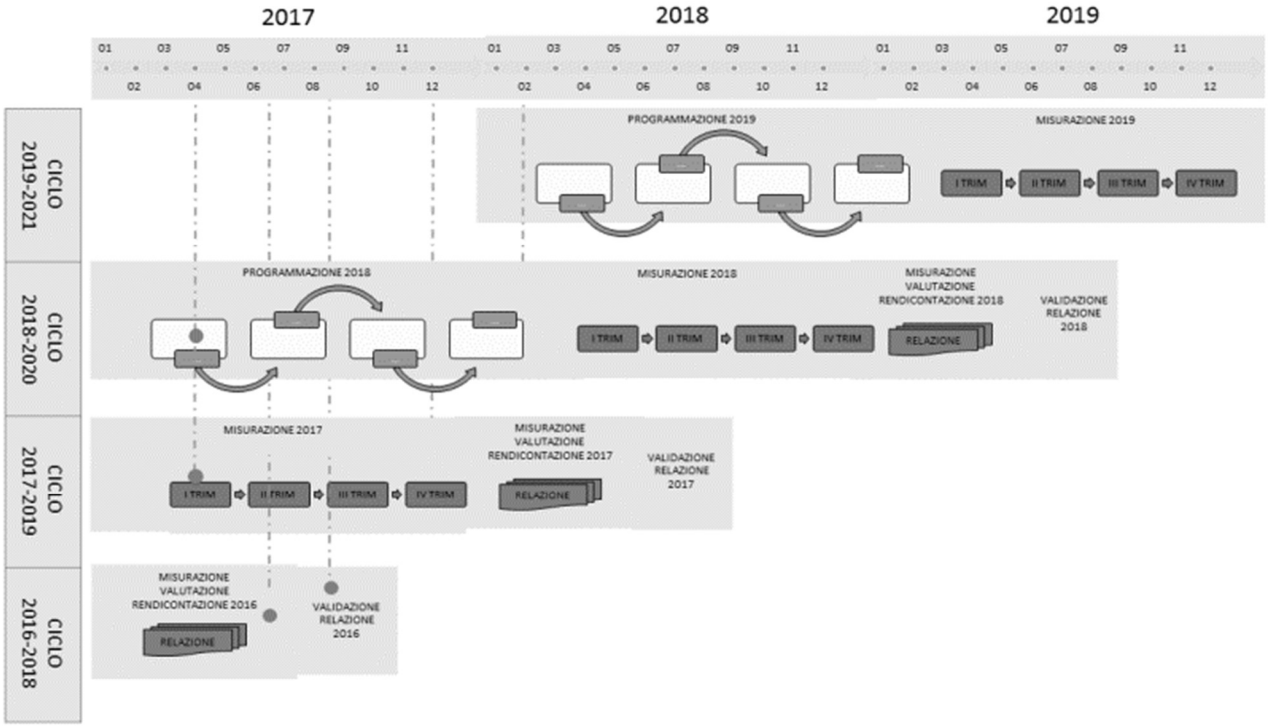

Figura 9 - Sequenza temporale delle fasi del ciclo della performance

Nella figura 9 si propone la struttura della sequenza temporale delle fasi del ciclo di gestione su base triennale, si ritiene opportuno ribadire che essendo le linee guida emanate nel 2017 si riferiscono al triennio 2017-2019. In particolare, nell'asse verticale viene riportata la sequenza dei cicli a cui si

[70] D.lgs. n.150/2009.
[71] Art. 3, comma 1 del d.P.R. n.105 del 2016.

riferiscono le singole attività realizzate e le linee verticali indicano come i ministeri siano tenuti a svolgere in contemporanea attività relative a cicli della performance di periodi differenti. Nello specifico si prevede che l'attività di pianificazione debba essere svolta nell'esercizio precedente a quello di riferimento e contestualmente devono essere svolte le attività di monitoraggio e poi rendicontazione dell'esercizio in corso e infine si elaborano gli esiti delle misurazioni riferite all'esercizio precedente.

I tre cicli indicati sono quindi collegati tra loro poiché i risultati del periodo precedente devono essere tenuti in considerazione nella pianificazione del periodo successivo.

10 - Fonte: Ufficio per la valutazione della performance - DFP

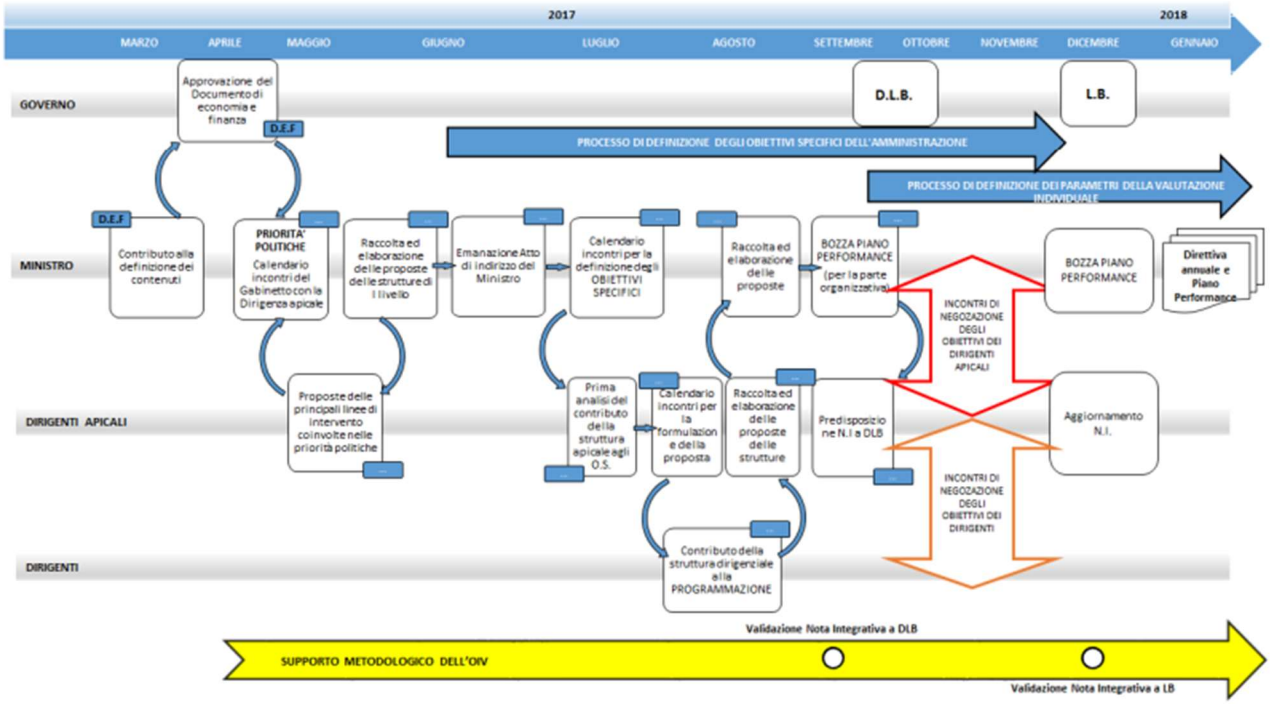

Figura 11 - Dettaglio della fase di pianificazione e programmazione del ciclo della performance

La figura 10 riguarda invece il dettaglio del ciclo annuale di pianificazione e programmazione. Come si può vedere si prevede che l'attività abbia inizio a seguito dell'approvazione del Documento di Economia e Finanza da parte del Parlamento quindi in primavera (marzo – aprile) e deve concludersi con la pubblicazione del Piano della Performance entro il 31 gennaio dell'anno successivo. Occorre ricordare che le indicazioni temporali fornite sono considerate solo indicative e finalizzate a fornire un riferimento per le diverse attività del ciclo. Ogni amministrazione ha la facoltà di personalizzare il *timing* del flusso della attività nel rispetto però delle scadenze previste dalla normativa nazionale.

Le soluzioni organizzative sono anch'esse rimandate alla discrezionalità delle singole amministrazioni e possono essere molteplici e differire in relazione alla storia istituzionale, il contesto interno e in base alle scelte della dirigenza.

Il processo prevede comunque in prima battuta il ruolo dei decisori politici e i vertici amministrativi:

- Organo politico: compete la funzione di indirizzo e la definizione degli obiettivi da perseguire e dei programmi da attuare;
- Dirigenti apicali (titolari di CRA): compete la responsabilità univoca dei programmi di bilancio assegnati ai CRA e la responsabilità dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati;
- Dirigenti II fascia e titolari posizioni organizzative: partecipano al processo di programmazione, contribuendo a definire le risorse e gli obiettivi nella fase *top down* e poi anche in quella *bottom up*, al processo di monitoraggio e infine alla valutazione, sia come soggetti valutatori che come soggetti valutati.

L'output della fase di programmazione non è singolo, ma comprende diversi documenti (in funzione anche delle diverse finalità degli atti di programmazione previsti dalle disposizioni normative) e che sono però complementari l'un l'altro. Sono: Piano della Performance (di cui si è trattato precedentemente); Nota integrativa a Legge di Bilancio (sono riportati gli obiettivi strategici e strutturali assegnati ai CRA insieme ai rispettivi stanziamenti di bilancio); Direttiva generale sull'azione amministrativa e la gestione (sono definiti tutti gli obiettivi annuali delle unità dirigenziali di primo livello, compresi gli obiettivi che non sono direttamente riconducibili al livello triennale di programmazione).

Il ruolo degli OIV è invece costante lungo tutto il ciclo, tramite il supporto metodologico in modo da assicurare efficacia, efficienza ed affidabilità al Sistema. Per il corretto funzionamento dell'OIV si richiede però anche un'adeguata struttura tecnica, in possesso di conoscenze e delle competenze professionali necessarie per il supporto delle funzioni proprie e che tale struttura sia collocata adeguatamente all'interno della struttura organizzativa dell'ente in modo da assicurare indipendenza funzionale e operativa.

L'interazione tra OIV e amministrazione deve essere proficua in termini di benefici reciproci in funzione della costruzione di una visione sistemica condivisa, attività di segnalazione tempestiva di eventuali scostamenti e definizione di adeguati interventi correttivi, sia sul lato amministrativo, sia nella gestione dei risultati.

L'OIV emette una Relazione annuale sul funzionamento del SMVP dove si rendiconta il funzionamento complessivo del Sistema e formula proposte e raccomandazioni ai vertici amministrativi, in modo da inserire modifiche migliorative.

Occorre definire anche cosa si intende per misurazione e cosa per valutazione della performance. Per misurazione si intende il processo di quantificazione del tasso di raggiungimento dei risultati e degli impatti da questi prodotti sui destinatari finali, tramite il ricorso a specifici indicatori.

Per valutazione si intende invece, l'attività di analisi ed elaborazione dei valori misurati, deve tenere conto dei fattori di contesto che possono contribuire all'allineamento o lo scostamento rispetto ad un *benchmark*. Le due attività sono distinte ma complementari poiché sono fasi del ciclo di gestione della performance.

La misurazione della performance organizzativa si riferisce a tre diverse unità di analisi: amministrazione nel suo complesso; singole unità organizzative dell'amministrazione; processi e progetti.

Col termine di "attività" si intende un insieme omogeneo di compiti, realizzato all'interno di una stessa unità organizzativa, articolato da: output chiaramente identificabile (un prodotto o un servizio – es. erogazione di un beneficio, rilascio autorizzazioni o produzione atti normativi) e un input quindi delle risorse (umane, finanziarie e strumentali) impiegate per conseguire l'output. L'attività è quindi l'unità elementare comune a tutte le unità di analisi sopra menzionate.

Occorre specificare però che la mappatura delle attività deve essere selettiva in quanto funzionale a identificare le performance rilevanti per l'amministrazione nel suo complesso, di singole unità organizzative o di processi[72] e progetti[73].

Le principali dimensioni di indicatori da impiegare per la misurazione della performance organizzativa sono:

- Stato delle risorse: sia a livello quantitativo sia qualitativo in relazione agli obiettivi da perseguire. Per farlo si ritiene opportuno che le amministrazioni siano dotate di adeguati

[72] Il processo è definito come una sequenza organizzata di attività finalizzate alla creazione di un output richiesto o necessario ad un destinatario finale (interno o esterno) che può riguardare più unità organizzative e rappresenta l'elemento chiave per una più efficace rappresentazione della performance.

[73] Il progetto è un insieme di attività finalizzato a realizzare un output ben preciso in un determinato intervallo di tempo, differentemente da un processo che invece è destinato a ripetersi nel tempo. Per i progetti è fondamentale la corretta definizione dei tempi attesi di inizio e fine ed eventuali tempi intermedi di controllo. Tale definizione è strettamente collegata alla struttura del PNRR e i correlati *milestone* e *target* che compongono il Piano.

sistemi informativi relativi alla gestione delle risorse umane, all'analisi e rappresentazione dei processi, alimentazione del sistema di indicatori[74];

- Efficienza ed efficacia: in modo da misurare i risultati dell'azione organizzativa ed individuale;
- Impatto: inteso come orizzonte e traguardo ultimo della performance organizzativa.

2.4 Le recenti evoluzioni normative nazionali sul settore – Riforma Madia

La riforma più recente predisposta con la legge delega n.124 del 2015 (c.d. Riforma Madia) era seguita dal D.l. n.90 del 2014 in merito a "misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari"[75]. Tale normazione d'urgenza prevedeva che si disponesse l'immediata ripartizione delle funzioni di trasparenza e anticorruzione, conservate all'ANAC, e sul ciclo della performance, assegnate al DFP. Di conseguenza gli OIV si trovavano a dover fare riferimento non a uno stesso soggetto di controllo ma a due in relazione alle singole competenze. Sullo svolgimento delle funzioni di misurazione e valutazione della performance in capo al DFP è stato emanato un successivo regolamento che ne ha definito i punti d'azione e le prerogative[76]. Si aggiunge che la Riforma Madia si è in seguito concentrata sulla riorganizzazione e miglioramento dei controlli negli enti locali e regioni.

Il sistema di riforma prevede per le amministrazioni centrali e per gli altri enti tenuti all'applicazione, una revisione della disciplina degli OIV[77]. Si stabilisce inoltre anche la costituzione di un portale nel sito del DFP, in modo da garantire i servizi di coordinamento per le attività relative ai cicli delle performance e delle valutazioni; nel portale è anche presente l'elenco nazionale dei componenti degli OIV. La normativa di attuazione ha previsto inoltre che l'iscrizione all'elenco nazionale sia condizione necessaria per la partecipazione alle procedure di nomina degli OIV presso la P.A. e che i soggetti iscritti, oltre a possedere il requisito della professionalità, anche di possedere una comprovata esperienza di almeno cinque anni, presso la P.A. o aziende private, nella misurazione e valutazione delle performance organizzative e individuale, nella pianificazione, nel controllo di gestione, nella programmazione finanziaria e di bilancio e nel risk management. Occorre evidenziare

[74] Sul merito si fa notare che nelle amministrazioni centrali sono stati predisposti dei sistemi informativi, sia trasversalmente al servizio di tutte le amministrazioni centrali, da parte del MEF tramite Sogei, e alcuni sviluppati da singole amministrazioni come il MEF e il MIT (oggi MIMS).
[75] Convertito in legge 114 del 2014.
[76] D.P.R del 9 maggio 2016, n. 105 – "*Regolamento di disciplina delle funzioni del Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei ministri in materia di misurazione e valutazione delle performance delle pubbliche amministrazioni*".
[77] Art.6, comma 3.

però che il sistema non tiene in nessuna considerazione la qualità dell'attività svolta presso le P.A. o aziende nelle quali si è maturata l'esperienza in termini di anni e non di quantità di lavoro svolto.

2.5 Controlli sui Fondi Strutturali UE e Funzione di Internal Auditing nella P.A.

Al netto di quanto enunciato sopra, il sistema dei controlli interni gestionali della P.A., rispetto alle altre realtà europee, appare essere ancora frammentato e acerbo, sia per le carenze dovute al quadro normativo – organizzativo di riferimento sia a causa della scarsa fiducia degli organi di indirizzo politico – amministrativo sulla utilità e sui benefici per gli utenti di un sistema dei controlli interni efficienti. Lo stesso concetto di rischio e di gestione del rischio, basato sul modello CoSO – ERM, appare assente e che invece sarebbe in grado di apportare un valore aggiunto in termini di benefici, puntando ad un equilibrio più efficiente tra i costi e i benefici puntando gli strumenti di controllo sulle attività di maggior rischio e probabilità di accadimento.

Si è già ribadito che, contrariamente ad altri paesi europei, non è ancora prevista dalla normativa l'inserimento nella P.A. della funzione di internal auditing, nonostante alcune prerogative sono svolte dalle strutture della Ragioneria dello Stato, in merito al financial internal auditing, e dagli OIV, con riferimento alla performance auditing.

L'Ispettorato della Funzione Pubblica è chiamato a svolgere compiti estranei a quelli tipici dell'internal auditing e comunque anche in questo caso non appare dotato di risorse e di competenze adeguate a poter svolgere le funzioni del c.d. Audit Office dell'intero comparto P.A.

Sul tema si ritiene utile segnalare che anche in questo caso le indicazioni dell'Unione Europea possono spingere l'Italia ad un passo avanti sull'argomento IA. Infatti, i principi di funzionamento dei fondi strutturali della UE potrebbero rappresentare un'importante fonte di innovazione per la P.A., veicolando, seppur a livello burocratico e normativo, alcuni fondamentali principi di management. L'attività di verifica in capo all'Autorità di Audit è assimilabile all'attività di controllo interno di ogni organizzazione pubblica o privata. Nonostante l'ambito di riferimento sia diverso, il principio rimane lo stesso; le verifiche svolte dall'organismo competente all'interno di un ente devono consentire di assicurare il corretto svolgimento dei processi di cui la stessa è responsabile e delle loro adeguatezze alla normativa di riferimento.

In modo analogo, le funzioni di controllo assegnate all'Autorità di Audit si esplicano nella valutazione del sistema di gestione e di controllo realizzato dall'Autorità di Gestione, in funzione di fornire adeguate garanzie che vi sia la conformità della fornitura dei prodotti e dei servizi cofinanziati da

fondi comunitari e la veridicità delle spese certificate (dall'Autorità di Certificazione), e inoltre il rispetto delle disposizioni nazionali ed europee.

Sulla base di questa struttura e meccanismo di funzionamento, di cui si tratterà nel dettaglio nel seguente capitolo; si ritiene che l'Autorità di Audit dovrebbe adottare un nuovo approccio rispetto allo svolgimento del suo ruolo, non limitandosi all'effettuazione dei singoli controlli, ma agendo in base a una logica consulenziale e collaborativa rispetto all'Autorità di Gestione, contribuendo anche a stimolare l'innovazione dei singoli processi gestionali, determinando quindi un potenziale processo di rinnovamento culturale e morale nell'utilizzo delle risorse pubbliche e nel concetto di attenzione sulla erogazione delle attività della Pubblica Amministrazione[78].

Sulla base di quanto esposto nel modello PIFC, si potrebbe immaginare che le differenti Autorità di Audit, insediate nelle differenti amministrazioni in funzione del fondo strutturale europee a cui fanno riferimento, si collocassero all'interno di un'unica struttura organizzativa di internal auditing. Non in funzione di una formale obbligazione rispetto alla normativa europea quanto più in relazione all'occasione di poter supportare e potenziare la P.A. verso il conseguimento degli obiettivi prefissati in modo più efficace ed efficiente, assicurando economicità e trasparenza. In questo modo si realizzerebbe un Servizio centrale di Audit.

Il DFP potrebbe svolgere il ruolo di Unità Centrale di Armonizzazione, operando entro il sistema di controllo non come soggetto esterno, ma come un'autorità indipendente. Si propone invece, di mantenere il ruolo della Corte dei conti come valutatore esterno del sistema di controllo e del suo funzionamento, in funzione anche di referto verso il Parlamento; magari prevedendo un ampliamento di tale attività, inserendo dei momenti di incontro con i rappresentanti delle differenti amministrazioni chiamati a rispondere su eventuali mancati adeguamenti e raccomandazioni predisposte dal Servizio di Audit o segnalate dalla Corte dei conti stessa[79].

[78] AIIA Position paper, "*Il ruolo dell'Internal Audit nell'ambito del processo di gestione dei Fondi strutturali*" nel periodo 2007-2013.
[79] In virtù del principio *comply or explain* presente in tutte le *soft law* e *best practice* di settore.

Capitolo 3 – Il caso *Next Generation EU* – il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza

Se guardiamo al dibattito pubblico attuale, soprattutto in clima elettorale, emergono le priorità che la macchina pubblica deve affrontare e gestire. In contesti di incertezza sociale ed economica, il ruolo dello Stato, in un sistema economico come quello italiano, assume un ruolo di protezione e rilancio per il tessuto economico; per farlo deve introdurre politiche di investimento e sostegno pertinenti ed adeguate, con una visione chiara di medio-lungo termine, senza farsi distrarre da aleatori risultati di breve termine.

Una delle criticità maggiormente presenti nelle politiche di investimento e spesa pubblica è la capacità di tutelare le risorse da situazioni di criminalità o frode, di assicurare che giungano a destinazione in base alle normative presenti e in seguito monitorare e controllare gli effetti (positivi e negativi) di quella spesa su un determinato ambiente socio-economico.

Data la risonanza mediatica e politica dello strumento del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, si ritiene utile indagare e esporre delle considerazioni sulla struttura di governance e il sistema di controlli predisposti per garantire il successo di tale politica pubblica.

Il PNRR, considerando la sua ingente dotazione finanziaria di provenienza europea, rappresenta la maggiore sfida dell'Italia, soprattutto da parte della pubblica amministrazione centrale e locale, dopo la pandemia, e il tutto è reso ancora più difficile dalla fiammata inflazionistica e dalla crisi energetica. Quanto si è visto con la normativa del Superbonus 110%, più e più volte rivista e modificata da differenti governi al fine di limitare le frodi, ci porta a riflettere sulla necessità di fornire chiare indicazioni e creare un forte legame tra normativa e concreta applicazione.

Un evento simile non è ammissibile con il PNRR, sia per la sua limitata durata temporale sia per le possibili conseguenze negative su crescita economica e società. Con questo entra in campo il ruolo che l'attività di internal audit potrebbe svolgere per rafforzare le capacità della PA, con questo si richiede al sistema di controllo tradizionale pubblico, sopra delineato, di fare sistema con i nuovi assetti di governance e controllo che vedremo in questo capitolo. La PA centrale è chiamata, con il PNRR, ha pubblicare numerosi bandi di gara ed emanare normativa attuativa per selezionare i progetti prescelti. In tale contesto, l'attività di internal audit, per come è stata prevista nel PNRR, può garantire che si faccia uso di processi di conformità della spesa in linea con quanto previsto dal Piano e quindi contribuire ad assicurare la correttezza degli appalti e proteggere da frodi, inefficienza e abusi la cospicua dotazione finanziaria a disposizione.

Lo stesso Institute of Internal Auditors, ha predisposto, in relazione al piano di ripresa lanciato negli Stati Uniti dal Presidente Biden, una guida operativa sul ruolo dell'Internal Audit in questi casi[80]. In base a tale guida, l'internal audit può fornire supporto in: valutare l'adeguatezza e l'efficacia delle governance e del sistema di controllo interno; monitorare e controllare il raggiungimento dei target di conformità, includendo gli obiettivi di rendicontazione delle attività svolte; valutare la capacità della PA di sapere rilevare e monitorare le proprie performance , individuando criticità e carenze per suggerire poi azioni correttive; fornire un ragionevole grado di *assurance* sui processi di appalto e gestione; garantire il raggiungimento dei target prefissati; supportare nell'adeguamento e nell'innovazione dei sistemi informativi gestionali e comunicativi correlati alle attività della PA.

Sulla base di queste potenzialità, occorre pero che il sistema delle PA italiane, guidato da quelle che già adottano anche parzialmente veri sistemi di internal audit, si attivino per comprendere l'utilità e il valore aggiunto che si potrebbe ricevere con un'impostazione di internal audit sui processi del PNRR, e mantenerli poi per la gestione corrente.

Il sistema di controlli e governance delineato ad hoc per il Piano, fornisce un primo spunto di internal audit pubblico e di seguito ne mostreremo i contenuti, le differenze rispetto ai sistemi tradizionali di fondi europei e le criticità ritenute tali, a testimonianza della portata innovativa e di esempio per il futuro dei controlli nelle politiche di investimento.

3.1 *Next Generation EU* – contesto economico e politico

Le fasi evolutive a livello europeo e nazionale che hanno portato alla elaborazione del Piano sono riconducibili non solo alle conseguenze sociali ed economiche della pandemia da Covid-19. Essa ha accelerato tale processo innovativo e sicuramente ne ha incrementato le dotazioni finanziarie in favore degli Stati Membri maggiormente colpiti e che scontavano già difficoltà strutturali.

La Commissione europea, nel dicembre 2019 infatti, aveva presentato il piano *European Green Deal* con l'obiettivo di rendere l'Europa a impatto climatico zero entro il 2050. In linea con quanto definito nella Conferenza di Parigi sul clima e a seguito delle forti urgenze di equità e giustizia climatica poste dalla società civile europea.

La pandemia e i conseguenti effetti economici e sociali negativi, hanno spinto e reso cosciente l'Unione Europea a elaborare un progetto coordinato a livello sia congiunturale, con la sospensione

[80] "*Auditing procurement in the public sector"*, IIA, all'interno della *Supplemental Guidance – Practice Guide*, dicembre 2021.

del Patto di Stabilità e ingenti pacchetti di sostegno all'economia presi dai singoli Stati Membri nella loro autonomia, sia strutturale con il lancio a luglio 2020 del programma da parte della Commissione [*Next Generation EU] (NGEU)*.

Il programma NGEU segna un cambiamento netto nelle politiche attive della Commissione europea; sia per le risorse finanziarie introdotte (circa 750 miliardi di euro), la cui composizione si divide in sovvenzioni e prestiti, sia per le politiche e gli investimenti che si intendono perseguire.

Occorre specificare che il programma NGEU si compone al suo interno di programmi già esistenti e altri di nuova formulazione, tra cui il più importante e noto è il Dispositivo per la Ripresa e Resilienza (RRF). Di seguiti i programmi presenti:

12- Fonte: Italia Domani, MEF e Commissione Europea

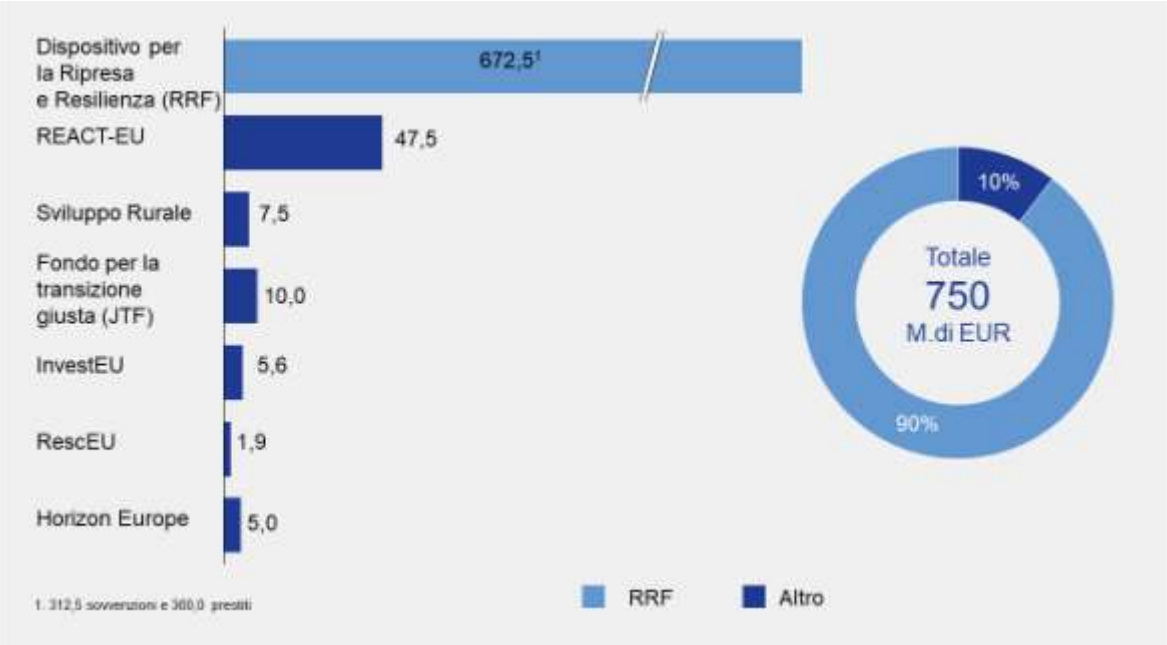

Figura 13: Next Generation EU - dispositivi e risorse disponibili, miliardi di euro

Le risorse che si qualificano come prestiti si sostanziano in titoli obbligazionari dell'UE, emessi sul mercato facendo leva sull'innalzamento del tetto alle Risorse Proprie (sovvenzioni). Queste emissioni si uniscono a quelle già in corso da settembre 2020 con il programma SURE (*Support to Mitigate Unemployment Risks in an Emergency*), proposto come prima reazione alla pandemia da Covid-19.

Il programma NGEU è concepito per coprire sia un'ottica di breve termine, con il REACT-EU, per aiutare gli Stati Membri nella fase iniziale di rilancio delle loro economie; sia un'ottica di medio-lungo termine, con il RRF, con durata di sei anni (2021-2026). L'NGEU si incorpora nel bilancio

settennale della UE 2021-2027 del valore di circa 1.800 miliardi di euro (750 relativo al NGEU e oltre 1000 a budget ordinario). Il RRF consta di 672,5 miliardi di euro, di cui 312,5 miliardi sono Risorse Proprie UE e 360 miliardi sono sotto forma di prestiti a tassi agevolati agli Stati Membri.

Il metodo di allocazione delle risorse è basato[81]in base ai costi stimati per le riforme e gli investimenti proposti dagli Stati Membri; il costo stimato dovrebbe essere in linea con l'impatto previsto delle riforme e investimenti[82]. In linea con le conclusioni del Consiglio Europeo, per il 70 per cento dei 312,5 miliardi di euro disponibili per le sovvenzioni (218,75 miliardi), il metodo di allocazione terrà conto di:

- Popolazione;
- L'inverso di PIL pro capite rispetto alla media UE;
- Il tasso medio di disoccupazione negli ultimi 5 anni (2015-2019) rispetto alla media UE.

Sono stati previsti dei correttivi, al fine di evitare eccessive concentrazioni, nel caso dell'inverso del PIL pro-capite è limitato al 150 per cento della media UE; la deviazione del tasso di disoccupazione dei singoli Stati Membri è limitata al 75 per cento per gli Stati Membri con un RNL (Reddito Nazionale Lordo) pro capite superiore alle media UE e al 150 per cento per gli Stati Membri.

Per il restante 30 per cento della dotazione per sovvenzioni (93,75 miliardi) si prevede come metodo l'indicatore del tasso di disoccupazione 2015-2019 con la perdita osservata del PIL reale nel 2020 (per il 50 per cento) e con la perdita cumulata osservata in PIL reale nel periodo 2020-2021 (per il 50 per cento); la fonte dei dati alla base delle assegnazioni provengono dall'Eurostat ricevuti al 30 giugno 2022. Gli Stati Membri possono poi richiedere un prestito contemporaneamente alla presentazione di un piano di risanamento e di resilienza; in questo caso non vi è una chiave di allocazione fissa, tuttavia al fine di evitare un'eccessiva concentrazione su alcuni Stati Membri e garantire l'accesso ai finanziamenti a tutti gli Stati, i prestiti sono limitati al 6,8 per cento del Reddito Nazionale Lordo di ciascuno Stato[83], tale limite può essere poi aumentato in circostanze eccezionali, valutabili caso per caso.

Per poter accedere al Dispositivo per la Ripresa e la Resilienza si prevede che ogni Stato Membro interessato deve presentare un Piano Nazionale per la Ripresa e la Resilienza relativo all'agenda di riforme e investimenti per l'intero periodo 2021-2026.

[81] https://www.politicheeuropee.gov.it/media/5350/recovery-and-resilience-facility-fax-ita.pdf
[82] Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021 che istituisce il Dispositivo per la Ripresa e la Resilienza, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, 18.2.2021
[83] Come chiarito dalle Conclusioni del Consiglio Europeo del 21 luglio 2020

La presenza di riforme e investimenti è da considerarsi complementare, in quanto gli investimenti permettono l'attuazione delle riforme, mentre le riforme permettono la realizzazione degli investimenti poiché migliorano il contesto istituzionale.

Sebbene i due principali strumenti del NGEU siano relativamente generosi nei confronti di Stati Membri con un reddito pro capite più basso, il confronto in rapporto al PIL evidenzia l'effetto perequativo del programma e l'occasione che esso simboleggia per l'Italia e la Spagna, maggiormente in difficoltà rispetto alla Germania e alla Francia.
La Commissione europea ha voluto promuovere, con l'NGEU, una robusta ripresa dell'economia europea all'insegna della transizione ecologica, della digitalizzazione, della competitività, della formazione e dell'inclusione sociale, territoriale e di genere.
Il Regolamento europeo che istituisce l'RRF elenca i pilastri di intervento sui quali i PNRR dei Paesi aderenti si dovranno concentrare con investimenti e riforme:

- Transizione verde;
- Trasformazione digitale;
- Crescita intelligente, sostenibile e inclusiva;
- Coesione sociale e territoriale;
- Salute e resilienza economica, sociale e istituzionale;
- Politiche per le nuove generazioni, l'infanzia e i giovani.

Il Regolamento RRF rimarca l'obiettivo della neutralità climatica entro il 2050 e la riduzione delle emissioni di gas serra; si prevede infatti che il 37 per cento della spesa per investimenti e riforme programmata nei PNRR debba sostenere gli obiettivi climatici. Inoltre, si afferma il criterio generale che tutti gli interventi dei PNRR debbano rispettare il principio DNSH (*Do No Significant Harm)* in tutta la fase di programmazione e attuazione[84].

Il 16 agosto 2020, è stata istituita nel Segretariato generale della Commissione europea, la task force per la ripresa e la resilienza (RECOVER), la quale ha la responsabilità di dirigere l'attuazione del dispositivo e di coordinare il semestre europeo. La task force RECOVER opera in stretta collaborazione con la DG Affari economici e finanziari della Commissione con lo scopo di:

[84] In linea con quanto previsto dalla "Tassonomia per la finanza sostenibile" (Regolamento UE 2020/852). In particolare, gli obiettivi di mitigazione e adattamento ai cambiamenti climatici; impiego sostenibile e protezione delle risorse idriche e marine; transizione verso l'economia circolare puntando verso la riduzione e il riciclo dei rifiuti; prevenzione e riduzione dell'inquinamento; protezione e ripristino della biodiversità e della salute degli eco-sistemi.

- Coordinare il sostegno agli Stati Membri nell'elaborazione dei loro piani di ripresa e resilienza;
- Impegnarsi con gli Stati Membri per garantire che i piani notificati siano conformi ai requisiti normativi stabiliti dalla legislazione e che le iniziative conseguano gli obiettivi della duplice transizione verde e digitale, della ripresa e resilienza;
- Preparare gli atti di esecuzione necessari per l'approvazione dei piani;
- Valutare i progressi compiuti dagli Stati Membri nell'attuazione dei piani e analizzare le relazioni periodiche previste;
- Coordinare il semestre europeo nel periodo del piano.

3.2 Gestione tradizionale del Bilancio UE – Fondi Strutturali Europei

Il Regolamento finanziario dell'Unione Europea e il Regolamento 1046/2016 prevedono che la Commissione Europea deve dare esecuzione al Bilancio UE secondo tre distinte modalità:

- **Gestione diretta**: i fondi collegati sono impiegati tramite regole stabilite da Regolamenti comunitari e gestiti direttamente dalle DG competenti della Commissione. Si realizza quindi un rapporto diretto tra i beneficiari dei contributi nei differenti Stati Membri e la Commissione, la quale svolge la selezione a seguito della presentazione da parte degli interessati di istanze in specifiche chiamate a progetti, nell'ambito di programmi la cui titolarità resta in capo alla Commissione o agenzie esecutive dell'UE;
- **Gestione concorrente**: la gestione dei fondi è svolta in collaborazione con gli Stati Membri, quindi la definizione di regole di ingaggio specifiche e spesso molto complesse, due strumenti fondamentali sono il c.d. "Accordo di Partenariato" e i "Programmi Operativi", i quali sono attuati con una decisione comunitaria a seguito di definiti negoziati e includono anche regole e modalità secondo le quali i fondi devono essere gestiti e realizzati;
- **Gestione indiretta**: in questo caso residuale rispetto ai primi due, si affidano compiti di esecuzione dell'impiego dei fondi ad altri soggetti diversi dalla Commissione e gli Stati Membri. Parliamo di Paesi terzi, la Banca Europea degli Investimenti, il Fondo Europeo degli Investimenti o organismi di diritto pubblico e privato.

I fondi strutturali e d'investimento (Sie) sono uno dei principali strumenti finanziari per gestire la politica regionale dell'Unione europea. Lo scopo principale dei fondi è di supportare gli investimenti per lo sviluppo economico, la crescita sostenibile e una diminuzione dei divari tra Stati membri e

all'interno degli stessi[85]. Nell'ambito della finalità generale della coesione, ciascuno dei Fondi Strutturali persegue missioni specifiche; la politica di coesione si base sul cofinanziamento nazionale o regionale, si tratta di un sistema che induce gli Stati membri a mantenere il loro impegno di investimento e di crescita anche in periodi di recessione. Gli interventi finanziari dell'Unione devono essere complementari rispetto all'ordinaria spesa pubblica (sia capitale sia corrente), nel rispetto del principio di addizionalità sancito dai regolamenti europei.

Le risorse assegnate ai fondi vengono stabilite tramite una programmazione settennale all'interno del Bilancio europeo, il quale viene predisposto dalla Commissione e segue la procedura legislativa ordinaria. In relazione ai fondi, viene predisposto il Quadro finanziario pluriennale (Qfp), il quale racchiude la programmazione degli investimenti europei in base alla categoria di spesa. La gestione finanziaria di tali fondi è concorrente, quindi tre quarti delle risorse vengono allocate dagli Stati membri tramite accordi di partenariato, in accordo con la Commissione, mentre la parte rimanente è gestita in modo diretto dalla Commissione e le sue DG competenti[86]. Nel Qfp sono inserite le misure da adottare nei sette anni successivi in base alla ripartizione dei fondi.

Attualmente è in corso la programmazione 2021-2027 per il bilancio UE, si prevede un budget di 1.074 miliardi di euro combinati con lo strumento del Dispositivo di Ripresa e Resilienza (*NextGenerationEU*) pari a 750 miliardi di euro. Solo una parte del bilancio complessivo viene destinato ai fondi strutturali e d'investimento, ma si ribadisce che, al netto dello strumento straordinario quale è il *NextGenerationEU*, tali fondi risultano essere il principale strumento strutturale per il perseguimento della coesione tra e dentro gli Stati Membri.

Per la prima volta, l'Unione Europea avrà uno specifico meccanismo per proteggere il proprio budget contro le violazioni allo stato di diritto; riaffermando però che i beneficiari finali dei fondi europei non verranno danneggiati dal nuovo meccanismo di protezione.

Per quanto attiene al settennato appena concluso (2014-2020), i fondi europei previsti sono stati prorogati a causa degli effetti negativi della pandemia da Covid-19. I fondi più conosciuti afferiscono alla politica agricola comune (PAC) tramite il fondo Feasr (Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale, il Fondo sociale europeo (a sostegno dell'occupazione e del capitale umano), il Fondo di coesione (a sostegno del trasporto e dell'ambiente), il Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca

[85] In base a quanto previsto dall'art.174 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).
[86] Articoli 10 e seguenti del Regolamento (UE) 2021/1060 recante disposizioni comuni sui fondi. Gli accordi di partenariato si svolgono nel rispetto del Regolamento delegato (UE) 240/2014 in merito al Codice europeo di condotta sul partenariato.

(mirati alla politica comune della pesca, in funzione del sostegno alla pesca sostenibile e la diversificazione dell'economia delle comunità costiere).

Ai fini della sana gestione dei Fondi strutturali e di investimento si richiedono attività di controllo e di audit particolarmente attente e accurate. Il funzionamento e le attività di gestione dei programmi sono principalmente delegati alle amministrazioni a livello nazionale e decentrato, in base al principio di sussidiarietà. Gli Stati membri sono indicati come i garanti verso la Commissione europea che i fondi siano spesi in maniera efficace e in conformità ai regolamenti vigenti. Si richiede che gli Stati membri adottino sistemi di rendicontazione contabile, finanziaria e di monitoraggio affidabili, nonché individuino gli organi responsabili e le procedure per garantire una traccia di controllo adeguata. Si prevede che per ogni programma operativo debba essere nominata un'Autorità di audit; la quale fornisce alla Commissione una strategia di audit, un parere di controllo annuale e un rapporto annuale di controllo che prenda in considerazione le questioni individuate mediante le verifiche eseguite nel corso dell'esercizio precedente. Oltre a questo sistema di controllo, si prevede che la Commissione abbia la facoltà di eseguire audit direttamente, con adeguato preavviso notificato, o di richiedere all'Autorità di audit dello Stato membro di verificare programmi o progetti specifici. Nella effettuazione dei controlli e verifiche si adotta come principio generale, il principio della proporzionalità in modo tale che i programmi di entità minore non necessitino dello stesso livello di amministrazione richiesto per programmi di portata maggiore e in relazione alla quota di risorse assegnate al singolo Stato membro[87].

L'Autorità di Audit garantisce lo svolgimento di attività di audit sul corretto funzionamento del sistema di gestione e controllo del programma operativo e su un campione adeguato di operazioni sulla base delle spese dichiarate nell'ambito del Fondo. I controlli di audit cui sono sottoposte le spese dichiarate, si devono basare su un campione rappresentativo, e come regola generale, seguendo un metodo di campionamento statistico, l'impiego di un metodo non statistico può essere perseguito solo previo giudizio professionale dell'Autorità di Audit su casi debitamente giustificati e conformemente alle norme internazionali in materia di audit o se il numero di operazioni in un periodo contabile è insufficiente a consentire il ricorso a un metodo di campionamento statistico.

Il quadro normativo alla base dell'utilizzo dei Fondi strutturali prevede inoltre che, in applicazione del principio della sana gestione finanziaria e della corretta attuazione dei Programmi operativi, il controllo debba avvenire a più livelli, di cui i primi due livelli sono di pertinenza dello Stato membro

[87] I riferimenti normativi in questo ambito sono il "Regolamento finanziario applicabile al Bilancio generale dell'Unione" ultima versione del 30 luglio 2018 e in corso di modifica; il Regolamento (UE) 966/2012; il Regolamento (UE) 1303/2013; il Regolamento (UE) 480/2014.

mentre si prevedono altri due livelli successivi di audit eventuale da parte delle istituzioni europee (segnatamente la Corte dei conti europea e l'OLAF).

3.3 Sistema di Controllo per i Fondi Strutturali europei

Il controllo di I livello è l'insieme delle verifiche (amministrative e *on field*) svolte in concomitanza con la gestione e l'attuazione dei Programmi Operativi allo scopo di accertare il rispetto del principio fondamentale della sana gestione finanziaria e la corretta esecuzione delle operazioni. Tale tipologia di controllo viene svolta prima della presentazione di ogni certificazione della spesa da parte della Autorità di Certificazione[88] alla Commissione europea. Il controllo di I livello si distingue dagli ulteriori controlli svolti dagli altri attori deputati al controllo e gestione dei Fondi.

Il compito di svolgimento dei controlli deve essere assegnato all'Ufficio di controllo di I livello, il quale deve essere indipendente dagli altri organi della struttura di gestione preposti all'attuazione dei Programmi e delle operazioni, in modo da assicurare il rispetto del principio di separazione delle funzioni[89]. L'Autorità di Audit viene istituita da parte di ogni ente che risulta titolare di Programmi Operativi.

Il controllo di I livello attiene agli aspetti amministrativi, finanziari, tecnici e fisici delle operazioni[90] e viene svolto allo scopo di:

- Verificare la completezza della documentazione amministrativa, tecnica e contabile degli interventi;
- Verificare l'effettiva e regolare esecuzione dei progetti finanziati dal Programma Operativo;
- Garantire la correttezza, la regolarità e l'ammissibilità della spesa sostenuta e dichiarata rispetto alla vigente normativa europea, nazionale, regionale e di settore;
- Accertare il rispetto degli adempimenti in materia di informazione e pubblicità;
- Accertare il rispetto della normativa europea e nazionale in materia di appalti e contratti pubblici, di aiuti di Stato alle imprese, di ambiente, di pari opportunità e non discriminazione;
- Evitare il verificarsi di doppi finanziamenti a uno stesso intervento.

[88] L'Autorità di Certificazione deve essere esterna ed indipendente rispetto al beneficiario, qualificato (nel caso dell'Italia si deve prendere a riferimento il Registro dei Revisori contabili per la scelta). Nel caso in cui il beneficiario sia un ente pubblico, l'Autorità di Certificazione è individuata dal singolo ente e generalmente riferita all'area economico – finanziaria.
[89] Art.125 par.7 del Regolamento (UE) 1303/2013.
[90] Art.125, par. 4,5 e 7 del Regolamento (UE) 1303/2013.

In modo da garantire un'adeguata attività di controllo e verifica, il Responsabile dell'Ufficio Controlli definisce una articolata pianificazione e organizzazione delle attività, considerando le risorse umane ed economiche da impiegare per i controlli e impiegando una serie di strumenti ai fini di un efficiente ed efficace svolgimento delle attività[91].

Il controllo di II livello si può considerare la vera e propria attività di audit, intendendo il complesso di verifiche amministrative e in loco che hanno per oggetto di indagine i sistemi di gestione e controllo dei programmi operativi. Si svolge sia l'audit di sistema riferito ai sistemi dei singoli programmi e un audit delle operazioni in riferimento alle spese certificate annualmente alla Commissione europea. La regolamentazione europea attribuisce infatti agli Stati membri la responsabilità rispetto alle attività di gestione, controllo e audit, rimarcando che gli Stati membri assolvono a garanzia sia in merito alla conformità delle specifiche norme del singolo Fondo, sia al suo efficace funzionamento[92].

L'attività di audit segue una tempistica precisa e rigorosa. Si prevede la programmazione e la pianificazione delle attività tramite l'elaborazione di una "Strategia di audit"; gli audit di sistema si pianificano in base ad una precedente analisi dei rischi e in seguito alla predisposizione di un documento c.d. "Memorandum e pianificazione degli audit di sistema".

L'attività di audit sulle operazioni viene svolta per ogni periodo contabile su un campione di operazioni selezionato in base a un metodo stabilito o approvato dall'autorità di audit[93].

Gli step principali dell'attività di II livello si riassumono così:

- **Elaborazione della Strategia di audit e analisi dei rischi**: si prevede che entro otto mesi dall'approvazione di ogni Programma Operativo, l'Autorità di Audit debba presentare la strategia di audit, indicando gli organismi sottoposti ad audit, la metodologia impiegata, il metodo di campionamento per la selezione delle operazioni da sottoporre ad audit, la pianificazione delle attività in relazione al periodo contabile corrente e ai due successivi in base alle specifiche analisi di rischio;
- **Esecuzione delle attività di audit sui sistemi di gestione e controllo e aggiornamento dell'analisi dei rischi**: in questa fase si accerta che le operazioni attuate dal soggetto beneficiario siano conformi alle normative comunitarie e nazionali di riferimento;

[91] Gli strumenti che la normativa prevede si concretizzano in: pista di controllo per ciascuna attività del Programma Operativo; check-list di controllo per le verifiche dei singoli interventi finanziati; calendario dei controlli; comunicazione di annuncio del controllo (nel caso di verifiche sul posto); verbale dei controlli; registro dei controlli.
[92] Art.74 del Regolamento (UE) 1303/2013.
[93] Art. 27 e 28 del Regolamento (UE) 1303/2013.

- **Campionamento operazioni da sottoporre a verifica**: si esegue tramite metodi statistici applicati alla totalità delle operazioni certificate da eseguire anche in più momenti del periodo contabile;
- **Esecuzione audit delle operazioni**: lo scopo è accertare la legittimità, l'effettività, la correttezza, l'inerenza e l'ammissibilità delle spese certificate[94];
- **Audit dei conti**: si prevede di garantire, per ogni periodo contabile, l'affidabilità dei conti presentati dalla Autorità di Certificazione e sottostanti alla Dichiarazione di affidabilità dell'Autorità di Gestione tramite specifiche attività di audit[95];
- **Diffusione dei risultati**: l'Autorità ha la responsabilità di elaborare e presentare un parere di audit[96] a seguito di ogni attività di audit svolta, e una relazione annuale di controllo che metta in mostra le principali risultanze delle attività svolte, incluse le carenze rilevate nei sistemi di gestione e controllo e le azioni correttive proposte e attuate;
- **Follow up delle azioni preventive e correttive**: a seguito delle attività di audit svolte, nel caso vengano rilevate irregolarità o criticità attuative a giudizio dell'Autorità di Audit, la stessa propone ai soggetti responsabili, delle specifiche azioni correttive e l'Autorità si occuperà di monitorare l'attuazione delle azioni tramite le specifiche attività di follow-up previste dalle best practice di internal auditing.

La normativa comunitaria[97] prevede che gli Stati membri hanno la facoltà di individuare un organismo nazionale di coordinamento per facilitare la cooperazione delle Autorità di Audit con la Commissione europea, per la condivisione dei piani, dei metodi e dei risultati dei controlli. A questo scopo è stato formato, in concomitanza con l'inizio dei programmi comunitari, l'Ispettorato Generale per i Rapporti Finanziari con l'Unione Europea (IGRUE) in seno alla Ragioneria Generale dello Stato presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze[98]. Le attività svolte dall'IGRUE come ente di coordinamento di 27 Autorità di Audit (nazionali e regionali) si riassumono nel valutare l'adeguatezza e l'efficacia delle singole Autorità (ex ante e in itinere) quindi attività di verifica e controllo sulle Autorità sottoposte e fornisce supporto (tramite consulenza e formazione) alle funzioni delle singole

[94] Si ritiene che tale tipologia di controllo sia assimilabile nel suo svolgimento e nelle sue finalità al controllo di regolarità amministrativa – contabile, sebbene vi siano anche delle influenze parziali con il controllo di gestione.
[95] Art. 137, par 1 del Regolamento (UE) 1303/2013.
[96] Art. 59, par 5, secondo comma del Regolamento (UE) 1046/2018.
[97] Art. 128.2 del Regolamento (UE) 1303/2013.
[98] Con il D.P.R. del 13 giugno 1988 n.396 è stato istituito l'Ispettorato Generale per l'amministrazione del Fondo di rotazione per l'attuazione delle politiche comunitarie (IGFOR). Nel corso degli anni e del crescere dell'impegno di risorse comunitarie in Italia, è emersa l'esigenza di concentrare presso l'IGFOR le molteplici attività di rilevanza comunitaria da altri uffici, in modo da garantire l'organica trattazione di tutte le tematiche di carattere finanziario connesse con la partecipazione dell'Italia all'Unione, pertanto con il d.lgs. n.430 del 1997, l'Ispettorato ha variato la sua denominazione in IGRUE.

Autorità. È stato previsto inoltre che il circuito finanziario connesso all'utilizzo delle risorse comunitarie sia gestito a livello centrale dall'IGRUE tramite uno specifico fondo di rotazione; in tale fondo transitano quindi entrambi i flussi finanziari (risorse europee e cofinanziamento nazionale) a cui l'IGRUE attinge per effettuare trasferimenti e pagamenti in favore delle Amministrazioni titolari degli interventi. Tale centralità dei flussi permette all'Italia di monitorare in modo continuo e immediato la situazione dei conti con la Commissione Europea e di assicurare il rispetto del principio di addizionalità previsto nelle politiche comunitarie, in relazione al quale le risorse dei fondi europei non debbono sostituire gli stanziamenti nazionali destinati allo sviluppo socioeconomico (ad eccezione di programmi straordinari come il *NextGenerationEU*).

Questi livelli di controllo sono previsti e si attuano per ogni fondo comunitario tradizionale, come vedremo nel caso del Dispositivo di Ripresa e Resilienza il regolamento che lo istituisce prevede specifiche procedure di monitoraggio e controllo poiché anche le modalità di spesa differiscono rispetto ai normali fondi di coesione.

È previsto anche un controllo c.d. "di III livello" in quanto la Corte dei conti Europea[99], in linea con il suo mandato ovvero che si faccia il miglior uso possibile delle risorse dell'Unione Europea, ha il diritto/dovere di sottoporre a controllo qualsiasi persona o organizzazione che gestisca delle risorse comunitarie. I risultati dei controlli svolti sono poi riportati in relazioni sottoposte all'attenzione della Commissione europea ed eventualmente agli Stati membri.

Nello specifico le prerogative della Corte dei conti europea che afferiscono alla gestione finanziaria dell'UE sono:

- Analisi di tutte le entrate e le spese dell'Unione europea e, salvo disposizione contraria, di ogni organismo creato dall'Unione;
- Controllo di legittimità e regolarità di tutte le entrate e spese dell'UE ed accertamento del rispetto dei criteri di economicità, efficienza ed efficacia;
- Redazione di una relazione annuale con le osservazioni rilevate sull'esecuzione del bilancio UE per ogni esercizio finanziario, comprendente anche una dichiarazione di affidabilità dei conti UE e sulla legittimità e regolarità delle relative operazioni. Tale attività a fondamentale per il corretto svolgimento della procedura di "*discharge*" del Bilancio UE da parte del Parlamento europeo e del Consiglio;

[99] Istituita il 22 luglio 1975 con il Trattato di Bruxelles, ha sede in Lussemburgo. Agisce in piena indipendenza rispetto alle altre istituzioni, pur mantenendo con esse contatti costanti. La Corte è composta da un membro per ogni Stato membro, nominato dal Consiglio per un mandato, rinnovabile, di sei anni. I membri scelgono tra loro il Presidente della Corte il cui mandato, rinnovabile, è di tre anni. La Corte si avvale di una struttura amministrativa propria, in conformità con il principio di indipendenza, che assiste e prepara le attività di controllo della Corte.

- Presentare in ogni momento osservazioni su problemi specifici a scelta della Corte che confluiscono in relazioni speciali singole;
- Riferire al Parlamento e al Consiglio, avvertita la Commissione, su ogni caso di irregolarità o spetto di frode riscontrato nell'esercizio dell'attività di audit;
- Formulare pareri formali prima dell'adozione di disposizioni normative europee a carattere finanziario.

Occorre specificare che, a differenza della Corte dei conti italiana, la ECA (*European Court of Auditors*) non ha poteri giuridici propri; pertanto, in caso di frodi o irregolarità rilevate la Corte ha il dovere di informare l'OLAF (Ufficio europeo per la lotta antifrode) e, sebbene di recente istituzione, l'EPPO (Procura europea – *European Public Prosecutor's Office*) fermi restando gli obblighi di collaborazione con le autorità giudiziarie nazionali.

Occorre aggiungere che la Commissione europea stessa è dotata al suo interno di una funzione di internal audit (IAS – *Internal Audit Service*), la quale opera in conformità agli Standard Internazionali (IPPF). Strutturata come una DG della Commissione, mantiene la netta indipendenza rispetto alle altre DG della Commissione, riferisce direttamente al Commissario europeo alla Giustizia. Il Servizio ha nella sua missione il compito di fornire raccomandazioni, pareri e segnalazioni indipendenti in merito alla qualità e al corretto funzionamento dei sistemi di controllo interno elaborati dalle DG della Commissione, le Agenzie UE collegate e altri enti autonomi (non dotati di un proprio IAS).

La Corte dei conti europea svolge anche un ruolo di revisore esterno rispetto allo IAS della Commissione europea.

In merito all'ultimo livello di controllo eventuale, questo è svolto dal già citato OLAF, il quale è autorizzato a condurre in piena autonomia e indipendenza, sia indagini interne (quindi riferite ad ogni istituzione europea organismo finanziato con fondi UE) sia indagini esterne (a livello nazionale dove ricadono i fondi del bilancio europeo). È possibile denunciare comportamenti ritenuti sospetti, anche in forma anonima, da parte di ogni soggetto o cittadino dell'Unione.

Sulla base della distinzione fatta ad inizio paragrafo sulle differenti tipologie di gestione dei fondi del bilancio UE, possiamo inserire il NextGenerationEU e nello specifico il Dispositivo di Ripresa e Resilienza nei fondi a gestione diretta amministrata dalla Commissione Europea[100].

I Piano di Ripresa e Resilienza dei singoli Stati Membri partecipanti sono quindi considerati come singoli Progetti e i beneficiari sono gli Stati Membri. In merito alla genesi del Dispositivo, la prima

[100] Art.8 del Regolamento UE 241/2021.

proposta non prevedeva elementi di dettaglio in merito alle procedure collegate al raggiungimento dei numerosi *target* e *milestone*, si basava tutto infatti sulla novità dello strumento che, in quanto "*facility*" prevedeva l'attuabilità tramite una modalità "*performance based*" (un finanziamento non collegato ai costi) e quindi avrebbe lasciato alla libertà dei singoli Stati le modalità di verifica sulle spese sottostanti vincolando il rimborso al soddisfacente conseguimento dei *target* e *milestone* concordati.

La versione definitiva del Regolamento istitutivo invece prevede, all'art.22, recependo soprattutto le raccomandazioni della Commissione nel corso dei negoziati con gli Stati, ha aggiunto ulteriori livelli di dettaglio e specificità, anche procedurali, riguardo all'esecuzione delle attività e propedeutiche all'erogazione dei fondi. L'art.22 riporta che per l'attuazione dello strumento lo Stato membro deve fare riferimento ai sistemi di controllo interno nazionali, questi devono essere in grado di prevenire, individuare, segnalare e correggere efficacemente le frodi, la corruzione e i conflitti di interesse.

3.4 Italia Domani – il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza Italiano

In base a quanto previsto dal Regolamento UE istitutivo del NextGenerationEU, l'Italia ha avviato il processo di predisposizione del proprio Piano di Ripresa e Resilienza. Nel settembre del 2020, il Comitato Interministeriale per gli Affari Europei ha approvato una proposta di linee guida per la redazione del PNRR, che è stata sottoposta all'esame del Parlamento italiano. Il 13 e 14 ottobre 2020 il Parlamento si è pronunciato con un atto di indirizzo che invitava il Governo a predisporre il Piano garantendo un ampio coinvolgimento del settore privato, degli enti locali e delle forze produttive del Paese.

In base al mandato parlamentare è iniziato il dialogo con la task force della Commissione in vista della presentazione del PNRR. Una prima bozza del Piano è stata presentata al Consiglio dei ministri il 7 dicembre 2020 per un'illustrazione preliminare e sulla medesima si è aperto un confronto con le forze di maggioranza parlamentare. Il risultato di tale confronto ha portato alla versione del PNRR approvata dal Consiglio dei ministri del 12 gennaio 2021.

Con l'insediamento del nuovo Governo (Draghi), si è svolto un approfondito confronto sui contenuti del PNRR con le amministrazioni interessate dalle diverse missioni e componenti del Piano e con le amministrazioni con competenze trasversali. Il 31 marzo 2021 si è conclusa l'attività conoscitiva sulla proposta del PNRR svolta dalle Commissioni parlamentari competenti.

Contestualmente il Governo ha avviato un dialogo costruttivo con gli enti territoriali nell'ambito della Conferenza Stato – Regioni; il confronto ha riguardato sia le linee strategiche del Piano e le principali proposte di riforma e investimento sia la definizione del modello di governo per l'attuazione degli interventi (c.d. *Governance*). Tale confronto si è concretizzato anche per quanto riguarda la fase di attuazione e implementazione del Piano, tramite l'affidamento diretto della gestione di alcuni interventi e nell'ambito della Conferenza Stato – Regioni, in modo da garantire il raccordo con le altre politiche regionali di sviluppo e la partecipazione al processo di monitoraggio e valutazione dei risultati e degli impatti dei diversi interventi sul territorio.

Il Piano così configurato e nella sua versione definitiva è stato presentato dal Presidente del Consiglio dei ministri alle Camere, dove con l'approvazione delle Risoluzione del 27 aprile 2021, il Parlamento ha riconosciuto che il Governo ha tenuto conto delle priorità di intervento e ha impegnato il Governo a trasmettere il Piano alla Commissione europea, in base a quanto previsto dal Regolamento UE.

Il 30 aprile 2021, il Governo ha presentato alla Commissione il Piano.

Il Piano prevede 134 investimenti (235 se si conteggiano i sub-investimenti) e 63 riforme[101], per un totale di 191,5 miliardi di fondi. Di questi, 68,9 miliardi sono contributi a fondo perduto 122,6 miliardi di prestiti. La posizione di primo piano dell'Italia spicca in termini di quota delle risorse nel complesso di quelle rese disponibili (il 38 per cento, e ben il 74 se si considerano i soli fondi erogati a titolo di prestito). A questi stanziamenti si aggiungono le risorse dei fondi REACT-EU e del Piano Nazionale per gli investimenti Complementari (PNC) che sono composte da risorse provenienti dal bilancio dello Stato, per un totale di 235 miliardi, che corrispondono al 14 per cento circa del PIL.

Il Governo ha iniziato a mettere in atto il Piano nella seconda metà del 2021 e in base a quanto previsto dalla legislazione europea sarà necessario completare e rendicontare la totalità delle risorse ricevute entro la fine del 2026 pena la decadenza dai benefici e in casi estremi la restituzione delle somme ricevute.

Il Piano si compone di 6 Missioni e 16 Componenti, che si articolano attorno a tre assi strategici condivisi a livello europeo: digitalizzazione e innovazione; transizione ecologica; inclusione sociale. A questi si aggiungono tre priorità trasversali: parità di genere; miglioramento delle competenze, della capacità e delle prospettive occupazionali dei giovani; riequilibrio territoriale e sviluppo della parte meridionale dell'Italia.

[101] Il PNRR italiano è, nel confronto europeo, il più vasto dei 26 presentati; poiché l'Olanda non ha presentato alcun piano.

Le 6 Missioni elaborate nel Piano italiano sono le seguenti:

- Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura e turismo (M1): promuovere e sostenere la trasformazione digitale del Paese e l'innovazione del sistema produttivo e investire in due settori chiave per l'Italia: turismo e cultura;
- Rivoluzione verde e transizione ecologica (M2): migliorare la sostenibilità e la resilienza del sistema economico assicurando una transizione equa e inclusiva;
- Infrastrutture per una mobilità sostenibile (M3): sviluppo razionale di una infrastruttura di trasposto moderna sostenibile ed estesa a tutte le aree del Paese;
- Istruzione e ricerca (M4): rafforzare il sistema educativo, le competenze digitali e STEM, la ricerca e il trasferimento tecnologico;
- Inclusione e coesione (M5): facilitare la partecipazione al mercato del lavoro, anche attraverso la formazione e rafforzare le politiche attive del lavoro, favorire l'inclusione sociale;
- Salute e resilienza (M6): rafforzare prevenzione e i servizi sanitari sul territorio, modernizzare e digitalizzare il sistema sanitario e garantire equità di accesso alle cure.

1: Fonte: Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - Presidenza del Consiglio dei ministri

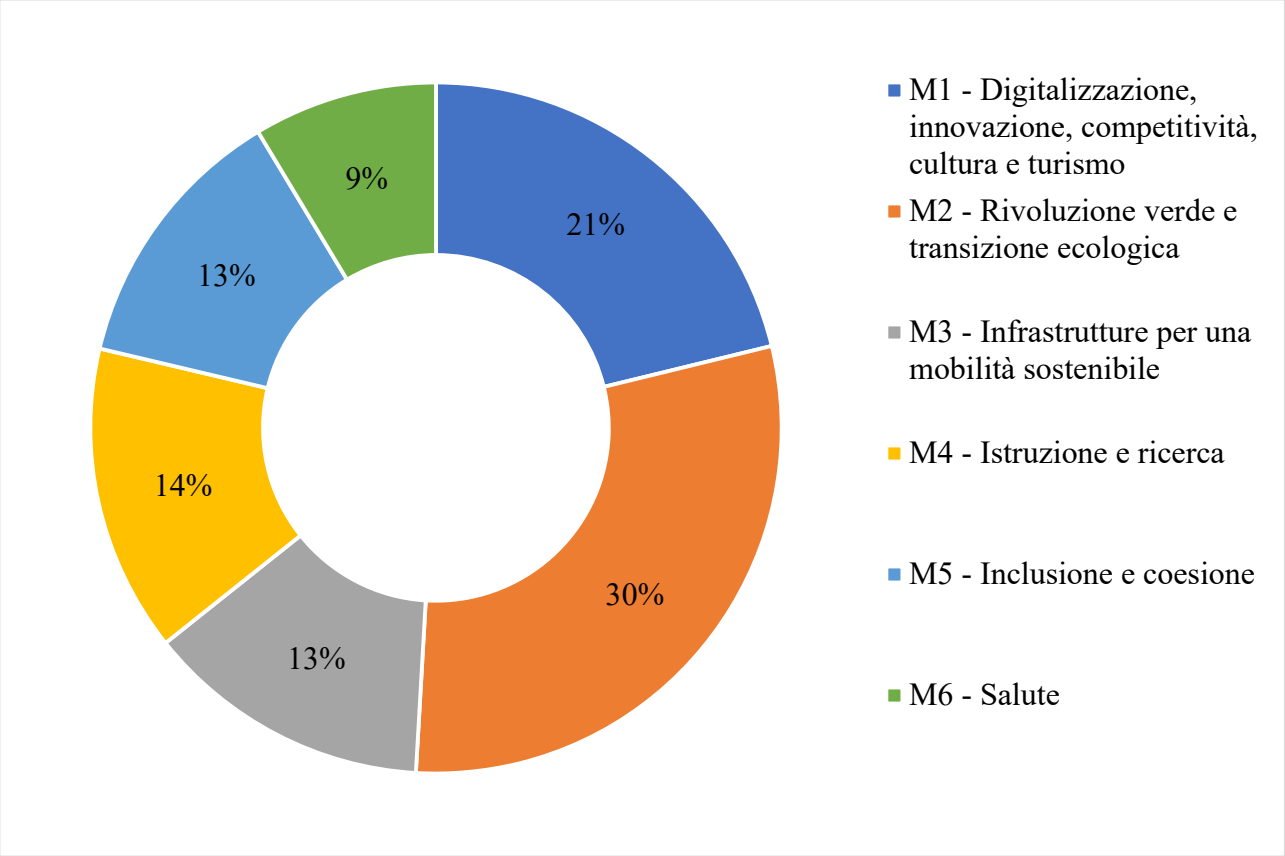

Tavola 2: Composizione del PNRR per Missioni (miliardi di euro)

In ragione della complessità delle riforme e investimenti, della rilevanza delle risorse disponibili, si ha la necessità di garantire il rispetto dei tempi e dei risultati tramite un forte impulso alla cultura della programmazione nei processi della pubblica amministrazione.

Tutte le misure del Piano sono accompagnate da un calendario di attuazione e un elenco di risultati da realizzare (condizione essenziale per l'erogazione delle differenti *tranche* dei fondi); ad ogni riforma ed investimento è associata anche una descrizione delle finalità della misura e degli indicatori che ne riflettono gli obiettivi e costituiscono il parametro per la loro valutazione. Gli indicatori si dividono in due gruppi:

- *Milestone* (traguardi): rappresentano fasi essenziali dell'attuazione (fisica e procedurale) come l'adozione di particolari norme, la piena operatività dei sistemi informativi, o il completamento dei lavori. Indicano di solito una sequenza di attività connesse al raggiungimento degli obiettivi della misura.
- *Target* (obiettivi): sono indicatori misurabili, generalmente in termini di risultato, dell'intervento pubblico; o di impatto delle politiche pubbliche.

L'erogazione delle rate dei finanziamenti ottenuti dal Dispositivo per la Ripresa e Resilienza è subordinata al conseguimento di un certo numero di *milestone* e *target* relativi alle varie misure. Rispetto alla prima rata del finanziamento, l'Italia aveva già ottenuto una *tranche* come prefinanziamento di 24,9 miliardi i quali devono essere quindi detratti dalla prima rata del Piano di pagamenti[102].

3.5 Il confronto con gli altri Stati membri dell'Unione sul PNRR

Si è scelto di prendere in considerazione i PNRR di Francia, Spagna e Germania, ritenendo questi paesi come *comparables* dell'Italia rispetto alle grandezze macroeconomiche e di finanza pubblica ed essendo tra i principali beneficiari dei fondi del Dispositivo.

Francia

[102] In data 22 dicembre 2021, è stato sottoscritto tra la Commissione europea e la Repubblica italiana il "Recovery and Resilience Facility *Operational arrangements between the European Commission and Italy*". In tale documento, previsto dal Regolamento esecutivo 2021/241, a seguito della Decisione del Consiglio del 13 luglio 2021 in merito all'approvazione della valutazione svolta sul Piano presentato dall'Italia, si stabiliscono le modalità operative dell'erogazione dei pagamenti, sia sottoforma di sovvenzioni sia prestiti. Ref. Ares (2021)7947180-22/12/2021.

Partendo con la Francia, il PNRR francese prevede 39,4 miliardi di euro in sovvenzioni, anche in questo caso, come l'Italia, il governo francese ha previsto un'integrazione di fondi nazionali pari a 55 miliardi finanziati nell'ambito di un grande piano chiamato *Relance France*. La Francia non ha richiesto la parte di risorse tramite fondi a prestito.

Prevede 3 priorità: ambiente, competitività e coesione. Nello specifico:

- Per l'ambiente: si assegnano 30 miliardi per l'efficientamento energetico di edifici pubblici, sociale e abitazioni private, 4,7 miliardi per la rete ferroviaria e 7 miliardi per lo sviluppo della tecnologia dell'idrogeno;
- Per la competitività: per le imprese si assegnano 34 miliardi, di cui 20 per il taglio delle tasse alle imprese e 14 per gli investimenti in ricerca e sviluppo;
- Per la coesione: su territorio e società si assegnano 36 miliardi, di cui 6 per l'ammodernamento delle strutture e delle apparecchiature sanitarie, 8,8 miliardi per le politiche attive del lavoro, 7,6 miliardi al rafforzamento della cassa integrazione e 5 miliardi al sostegno agli enti locali.

Oltre agli investimenti, come in tutti i PNRR, si prevedono una serie di riforme istituzionali, tra cui per la transizione verde: politica alloggi, regolamentazione termica degli edifici, legge clima e resilienza, economia circolare e lotta contro lo spreco, budget verde, orientamento alla mobilità; per la digitalizzazione: il quarto piano di investimenti per il futuro; per la crescita intelligente: accelerazione e semplificazione dell'azione pubblica; per la coesione: lotta alla disoccupazione, sanità e sicurezza sul lavoro; per la resilienza economica: governance delle finanze pubbliche e efficacia della spesa pubblica; per la generazione futura: ristrutturazione dell'offerta dei centri per l'impiego (*Pole emploi*).

In tema di governance e controlli, il piano francese prevede un'articolazione su più livelli, nazionale e locale, come nel caso italiano a struttura piramidale. A livello nazionale il controllo centrale è delegato a un Comitato nazionale (*Comité de Sulvì*) guidato congiuntamente dal Primo Ministro e dal Ministro dell'Economia che si occupa di coordinare l'esecuzione delle misure incluse nel piano e di sovraintendere le attività a livello interministeriale su base mensile in modo da verificare l'avanzamento dei progetti in esecuzione. Anche in Francia, i singoli ministeri saranno quindi responsabili a livello nazionale per i progetti rientranti nelle proprie competenze, mentre l'effettiva applicazione delle misure viene gestita a livello territoriale sfruttando strutture già esistenti interne alle Prefetture, con i sottoprefetti responsabili del controllo a livello locale. È stato sottoscritto un partenariato con le regioni per associare queste direttamente alla ricostruzione post-pandemia. Per le misure cofinanziate con le regioni, la cui ripartizione è da discutere tra i prefetti e i presidenti dei consigli regionali, l'Agenzia Nazionale per la Coesione Territoriale si occupa di fornire servizi

decentrati a linee guida. Si prevede poi un approccio concertativo per la partecipazione della società civile allo sviluppo dei progetti e investimenti.

In sintesi, i principali elementi da porre a confronto con l'Italia sono:

- Anche la Francia ha scelto di accompagnare l'utilizzo delle risorse europee con ulteriori interventi finanziati con risorse nazionali, ma a differenza dell'Italia non si fa ricorso a prestiti ma solo alle sovvenzioni previste dal Dispositivo;
- L'impatto macroeconomico, in particolare sul PIL, appare concentrato sulla parte iniziale del periodo ovvero 2021-22, a differenza della maggior parte degli altri Paesi, anzi si prevede il picco proprio nel 2021, grazie ad interventi prefinanziati con risorse nazionali;
- La Francia è il paese che ha dato la maggior priorità alla transizione "verde" (il 50% delle risorse, contro il 40% dell'Italia) e che ha, invece, assegnato la minor quota degli investimenti, a vantaggio di tagli fiscali, soprattutto per le imprese;
- Sul lato della finanza pubblica, i rischi di non raggiungimento degli obiettivi e dei target governativi sono di limitata portata, in quanto il Governo ha previsto delle ipotesi di crescita del PIL abbastanza caute, di contro, la Francia è uno dei pochi Paesi dell'area euro che non avrà una riduzione del rapporto debito/PIL nei prossimi periodi.

Spagna

Il Piano spagnolo può contare su 69,5 miliardi, anche qui composti solo di sovvenzioni e non anche di prestiti. L'orizzonte temporale si concentra solo sul periodo 2021-23, distribuendo le risorse così: trasformazione verde 40,29%, digitalizzazione 29,58%, istruzione 10,5%, Ricerca e Sviluppo 7%, inclusione sociale e coesione 12,63%.

Anche in Spagna il Governo ha previsto l'integrazione di fondi nazionali per 27 miliardi, ma il progetto complessivo è quello di investire 140 miliardi fino al 2026 che si stima possano attivare fino a 500 miliardi di investimenti privati. Le sei priorità sono: trasformazione verde; trasformazione digitale; crescita intelligente, sostenibile e inclusiva; coesione sociale e territoriale; resilienza sanitaria, economica e sociale; politiche per le prossime generazioni, infanzia, gioventù, educazione e competenze.

Sul lato delle riforme istituzionali, la Spagna ha previsto 102 indirizzi di riforme per intervenire su: imprenditorialità; capitale umano, scienza e tecnologia; capitale tecnologico; infrastrutture; capitale naturale; mercato del lavoro; ammodernamento della PA; il sistema fiscale. Tra l'altro, si prevede un progetto internazionale Spagna-Italia per la cooperazione su idrogeno, reti digitale e industria.

Sul tema della governance del Piano, è stata prevista la Commissione interministeriale per ripresa, trasformazione e resilienza, presieduta dal Presidente del Governo, vi partecipano i Ministri e i segretari di Stato per competenza, analogamente alla Cabina di Regia prevista in Italia. Si prevede inoltre, un Comitato Tecnico composto da 20 esperti presieduto dal Segretario di stato ai fondi europei. Il Segretariato Generale dei Fondi Europei, presso il Ministero delle Finanze, è responsabile di fronte alla Commissione Europea, svolge lo stesso ruolo del Servizio Centrale del MEF italiano ma in questo caso non è stata creata una struttura ad hoc. Si aggiunge poi una Unità di Monitoraggio presso il Dipartimento degli Affari economici del Gabinetto della Presidenza del Governo.

La Spagna condivide con l'Italia delle forti problematiche in tema di assorbimento dei fondi UE, in Spagna circa il 50% per la programmazione 2007-13 e del 40% nella programmazione 2014-20. Come per l'Italia però, la struttura del programma NextGenEU e il relativo cronoprogramma dovrebbero invece consentire di incrementare in misura sostanziale la percentuale di assorbimento delle risorse. Connesso al tasso di assorbimento è il tema dei controlli e dei sistemi di audit previsti nel Piano spagnolo. La Spagna impiegherà le strutture amministrative già esistenti, connesse allo specifico coordinamento di cui sopra con gli organi competenti in sede UE. Il sistema dei controlli si sviluppa su tre livelli:

- Controllo di primo livello tramite lo stesso ente che realizza l'investimento, trasmettendo tutti i dati tramite un sistema analogo al ReGiS, realizzando anche un monitoraggio di tutte le informazioni correlate, facilitando l'accesso al database da parte della Commissione e dell'OLAF;
- Controllo di secondo livello (ex-ante), svolto prima che siano autorizzate le spese, tramite la verifica di un soggetto qualificato e indipendente, al pari dell'Autorità di certificazione prevista nei fondi SIE;
- Controllo di terzo livello (ex-post), eseguito successivamente al perfezionamento degli investimenti, tramite la IGAE[103] (*Intervencion General de la Administracion del Estado*)

In sintesi, i principali elementi da porre a confronto con l'Italia sono:

- La Spagna ha scelto di far ricorso unicamente alle sovvenzioni a fondo perduto. L'utilizzo è concentrato sul triennio 2021-23;
- L'impatto del PNRR spagnolo è tangibile già dall'anno 2021, grazie a 26,6 miliardi di interventi prefinanziati nel budget 2021;

[103] Autorità di controllo, sottoposta al Ministero delle Finanze, responsabile in ultima istanza della verifica. L'IGAE si avvale anche del Servizio nazionale antifrode, che poi opera in concerto con l'OLAF.

- Il Governo prende a riferimento un moltiplicatore degli interventi piuttosto elevato, assumendo previsioni ottimistiche sulla crescita del PIL incluse nei documenti di finanza pubblica, un'eventuale non conferma delle previsioni potrebbe ingenerare rialzi su deficit e debito.

Germania

La Germania non è tra i principali beneficiari del NextGenEU, riceve solo 27,9 miliardi di cui 25,6 dal Dispositivo, i restanti attraverso i fondi REACT EU. Anche la Germania non impiegherà la linea di credito prevista dalla programmazione comunitaria.

Si prevedono 6 priorità: politica climatica e transizione energetica (42,7%); digitalizzazione economica e infrastrutture (20,3%); digitalizzazione istruzione (4,9%); inclusione sociale (4,7%); sistema sanitario (15,36%); modernizzazione PA e riduzione barriere agli investimenti (11,9%).

Sul lato delle riforme istituzionali sono previste: riforme per ridurre gli ostacoli amministrativi agli investimenti tramite programmazione federale; riforme per rafforzare la PA; riforme per tutte le sei priorità di cui sopra.

Sul tema della governance del Piano, la Germania ha previsto un coordinamento centrale presso il Ministero federale delle finanze, in raccordo con la Cancelleria e i dipartimenti specializzati, responsabili poi dell'attuazione del Piano. Il coordinamento tecnico è in capo alla Commissione per il Coordinamento generale e monitoraggio del Piano. È stato istituito poi un Gruppo di progetto che si compone di un team di economisti e esperti con funzione di coordinamento nell'attuazione e nel controllo. I diversi *Lander* sono stati coinvolti sia nella redazione del Piano e sono individuati come responsabili dell'attuazione di misure specifiche. È stato previsto poi anche il coinvolgimento di partner sociali.

In sintesi, i principali elementi da porre a confronto con l'Italia sono:

- Il Piano tedesco è, per entità di risorse e progetti, decisamente più ridotto rispetto a quello degli altri maggiori Paesi dell'area euro;
- La Germania è il Paese che più ha puntato sul digitale e riserva oltre il 90% delle risorse alla transizione digitale e verde;
- Il Piano punta soprattutto su incentivi a investimenti privati, piuttosto che pubblici, e abbina i fondi con riforme finalizzate a semplificare i procedimenti e ridurre gli ostacoli ai processi di investimento;

- Il PNRR tedesco si collega a un contesto di politica fiscale molto più espansiva rispetto al passato; tuttavia, il quadro di finanza pubblica non fa emergere preoccupazioni nel medio termine, anzi vi potrebbero essere delle sottostime.

3.6 La Architettura di Governance del PNRR italiano – D.L. n.77/2021

Le Linee Guida della Commissione Europea sul Dispositivo[104] precisano che ogni Piano debba prevedere ed esplicitare i ruoli e le funzioni dei soggetti coinvolti nella sua attuazione, individuando gli organismi e i soggetti responsabili sul controllo e audit, in funzione anche di prevenire, individuare, segnalare e affrontare gravi irregolarità, frodi, conflitti di interesse e corruzione. La Commissione richiede anche che vengano forniti dettagli sulla capacità amministrativa ed informazioni su misure e procedure attivate per garantire il rispetto della normativa nazionale e comunitaria durante tutte le operazioni riferite allo strumento. Quindi si richiede la definizione e attivazione di uno specifico sistema di gestione e controllo, già esistente o ex novo.

Di conseguenza, il Governo italiano oltre ad aver dedicato una specifica parte del PNRR al tema della governance del Piano, la rendicontazione e controllo nonché audit; ha emanato uno specifico provvedimento normativo relativo alla Governance del Piano in modo da esplicitare e identificare entità e procedure specifiche in funzione di adempiere agli obblighi comunitari e per garantire il rispetto dei tempi, condizione imprescindibile affinché l'Italia ottenga effettivamente le risorse previste dal Dispositivo UE. Per questo la normativa italiana prevede l'istituzione di una serie di organi a cui è affidato il compito, a seconda dei casi, di fornire linee di indirizzo, eliminare i conflitti politici e istituzionali, condurre la concertazione delle azioni con le parti sociali, monitorare l'andamento dei progetti e, nei casi di criticità, superare interruzioni o ostacoli che possano pregiudicare il cronoprogramma e le conseguenti richieste di fondi.

La Legge n.108 del 29 luglio 2021 (ex Decreto-legge n.77 del 31 maggio 2021) hanno definito un modello organizzativo articolato su due livelli di gestione (presidio e coordinamento, attuazione delle misure).

[104] "Commission staff working document guidance to Member States Recovery and Resilience Plans" del 22 gennaio 2021.

14: Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze

Figura 15: Governance del PNRR

Come si può notare nell'immagine sopra, il Piano contempla due modalità di attuazione dei contenuti, considerando che si è scelto di porre al centro le amministrazioni centrali (Ministeri e Presidenza del Consiglio) per l'attuazione del piano. Le amministrazioni centrali "titolari di interventi previsti" possono svolgere la loro attività o direttamente o attraverso soggetti diversi, in questo caso è presente la categoria dei "soggetti attuatori" in cui possiamo trovare Regioni, Enti locali, organismi pubblici e privati; ad esempio nel caso del potenziamento dell'infrastruttura ferroviaria il MIMS si avvale come soggetto attuatore di RFI società del Gruppo Ferrovie dello Stato (responsabile unico della rete ferroviaria nazionale).

Oltre a queste due macrocategorie si identificano le differenti responsabilità assegnate ai diversi organi.

- **Responsabilità di indirizzo del Piano**: assegnata alla Presidenza del Consiglio dei ministri, in seno alla Presidenza sono istituiti ai fini del supporto a tale missione:
  - Cabina di Regia[105]: presieduta dal Presidente del Consiglio dei ministri, con poteri di indirizzo, impulso e coordinamento generale sull'attuazione degli interventi previsti nel Piano. Vi partecipano i Ministri competenti in ragione delle tematiche affrontante in ciascuna seduta, quindi una composizione variabile in base all'ordine del giorno della seduta, a cui si aggiunge il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, se sono presenti tematiche di rilievo territoriale. Partecipano alle sedute anche i

[105] Art. 2 del D.l. n.77/2021

Presidenti di Regioni e delle Provincie autonome, quando sono presenti tematiche di competenza specifica; si aggiunge anche il Presidente della Conferenza Unificata, quando le questioni riguardano più Regioni o il Presidente dell'ANCI e il Presidente dell'UPI in caso di questioni di interesse locale non specifico. Possono essere altresì invitati, in base alla materia trattata, i rappresentanti dei soggetti attuatori e dei rispettivi organismi associativi ed i referenti del Partenariato economico e sociale[106]. I poteri posti in capo alla Cabina di Regia riguardano:

- Elaborazione di indirizzi e linee guida per l'attuazione;
- Ricognizione periodica e puntuale sullo stato di attuazione degli interventi, con la possibilità di formulare indirizzi relativi all'attività di monitoraggio e controllo;
- Il controllo su temi e profili di potenziale criticità segnalati dai ministri competenti per materia;
- Monitoraggio degli interventi che richiedano adempimenti normativi;
- Promozione del coordinamento tra i diversi livelli di governo, con conseguente proposta di attivazione di poteri sostitutivi in caso di necessità e debitamente motivati;
- Trasmette al Parlamento con cadenza semestrale una relazione sullo stato di attuazione del Piano[107];
- Trasmette su richiesta delle Commissione parlamentari ogni elemento utile a valutare lo stato di avanzamento degli interventi, il loro impatto e l'efficacia rispetto agli obiettivi perseguiti;
- Aggiorna periodicamente il Consiglio dei ministri sullo stato di avanzamento degli interventi del Piano.

o <u>Segreteria Tecnica della Cabina di Regia</u>[108]: supporta le attività della Cabina di Regia, la durata della Segreteria e le nomine hanno una durata temporale superiore a quella del Governo che ha emanato i decreti di nomina e si protrae fino al completamento del Piano, quindi entro il 31 dicembre 2026. In base alle valutazioni svolte dai Servizi studi di Camera e Senato sembrerebbe che tale disposizione normativa preveda una deroga implicita alla normativa vigente, la quale prevede invece un meccanismo di

[106] Il cui Tavolo Permanente è oggetto dell'arte.3 del medesimo Decreto-legge.
[107] La prima relazione al Parlamento predisposta dalla Cabina di Regia è stata presentata in data 23 dicembre 2021, ad oggi non sono ancora state presentate successive relazioni. Si riscontra la presenza di una Relazione sullo stato di attuazione svolta dal Sottosegretario di Stato alla Presidenza del Consiglio dei ministri Roberto Garofoli al Consiglio dei ministri in data 26 maggio 2022.
[108] Art. 4 del D.l. n.77/2021

spoils system a seguito dell'insediamento di un nuovo Governo in caso non vi siano contestuali atti normativi di conferma degli incarichi di questa tipologia. La relazione illustrativa al Decreto-legge specifica, infatti, che la Segreteria "non è assoggettata al regime dello *spoil system*". La Segreteria opera in coordinamento con le altre strutture della Presidenza del Consiglio come il Dipartimento per il coordinamento amministrativo, il Dipartimento per la programmazione e il coordinamento della politica economica, l'Ufficio per il programma di governo. I compiti principali della Segreteria possono essere espressi nei seguenti punti:

- Elaborazione di periodici rapporti informativi, indirizzati alla Cabina di Regia, sulla base delle risultanze comunicate dal sistema informativo di rendicontazione e controllo predisposto dalla Ragioneria Generale dello Stato, di cui parleremo in seguito;
- Segnalazione al Presidente del Consiglio delle misure utili alla soluzione di criticità segnalate dai Ministeri competenti per materia;
- Acquisizione per il tramite del Servizio Centrale per il PNRR (trattato all'art.6 e di cui si parlerà in seguito) delle informazioni e dati di attuazione del Piano a livello di ogni progetto, con un focus sulla tempistica programmata ed eventuali criticità rilevate nella fase di attuazione degli interventi;
- Proposta al Presidente del Consiglio delle situazioni da sottoporre a valutazione ai fini dell'esercizio dei poteri sostitutivi, inoltrando la questione al Consiglio dei ministri per opportuna discussione;
- Assistenza nei procedimenti per il superamento del dissenso (art. 45 e 63).

- <u>Unità per la razionalizzazione e il miglioramento dell'efficacia della regolazione</u>[109]: istituita anche questa come struttura di missione in seno al Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi. Il compito è quello di:
  - Individuare gli ostacoli all'attuazione del Piano derivanti di disposizioni normative e dalle relative misure attuative e proporre soluzioni;
  - Elaborare proposte per superare le disfunzioni derivanti dalla normativa vigente e dalle relative misure attuative, operando anche verifiche di impatto della regolamentazione. L'alimentazione delle segnalazioni all'Unità sarà in capo alla Cabina di Regia;
  - Sviluppare un programma di azioni prioritarie in relazione alla razionalizzazione e revisione normativa;

109 Art. 5 del D.l. n.77/2021

- Promuovere e potenziare iniziative di sperimentazione normativa anche su impulso esterno sia pubblico sia privato.

  - Tavolo permanente per il partenariato economico, sociale e territoriale[110]: su impulso anche parlamentare è stata prevista l'istituzione di un soggetto con funzioni consultive con facoltà di segnalazione alla Cabina di regia e al Servizio Centrale per il PNRR di eventuali situazioni ritenute rilevanti per la realizzazione del Piano, sia criticità che non. Il Tavolo è composto da rappresentanti delle parti sociali, Governo, Regioni, Enti locali e Roma Capitale, categorie produttive e sociali, sistema universitario e ricerca, società civile, associazioni di cittadinanza attiva. I partecipanti sono scelti in base alla maggiore rappresentatività e alla comprovata esperienza e competenza. Il Tavolo rientra nella categoria dei luoghi di concertazione, delle camere di compensazione e dialogo tra le differenti istituzioni e la società nelle sue differenti articolazioni in relazione ad un tema come il PNRR che si pone di coinvolgere e generare effetti per tutto il Paese.

- **Responsabilità di Monitoraggio e Rendicontazione**: assegnata in sostanza al Ministero dell'Economia e delle Finanze ma individuata in un soggetto specifico istituito ad hoc all'interno della Ragioneria Generale dello Stato.

  - Servizio Centrale per il PNRR[111]: rappresenta il punto di contatto con la Commissione europea in conformità con quanto previsto dal Regolamento UE e successivi accordi attuativi[112]. Si articola in sei uffici per la gestione e attuazione, monitoraggio, rendicontazione e controllo, gestione del Fondo di Rotazione del NGEU-Italia e dei connessi flussi finanziari. Coordina l'attuazione in Italia del PNRR supportando le amministrazioni centrali titolari nelle relative attività. Il Servizio si raccorda con l'Unità di missione e con gli Ispettorati competenti della Ragioneria Generale; i quali concorrono al presidio dei processi amministrativi e al monitoraggio anche finanziario degli interventi per gli aspetti di relativa competenza. Il Servizio provvede anche alla predisposizione e attuazione dei programmi di valutazione in itinere ed ex post delle misure e dei progetti del Piano assicurando la coerenza degli obiettivi (*target*) e dei traguardi (*milestones*) anche ai fini della sottomissione della richiesta di pagamento

[110] Art.3 del D.l. n.77/2021
[111] Art.6 della Legge n.108 del 29 luglio 2021, conversione del D.l. n.77/2021
[112] Secondo il "*Operational arrangements between the European Commission and Italy*" del 22 dicembre 2021, si prevede che ai fini di facilitare un'efficiente cooperazione e l'effettiva implementazione del Dispositivo di Ripresa e Resilienza, l'Italia individua il Servizio Centrale per il PNRR come il Coordinatore per agire come interlocutore della Commissione per l'implementazione complessiva del PNRR, ai sensi dell'articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241. Il Coordinatore è responsabile a livello nazionale per il coordinamento e il monitoraggio delle misure e il raggiungimento degli obbiettivi.

alla Commissione. Il Servizio si occupa della predisposizione e gestione del Sistema informativo unitario "ReGiS", un sistema integrato e interoperabile di informazione e monitoraggio finanziario, procedurale e fisico[113]. Sogei S.p.A.[114] ha il compito di assicurare il supporto di competenze tecniche e funzionali al MEF per la costruzione e manutenzione dei sistemi informativi e di monitoraggio anche avvalendosi di Studiare Sviluppo s.r.l.[115]

- Unità di missione per la valutazione: si inserisce sempre all'interno del MEF con due uffici di livello dirigenziale. Ha il compito di accompagnare l'attuazione del Piano:
  - Verificando la coerenza di indicatori, traguardi e obiettivi previsti dal Piano;
  - Valutando il conseguimento di questi per supportare il Servizio Centrale nel processo di rendicontazione alla Commissione Europea;
  - Predispone i rapporti di valutazione sul conseguimento degli obiettivi, contribuendo all'analisi della qualità dei dati del sistema di monitoraggio ReGiS.

  Assicura quindi il rispetto degli articoli 19 (Valutazione della Commissione) e 20 (Proposta della Commissione e decisione del Consiglio), nonché la coerenza con gli obiettivi finali e intermedi.
- Unità di missione nelle Amministrazioni centrali titolari[116]: poiché ogni amministrazione centrale deve provvedere al coordinamento delle attività di gestione di propria competenza, al loro monitoraggio, alla loro rendicontazione e deve adempiere alle necessarie attività di controllo, si prevede di individuare o costituire ex novo (scelta maggiormente presente) una struttura di coordinamento che agisce come punto di contatto con il Servizio Centrale per il PNRR. È lasciata autonomia alle singole amministrazioni centrali delle modalità operative di funzionamento e le relative dotazioni organiche. Se prendiamo a riferimento il MIMS, questo ha

[113] Il sistema consente la puntuale verifica di target e milestone, e fornisce una vista integrata con l'analogo quadro di altri progetti in corso di realizzazione con altre fonti europee e nazionali a partire quindi dalla programmazione complementare PNRR; il Sistema si integra inoltre con i sistemi della Commissione Europea ai fini della piena *disclosure* e cooperazione.
[114] Controllata al 100% dal Ministero dell'economia e delle finanze del quale è una società in house. Svolge servizi di consulenza informatica per la pubblica amministrazione, in particolare per il Ministero dell'economia e delle finanze e per le Agenzie fiscali sulla base di contratti di servizio pluriennali.
[115] Società del Ministero dell'Economia e delle Finanze, *in house* delle Amministrazioni Centrali dello Stato, nasce nel 2003 al fine di svolgere attività di assistenza e supporto all'analisi, programmazione, attuazione e valutazione di politiche pubbliche per lo sviluppo. Si occupa dell'attuazione dei Programmi cofinanziati con i Fondi Strutturali e di Investimento europeo (SIE) e da risorse nazionali, come beneficiario o soggetto attuatore principalmente nel settore delle politiche di coesione. L'attività riguarda la progettazione, la valutazione e l'implementazione di iniziative nell'ambito delle politiche di coesione, con la realizzazione di azioni pilota a supporto degli attori locali sui temi dell'attuazione delle politiche pubbliche, della *capacity building* e dell'efficienza amministrativa.
[116] Art. 8 della Legge n.108 del 29 luglio 2021.

provveduto con decreto ministeriale, di concerto con il MEF in modo da raccordarsi più efficacemente con il Servizio Centrale, alla propria Unità di missione e il relativo Si.ge.co.

- **Responsabilità di Controllo e Audit del Piano**: l'art. 7 del D.l. 77/2021 delinea il sistema di controlli sull'attuazione del PNRR definendo organi, ruoli e risorse coinvolti nei processi. Il sistema si compone sia di soggetti esistenti, cui vengono attribuite funzioni specifiche in relazione al Piano, sia soggetti istituiti ad hoc. Essendo la funzione di controllo una fondamentale manifestazione dell'attività amministrativa e ritenuto un punto fondamentale per la riuscita del Dispositivo in base alle indicazioni della Commissione Europea; sul piano generale, l'interesse tutelato tramite l'attività di controllo può essere identificato nell'esigenza di garantire la collettività in ordine al corretto uso delle risorse pubbliche e nella necessità che l'attività sia svolta nel rispetto degli indirizzi formulati dagli organi preposti. Anche nel caso specifico del PNRR il principio di fondo non differisce, quindi rimane ferma la presenza del perseguimento dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa.
    - Unità di Audit del PNRR[117]**:** presso la Ragioneria Generale dello Stato – Ispettorato generale per i Rapporti finanziari con l'Unione Europea (IGRUE), si istituisce un ufficio dirigenziale con funzioni di audit del PNRR ai sensi dell'articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241. L'ufficio opera in posizione di indipendenza funzionale rispetto alle strutture coinvolte nella gestione del Piano e si avvale, nello svolgimento delle funzioni di controllo relative a linee di intervento realizzate a livello territoriale, del supporto delle Ragionerie territoriali dello Stato. L'Unità realizza anche una sintesi degli audit effettuati, che comprenda le carenze individuate e le eventuali azioni correttive adottate.
    - Unità di missione per il sostegno alle strutture della Ragioneria[118]: la legge di bilancio 2021 ha previsto una unità di missione con compiti di coordinamento, raccordo e sostegno delle strutture del Dipartimento della Ragioneria, a vario titolo coinvolte nel processo di attuazione del Piano. L'Unità:
        - partecipa anche, in collaborazione con le amministrazioni centrali titolari, alla predisposizione e attuazione del programma di valutazione in itinere ed ex post del Piano, assicurando il rispetto della normativa europea e la coerenza dei relativi obiettivi finali e intermedi;

[117] Art. 7, comma 1, D.L. n.77/2021.
[118] Art. 7, comma 2 e 3, D.L. n.77/2021

- verifica la qualità e completezza dei dati di monitoraggio rilevati dal sistema di monitoraggio informativo istituito presso la Ragioneria;
- svolge attività di supporto ai fini della predisposizione dei rapporti e delle relazioni di attuazione e avanzamento del Piano;
- supporta le attività di valutazione delle politiche di spesa settoriali di competenza della Ragioneria;
- valorizza il patrimonio informativo relativo alle riforme e agli investimenti del Piano anche attraverso lo sviluppo di iniziative di trasparenza e partecipazione indirizzate alle istituzioni e ai cittadini, al fine di sviluppare un sistema di *feedback* rispetto a tutti gli *stakeholder* coinvolti.

- Corte dei conti[119]: ferme restando le attribuzioni della Corte in tema di controlli esterni, sulla scorta della normativa esistente, si prevede che anche in questo caso la Corte svolga, anche in corso d'esercizio, il controllo successivo su tutti i fondi di provenienza comunitaria, incluso il PNRR[120]. Detto controllo è finalizzato alla verifica della legittimità e della regolarità delle gestioni e del funzionamento dei controlli interni. La Corte accerta, anche in base agli esiti dei controlli svolti da altri soggetti, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge attraverso una valutazione comparativa che tiene in considerazione costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione delle amministrazioni centrali e dei soggetti attuatori. Programmi e criteri di riferimento del controllo sono definiti annualmente sulla base delle priorità, previamente deliberate, delle competenti commissioni parlamentari, anche tenendo conto delle relazioni elaborate dagli organi, collegiali o monocratici, che esercitano funzioni di controllo e vigilanza su amministrazioni, enti pubblici, autorità amministrative indipendenti, società partecipate. Le attività di controllo si informano ai criteri di cooperazione e di coordinamento con la Corte dei conti europea[121]. Ai fini di favorire la più ampia *disclosure* sulle risultanze e le valutazioni svolte dalla Corte, la legge di conversione prevede che la Corte riferisca, almeno semestralmente, al Parlamento sullo stato di attuazione del PNRR.
- Guardia di Finanza[122]: di cui occorre ricordare che il potere di indirizzo e controllo risiede nel Ministro dell'Economia e Finanze. Il D.l. prevede che ai fini del rafforzamento delle attività di controllo, anche finalizzate alla prevenzione ed al

[119] Art. 7, comma 7, D.L. n.77/2021
[120] Art. 3, comma 4, Legge n.20 del 1994.
[121] In base a quanto previsto dall'articolo 287, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.
[122] Art. 7, comma 8, D.L. n.77/2021.

contrasto della corruzione e delle frodi, nonché evitare i conflitti di interesse ed il rischio di doppio finanziamento pubblico comunitario, ferme restando le competenze di ANAC, le amministrazioni centrali titolari possono sottoscrivere specifici protocolli d'intesa con le strutture della Guardia di Finanza, senza che questi procurino nuovi o maggiori oneri di finanza pubblica.

Nel caso in cui i meccanismi individuati per risolvere eventuali criticità e blocchi sul cronoprogramma non si rivelino efficaci, sono previsti dei poteri sostitutivi[123]. Per un'efficace e reale attuazione del Piano non è solo sufficiente, infatti, l'azione del Governo e le sue articolazioni dirette e indirette ma si richiede il coinvolgimento anche degli enti territoriali (Regioni, Enti locali) individuati come "soggetti attuatori" del Piano (si ricorda infatti che gli enti territoriali non sono soggetti "titolari" di interventi PNRR). Il Decreto prevede che il mancato rispetto degli obblighi e degli impegni presi dai soggetti attuatori, nonché il ritardo, l'inerzia o la difformità nell'esecuzione dei progetti rendono possibile l'attivazione di poteri sostitutivi; condizione necessaria è che sia messo a rischio il conseguimento degli obiettivi intermedi e finali del Piano.

In questi casi, il Presidente del Consiglio, su proposta della Cabina di regia o del Ministro competente, assegna al soggetto attuatore un termine non superiore a 30 giorni per rimediare. In caso di continuata inadempienza, il Consiglio dei ministri individua il soggetto a cui attribuire, in via sostitutiva, il potere di provvedere a adottare gli atti o provvedimenti necessari o all'esecuzione dei progetti.

Siamo in presenza di poteri sostitutivi molto ampi che coprono tutte le misure toccate dal Piano e tutti i soggetti attuatori coinvolti; anche nel caso di materie che non ricadono nella competenza esclusiva dello Stato. Il principio di legittimità costituzionale[124] su cui si fonda tale istituto è indicato nel primo articolo, affermando che le disposizioni contenute nel decreto "sono da considerarsi competenza esclusiva dello Stato in quanto attuative di un regolamento dell'Unione Europea e in quanto definiscono livelli essenziali di prestazioni".

Per la piena attuazione del Decreto n.77/2021, che contiene tutti gli elementi sopra esposti, sono necessari, complessivamente, 18 decreti attuativi, divenuti poi 30 con la Legge di conversione. È ormai nota la particolare difficoltà da parte degli organi pubblici di implementare le disposizioni legislative, tramite l'emanazione dei correlati decreti attuativi a ogni provvedimento di legislazione primaria, con congrue tempistiche e quindi in modo efficiente. Sul merito occorre sottolineare però che il nuovo assetto voluto dal Governo Draghi e in particolare dal Sottosegretario Garofoli in quanto

[123] Art. 12, comma 1, D.L. n.77/2021.
[124] In merito occorre rammentare che la Costituzione stessa prevede, all'art.120 secondo comma, l'esercizio da parte dello Stato dei poteri sostitutivi rispetto agli enti territoriali.

titolare della delega per l'attuazione del programma di Governo, ha ridisegnato i metodi e le modalità operative e di comunicazione per l'espletamento dei decreti attuativi; infatti, i dati recentemente pubblicati[125] testimoniano una sostanziale diminuzione del *backlog* di decreti attuativi da emanare.

Sul caso specifico, sono quattro i provvedimenti attuativi necessari perché il meccanismo di governance vada a regime. Ad oggi tutti adottati dai rispetti soggetti competenti, sostanzialmente Presidenza del Consiglio, MEF e le amministrazioni centrali titolari per le unità di missione specifiche.

Analizzando il sistema di governance predisposto emerge una struttura sostanzialmente piramidale. Se infatti, la gestione effettiva e la realizzazione degli interventi è assegnata a una molteplicità di attori; dall'altra parte qualora emergano criticità di natura tecnica, giuridica o politica, si prevede un sistema di meccanismi che possono portare a un intervento centralizzato con la possibilità, in alcuni casi, del ricorso a poteri sostitutivi.

Il fondamento logico di tale struttura è da ritrovarsi forse, nel fatto che in ultima analisi, è il Governo ad assumersi la responsabilità della corretta attuazione del Piano verso la Commissione Europea, soggetto del controllo di ultima istanza ed erogatore dei fondi.

Il fatto di aver previsto che la durata della struttura di governance abbia una durata maggiore del Governo in carica, in deroga alla normativa vigente ma che non esclude il fatto che un nuovo Governo potrebbe sempre emanare un nuovo decreto-legge per ridisegnare a proprio piacere la struttura o cancellarla, comporta che i dirigenti nominati a capo delle strutture non rientrano nelle categorie con meccanismo dello *spoil system* e quindi rimarrebbero al loro posto[126]. Risulta evidente quindi che il Governo che succederà a quello che ha emanato il D.l. n.77/2021 si troverà in una posizione non facile che gli permetterà un limitato potere di manovra. In aggiunta, posto il fatto che il Governo è responsabile del buon andamento dei piani previsti dal PNRR non potrà neanche astenersi dall'intervenire in caso di criticità o interruzioni nell'avanzamento[127].

Uscendo dal piano nazionale occorre affrontare l'ultimo passo all'interno del Sistema di Controllo previsto dal Dispositivo di Ripresa e Resilienza: come la Commissione Europea verifica l'attuazione dei PNRR negli Stati Membri.

---

[125] Settima Relazione Sul Monitoraggio Dei Provvedimenti Attuativi Riferibili Ai Governi Della XVII E XVIII Legislatura - Relazione illustrata dal Sottosegretario Garofoli al Consiglio dei ministri del 13 aprile 2022.
[126] Sole24Ore, "Pnrr blindato per i partiti su attuazione e governance", 31 luglio 2022.
[127] Openpolis, "Come funziona la governance del PNRR", 21 dicembre 2021.

Ogni sei mesi la Commissione controlla che i paesi abbiano completato, nelle tempistiche stabilite, gli obiettivi e i traguardi definiti nei rispetti Piani; solo a seguito di tale verifica, la Commissione procede all'erogazione dei fondi concordati. Il processo parte quando lo Stato Membro presenta alla Commissione la richiesta di pagamento/finanziamento, previa firma dell'Accordo Operativo, ovvero un accordo che prevede confronti trimestrali tra la Commissione e il Governo nazionale (nel caso italiano il Servizio Centrale per il PNRR) per monitorare l'andamento dei piani e definiscono nel dettaglio i meccanismi di verifica del conseguimento delle singole *milestone* e *target* concordati.

Ricevuta la richiesta di pagamento, la Commissione predispone entro sessanta giorni un documento di valutazione e chiede al Comitato Economico e Finanziario (ECOFIN), composto da due rappresentanti per Stato Membro, di emettere un parere entro quattro settimane. Qualora il Comitato ravvisi delle criticità gravi può chiedere che la problematica venga analizzata anche in sede di Consiglio Europeo. In questo caso, la Commissione deve decidere se erogare tutte le risorse stabilite o se inviarne solo una parte; nel secondo evento, il resto dei fondi viene sospeso e lo Stato Membro in questione ha sei mesi di tempo per completare le scadenze in ritardo. Se comunque non avviene, la Commissione può decidere una riduzione strutturale dell'ammontare totale previsto per quello Stato Membro. In casi estremi di impossibilità oggettive ed esogene, lo Stato Membro può presentare una versione rivista del proprio Piano eliminando o rimodulando *milestone* e/o *target* impossibili da raggiungere.

Per raggiungere tali decisioni la Commissione Europea segue un metodo molto frequente nelle decisioni comunitarie, ovvero della c.d. "comitatologia"; la Commissione conduce una serie di procedure di concertazione che tengono in forte considerazione il parere espresso dall'ECOFIN, pur non obbligandola esplicitamente a conformarsi al parere. La Commissione è infatti libera di votare a maggioranza semplice, nel caso non sia stato praticabile un assenso unanime, che rimane preferibile in tutte le decisioni comunitarie.

Il 30 dicembre 2021 il Governo ha inviato la prima richiesta di pagamento, esclusa la precedente tranche di prefinanziamento, e il 13 aprile 2022 la Commissione Europea, con parere favorevole dell'ECOFIN, ha effettuato il versamento dei fondi. In data 29 giugno 2022 il Governo ha inviato la seconda richiesta di pagamento a seguito del conseguimento dei 45 obiettivi e traguardi, si attende la risposta dell'esito dei controlli svolti dalla Commissione in merito.

Ad inizio luglio 2022 la prima tranche era stata richiesta da solo sei Paesi (Italia, Spagna, Francia, Grecia, Portogallo e Croazia), occorre sottolineare che i primi quattro Paesi sono gli Stati Membri a cui complessivamente il NextGenerationEU assegna gli importi maggiori.

Il processo di verifica semestrale dell'attuazione dei piani e la conseguente erogazione dei fondi proseguire nelle stesse modalità fino alla conclusione del Dispositivo nel 2026. Occorre far notare però che il processo decisionale della Commissione è di tipo assolutistico; infatti, il ruolo dell'ECOFIN è più che altro quello di fornire un parere tecnico, che sicuramente incide sulle scelte dell'organo esecutivo, ma non lo vincola in modo obbligatorio. Il risultato, quindi, è quello di un processo decisionale prettamente politico, in capo al Collegio dei Commissari.

Inoltre, ciò che sembra mancare in queste procedure di verifica, è una valutazione dell'impatto effettivo che i Piani nazionali stanno avendo e avranno sullo sviluppo degli Stati Membri. Non solo per monitorare l'auspicato miglioramento delle condizioni socioeconomiche dell'Europa e una sperabile riduzione dei divari tra paesi membri più o meno svantaggiati; ma anche perché è una condizione necessaria affinché i governi siano in grado di restituire i fondi erogati tramite finanziamento alla Commissione Europea.

Il principio di fondo politico – economico che ha alimentato il Dispositivo di Ripresa e Resilienza è che completando tutti gli interventi previsti, gli Stati Membri, e quindi l'Unione nel suo complesso, vivranno un processo di sviluppo tale, da consentire la restituzione dei fondi a prestito. Un assunto che chiaramente pone grandi aspettative e responsabilità in capo agli Stati Membri con maggiori risorse a prestito assegnate, come nel caso italiano.

Al di là delle verifiche sul conseguimento delle singole scadenze, quindi, sarebbe necessario attivare fin da subito anche procedure cicliche di valutazione d'impatto, che restituiscano un quadro degli effetti che i piani di ripresa e resilienza stanno avendo o meno nei diversi paesi, prescindendo dal già presente controllo di sostenibilità ambientale c.d. "DNSH" che non sembra assolutamente sufficiente per garantire lo sviluppo socio – economico in seguito alla realizzazione degli interventi del Piano.

3.7 I rapporti di controllo tra Amministrazioni Centrale e Servizio Centrale per il PNRR

Si è esposto prima che le amministrazioni centrali sono le uniche titolari di interventi PNRR e che possono realizzarli o direttamente o con il metodo c.d. "a regia" e quindi individuando dei soggetti attuatori che realizzino nel concreto gli interventi, ma la responsabilità finale rimane comunque in capo alla Amministrazione Centrale.

Per questo si prevede che prima dell'invio delle consuntivazione di spesa al Servizio Centrale, al fine di garantire la legittimità dell'esecuzione degli interventi del Piano sotto l'aspetto amministrativo, contabile e finanziario e inoltre la correttezza e regolarità dei dati e delle informazioni da trasmettere, sulla base delle quali a sua volta il Servizio Centrale elabora le richieste di pagamento alla Commissione Europea, in occasione di ogni rendicontazione di spesa presentata dai soggetti attuatori o direttamente prodotta, l'Amministrazione Centrale deve svolgere[128]:

- Controlli formali sul 100% delle rendicontazioni di spesa: analizzando la correttezza e completezza dei dati e delle informazioni presenti sul sistema ReGiS relative alle spese e procedure esposte a rendicontazione. L'Amministrazione Centrale si accerta che siano stati svolti da parte del soggetto attuatore i controlli ordinari, già previsti, di legalità e regolarità amministrativo – contabile nonché i controlli gestionali mediante verifica dell'avvenuto rilascio di idonea documentazione e attestazione di regolarità;
- Controllo sostanziali, a campione, sulla regolarità delle spese e procedure: tali verifiche consistono in controlli amministrativo-documentali *on desk*, con eventuali approfondimenti sul campo, finalizzati ad attestare la correttezza e la conformità alla normativa delle procedure di gare/affidamento adottate per l'attuazione dell'intervento nonché l'effettività, la legittimità e l'ammissibilità delle spese sostenute e rendicontate dai soggetti attuatori;
- Controlli specifici (sostanziali) ex post sull'assenza del conflitto di interessi e doppio finanziamento pubblico: l'ufficio di controllo della unità di missione PNRR dell'Amministrazione Centrale procede ad un controllo specifico della veridicità e correttezza delle dichiarazioni rese, soggetti attuatori e soggetti realizzatori, in merito all'assenza del conflitto di interessi e situazioni di incompatibilità, svolgendo analisi sull'assetto proprietario, i livelli di collegamento e di controllo, dei poteri di amministrazione o direzione della società; essendo dei controlli sostanziali le attività di controllo saranno svolte verticalizzando, quindi con un'approfondita analisi dei contenuti delle dichiarazioni, verificando veridicità, correttezza e compatibilità. Sui controlli per il doppio finanziamento, le verifiche si sostanziano in una verifica probatoria delle dichiarazioni rese, si procede con un'interrogazione dei sistemi informativi disponibili e in caso di anomalie si provvede a richiedere all'Amministrazione titolare, eventuale documentazione amministrativa utile a scongiurare il caso di doppio finanziamento. In tema le Amministrazioni Centrali segnalano ai Nuclei della Guardia di Finanza, tutte le informazioni e notizie ai fini della prevenzione e repressione di irregolarità, frodi e abusi di natura economico – finanziaria.

[128] Linee Guida per lo svolgimento delle attività di controllo e rendicontazione degli interventi PNRR di competenza delle Amministrazioni centrali e dei Soggetti attuatori – Ragioneria Generale dello Stato – Agosto 2022

- Verifica sostanziale, al 100%, riguardo il rispetto delle condizionalità di investimenti e riforme, del principio DNSH e i principi trasversali del PNRR: l'Amministrazione Centrale procede a svolgere controlli sostanziali sul 100% dei dati e documenti probatori attestanti:
    - Rispetto delle condizionalità: verificando la coerenza della tempistica e modalità di realizzazione della attività progettuali con il cronoprogramma procedurale e con le condizionalità riferite ai *target* e *milestone* associate alla Misura di riferimento, inoltre il rilascio e la corretta archiviazione di eventuali documenti probatori utili ad attestare il contributo a *milestone* e *target* associati al progetto;
    - Ulteriori requisiti PNRR: si verifica il reale contributo del progetto all'indicatore comune e ai *tagging* ambientali e digitale;
    - DNSH: verifica della correttezza, completezza e coerenza della documentazione attestante l'attuazione del progetto in riferimento al principio del *Do Not Significant Harm*;
    - Principi trasversali: si verifica la correttezza, completezza e coerenza della documentazione attestante l'attuazione del progetto rispetto ai principi trasversali (parità di genere, politiche per i giovani, quota SUD).

Tutta l'attività di controllo svolto da parte delle Amministrazioni Centrali dovrà essere attestata tramite le funzionalità del sistema informativo ReGiS, l'Amministrazione dovrà conservare agli atti tutta la documentazione idonea a comprovare le attività di controllo svolte e su richiesta del Servizio Centrale e gli Organi di Audit, la documentazione deve essere esibita e trasmessa. Sul tema il sistema informativo ReGiS prevede la possibilità di caricare tutta la documentazione di supporto sul sistema in corrispondenza dei diversi step di controllo.

Inoltre, uno dei controlli più significativi che consente il corretto svolgimento del PNRR e i conseguenti pagamenti da parte della Commissione Europea è: il controllo "*on desk*", eventualmente in loco, al 100% su avanzamento/conseguimento *milestone* e *target*. Sulla base di quanto previsto e concordato a livello UE[129], le verifiche devono accertare il pieno e corretto avanzamento tramite l'esame di tutta la documentazione comprovante e funzionale all'effettivo raggiungimento dei valori dichiarati, la loro riferibilità, congruità e coerenza rispetto ai cronoprogrammi attuativi degli interventi.

Tali verifiche consistono in:

[129] Allegato alla Decisione di Esecuzione del Consiglio 10160/21 del 7 luglio 2021 e gli Accordi Operativi concordati con la Commissione Europea.

- Controlli formali di *milestone* e *target*: si verifica la coerenza dei dati e delle informazioni di avanzamento fisico presenti nel ReGiS ed associate agli interventi finanziati rispetto ai documenti programmatici del PNRR e di progetto, allo scopo di segnalare eventuali incongruenze o criticità sull'attuazione;
- Controlli sostanziali di *milestone* e *target*: si verifica la presenza e conformità di tutta la documentazione probatoria archiviata nel ReGiS attestante l'effettivo avanzamento o conseguimento dei valori dichiarati.

Lo svolgimento di tali verifiche si comprende essere fondamentale e deve essere svolto in modo celere e puntuale in modo da non provocare ritardi sul cronoprogramma e consentire di far emergere eventuali criticità il prima possibile per avere poi il tempo tecnico per intervenire.

3.8 Le Procedure Finanziarie tra Commissione Europea e Ministero dell'Economia e Finanze

La legge di Bilancio 2021 prevede specifiche disposizioni in merito alla gestione finanziaria del *NextGenerationEU* e il rapporto finanziario tra Commissione Europea e il Ministero dell'Economia e Finanze italiano (MEF).

All'interno dello stato di previsione del MEF, è stato costituito il Fondo di Rotazione per l'attuazione del *Next Generation* EU-Italia, con una dotazione di 32,7 miliardi di euro per l'anno 2021, di 40,3 miliardi per l'anno 2022 e di 44,6 miliardi per il 2023, i quali costituiscono delle anticipazioni di cassa rispetto ai contributi provenienti dalla Commissione Europea. Per questa tipologia di operazioni è richiesta la massima flessibilità e operatività in tempi rapidi; pertanto, ai fini di evitare i vincoli specifici sulla gestione della finanza pubblica, le risorse del Fondo sono gestite nell'ambito della Tesoreria Centrale dello Stato su due conti correnti infruttiferi ad hoc, il primo dedicato alla parte di fondi erogati tramite contributi (*grants*), il secondo per la quota di prestiti (*loans*).

A valere sul Fondo, il MEF garantisce delle anticipazioni in favore delle Amministrazioni Centrali titolari, in base ai cronoprogrammi della spesa e degli altri elementi documentali presenti nel ReGiS a conferma dello stato di avanzamento delle attività. I trasferimenti successivi sono assegnati, fino a raggiungimento dell'importo preventivato, tenendo conto dell'avanzamento finanziario, fisico e procedurale risultante dal ReGiS e in base al raggiungimento degli obiettivi e traguardi finali e intermedi.

Ai fini della contabilizzazione e rendicontazione delle spese, le Amministrazioni Centrali e i soggetti responsabili dell'attuazione possono applicare le c.d. "opzioni di costo semplificate" previste dalla normativa comunitaria[130].

Con normativa secondaria, è stata disposta l'assegnazione delle risorse finanziarie in favore delle Amministrazioni Centrali titolari, prevedendo però specifici obblighi a carico di quest'ultime, infatti queste devono:

- Attivare le procedure per gli interventi di rispettiva competenza promuovendo e adottando provvedimenti che individuano i soggetti attuatori e l'assunzione degli impegni giuridicamente vincolanti;
- Adottare ogni iniziativa necessaria ad assicurare l'efficace e corretto utilizzo delle risorse assegnate e la tempestiva realizzazione degli interventi secondo il cronoprogramma previsto;
- Vigilare sulla tempestività, efficacia e corretta attuazione degli interventi, occupandosi di rilevare i dati finanziari, fisici e procedurali da inviare poi al Servizio Centrale e alla Unità di Audit tramite ReGiS.

I flussi finanziari hanno il loro inizio dalla Commissione Europea, la quale su base annuale versa le risorse riconosciute e validate all'IGRUE. Tramite giro fondo, l'IGRUE versa le risorse sui due conti infruttiferi di cui sopra e gestiti poi dal Servizio Centrale per il PNRR. Il Servizio Centrale rende disponibili le risorse alle Amministrazioni Centrali fino alla concorrenza della spesa totale rendicontata e sulla base dello stato di avanzamento e il rispetto di tutti i requisiti e controlli che abbiamo approfondito nel paragrafo precedente. La disponibilità delle risorse è realizzata in questa modalità:

- Un'anticipazione fino al 10% del totale, tenuto conto del cronoprogramma di spesa;
- Una o più quote intermedie fino al raggiungimento del 90% del totale;
- La quota a saldo, pari al 10% rimanente, in base alla richiesta di pagamento finale dove deve risultare la piena realizzazione dell'attività prevista.

In caso di soggetti attuatori e enti responsabili dell'attuazione dei singoli interventi, il trasferimento finale delle risorse a questi ultimi può avvenire in due modalità: direttamente, a cura del Servizio Centrale su indicazione delle Amministrazioni Centrali; tramite specifiche contabilità speciali gestite dalle Amministrazioni Centrali titolari.

[130] Art. 52 e seguenti del Regolamento (UE) 2021/1060.

3.9 Confronto tra Governance Fondi SIE e Dispositivo per la Ripresa e Resilienza

Avendo in precedenza fatto notare che il Dispositivo per la Ripresa e Resilienza si differenzia dai Fondi Strutturali per la sua stessa natura di fondi gestiti direttamente dalla Commissione Europea, si ritiene opportuno evidenziare ulteriori somiglianza e divergenze tra i due strumenti e in particolare sottolineare la peculiarità delle attività di internal audit implementate per il Dispositivo, in quanto strumento assolutamente innovativo.

Il Dispositivo è una costruzione tanto innovativa quanto complessa: infatti, pur collocandosi formalmente nel capitolo di bilancio dedicato alle politiche di coesione, con cui condivide finalità, si pone in notevole discontinuità rispetto al modello dei Fondi Strutturali.

Il riferimento è a due ordini di fattori che vanno a contraddistinguere il Dispositivo: il primo rinvenibile nel fatto che lo strumento è strutturato secondo il modello di *direct management* (di cui si è già parlato sopra), il secondo per l'essere un *performance based instrument*. In merito al secondo fattore, il suo essere un *performance based instrument*, ovvero uno strumento erogativo che non si basa sull'ordinario modello costi/rimborsi, ma sul raggiungimento dei *milestone* e dei *target*. L'esito di questa complessa costruzione è che, di fatto, all'interno del capitolo di bilancio dedicato alla coesione si vengono a creare modelli paralleli di gestione e, di conseguenza, di controllo: il Dispositivo va infatti a integrarsi, come *external assigned revenue*, nelle linee di budget dedicate alla coesione, collocandosi accanto ai tradizionali fondi strutturali, secondo una logica di addizionalità chiaramente esplicitata dall'art. 9 del Regolamento 2021/241/UE.

Questo implica, come emerge anche dalla Delibera n. 2 del 2021 della Sezione di controllo per gli affari comunitari ed internazionali della Corte dei conti che, come per i fondi strutturali, i progetti finanziati nell'ambito del NGEU saranno sottoposti a un monitoraggio finalizzato a garantirne la corretta attuazione, e, quindi, il corretto impiego delle risorse attribuite. Gli esiti di tale monitoraggio, se sfavorevoli, potranno portare alla decurtazione delle erogazioni, con la dichiarazione che si tratta di spese "non-elegibile" e, quindi, la de-certificazione delle stesse, che sfocia nell'obbligo di recupero al bilancio dell'Unione. Il cambio di prospettiva sta, dunque, nel fatto che questo meccanismo di monitoraggio non sarà più ancorato (come avviene per i fondi SIE) alla dimostrazione e alla rendicontazione dell'effettuazione della spesa, ma alla dimostrazione del raggiungimento del risultato cui l'erogazione e il progetto tendevano. È a questa peculiarità che si fa riferimento quando si sostiene che il NGEU ha un regime di condizionalità "aggravato". Il che porta a capire "perché" il Dispositivo per la ripresa e resilienza, e conseguentemente i Piani Nazionali, si configurino non tanto come tradizionali piani di spesa, ma come veri e propri piani di *performance*, in cui l'erogazione dei fondi agli Stati è condizionata al raggiungimento di determinati risultati sociali, comportando "a cascata"

anche rilevanti conseguenze sul versante del sistema dei controlli finanziari su questo speciale programma europeo.

Il Dispositivo riconosce i controlli quali elementi fondamentali nel percorso verso il rilancio e la ripresa non solo dei sistemi economici e sociali degli Stati membri, ma anche dell'intera Unione. Infatti, mentre tale sistema va a strutturarsi in modo alquanto definito intorno ai controlli svolti dalla Commissione Europea, non altrettanto si può dire per i controlli che devono essere svolti dalla Corte dei conti europea (ECA), per la ragione che il regolamento 2021/241/UE che disciplina il *Recovery and Resilience Facility*, non prevede al riguardo niente di specifico. Questo aspetto, ovviamente, non implica che il controllo sul Dispositivo non rientri nella sfera di competenza di ECA.

Sul merito, infatti, occorre far notare che, ben prima dell'emanazione del regolamento 2021/241/UE, è stata adottata una dichiarazione congiunta del 22 dicembre 2020, con cui Commissione, Consiglio e Parlamento hanno dato vita ad una sorta di interpretazione autentica secondo la quale all'*assigned revenue* si applicano le regole esistenti in materia di audit e procedura di discarico (e dunque le regole che vedono l'intervento di ECA).

La Commissione ha cercato di individuare un sistema di verifica dei risultati basato su una serie di indicatori sintomatici dei miglioramenti nella governance e della modernizzazione del settore pubblico degli Stati membri. La valutazione dei progressi nell'implementazione dei Piani avviene, dunque, secondo un Quadro comune di indicatori, definito nel Regolamento 2021/2106/UE[131].

I controlli svolti dalla Commissione Europea assumono quindi un ruolo di *pivot*, al fine di verificare se i programmi di rilancio stanno andando verso la giusta direzione. Dunque, centrale, è interrogarsi su quale sia lo spazio per i controlli della Commissione.

Il Dispositivo, da un lato, punta a potenziare il capitolo di bilancio dedicato alla coesione, dall'altro, vi sono molte peculiarità che emergono proprio da un confronto tra le disposizioni del Regolamento 2021/241/UE e il sistema tradizionale dei controlli sui fondi strutturali, la cui fonte principale è il Regolamento 2013/1303/ UE.

Infatti, i controlli sul *Recovery and Resilience Facility* "risentono" delle caratteristiche di queste "speciali e singolari" risorse indirizzate a uno specifico scopo e vincolate nel tempo, e pertanto collocate in quella particolare area del bilancio che è la *external assigned revenue*.

[131] consultabile attraverso una piattaforma online denominata *Recovery and Resilience Scoreboard*, attraverso cui si possono monitorare sia i progressi dei singoli Piani nazionali sia lo stato dell'arte complessivo della attuazione del *Recovery and Resilience Facility*.

Una scelta questa che presenta profonde implicazioni dal punto di vista dei controlli della Commissione, che si esplicano in modo differenziato nelle diverse fasi dell'iter di vita dei Piani Nazionali, articolandosi in controlli ex ante, in itinere ed ex post, secondo il modello già generalmente previsto per i fondi strutturali.

Nella fase ex ante il controllo della Commissione è stato dunque finalizzato a verificare che i Piani contenessero i *milestone*, i *target* e le tempistiche della loro realizzazione, con riferimento, in particolare, ai pilastri del *Recovery and Resilience Facility*. Questa fase è stata guidata dai principi di efficienza, efficacia, pertinenza e coerenza, che hanno comportato una valutazione di ampio respiro da parte della Commissione. L'obiettivo ultimo di questo controllo si è sostanziato anche nel vaglio di ragionevolezza dei Piani, volto ad escludere alla radice l'ammissibilità di quelli contenenti obiettivi irrealizzabili e incoerenti, oppure privi di modalità idonee di monitoraggio e caratterizzati da una oggettiva difficoltà nel loro controllo. Una valutazione particolarmente pervasiva è stata effettuata per quegli Stati membri che hanno fatto richiesta non solo delle risorse a fondo perduto, ma anche di prestiti. Questi hanno dovuto indicare con precisione le ragioni della richiesta, il motivo per cui non hanno ritenuto sufficiente il contributo finanziario a fondo perduto, oltreché specificare dettagliatamente le riforme e gli investimenti che intendono realizzare. La fase ex ante si è conclusa, dunque, con l'approvazione dei Piani, e con la firma da parte della Commissione degli accordi operativi di sovvenzione, e in taluni casi (come per l'Italia) anche di prestito con gli Stati Membri.

Questi accordi, in cui sono indicati i dettagli sui tempi di pagamento, gli obiettivi e l'accesso ai dati, oltreché gli indicatori e le tappe fondamentali per corroborare la richiesta di esborso, rappresentano, quindi, la base fondamentale per i successivi controlli della Commissione, quelli, in sostanza, c.d. in itinere, che trovano il loro principale ancoraggio nel Quadro di valutazione del *Recovery and Resilience Facility* in cui sono individuati indicatori comuni da utilizzare per rendicontare lo stato di avanzamento dei Piani e valutare il raggiungimento degli obiettivi. Nel controllo in itinere si accerta il raggiungimento dei *milestone* e dei *target* definiti dai Piani e ammessi in sede di controllo ex ante, in quanto considerati chiari sia sotto il profilo qualitativo e quantitativo. I *milestone* e i *target* si configurano così come nodo di congiunzione tra controllo ex ante e controllo in itinere, ove quest'ultimo è un controllo "centrale e strategico" per la sostenibilità dei Piani, posto che gli Stati membri possono presentare, sino a un massimo di due volte l'anno, le richieste motivate di pagamento dei contributi previsti, a condizione che abbiano raggiunto gli obiettivi previsti dai Piani.

Tali richieste sono strutturate in stretta correlazione con il ciclo di bilancio, essendo formulate nell'ambito del Semestre europeo, momento in cui gli Stati membri devono riferire altresì alla Commissione sui progressi compiuti nell'attuazione dei propri Piani di ripresa e resilienza, dando vita

così ad una integrazione tra ciclo di bilancio e ciclo del PNRR. Integrazione che, a ben vedere, comporta modifiche al normale iter del ciclo di bilancio non solo a livello europeo, ma anche nazionale. È dunque a fronte delle richieste di erogazione dei contributi degli Stati che la Commissione valuta se gli obiettivi prefissati sono stati effettivamente raggiunti dallo Stato membro e trasmette la propria relazione al Comitato economico e finanziario, chiedendo il relativo parere.

Il conseguimento dei *milestone* e dei *target* non può però essere l'unico criterio sulla base del quale valutare i Piani Nazionali: analogamente a quanto accade per i fondi strutturali, l'attuazione del Dispositivo è vincolata anche al rispetto della sana gestione finanziaria. Pertanto, in caso di mancato rispetto di una procedura per i disavanzi eccessivi, o in caso di non conformità relativa ad un piano di azioni correttive in presenza di squilibrio eccessivo, la Commissione può proporre al Consiglio la sospensione totale o parziale degli impegni o dei pagamenti.

Questa decisione deve essere condotta alla luce del principio di proporzionalità, tenendo conto della situazione economica e sociale dello Stato membro interessato, in particolare del livello di disoccupazione, povertà ed esclusione sociale, nonché del possibile impatto della sospensione dei fondi sull'economia del Paese.

All'erogazione dei fondi sul Dispositivo si applica anche la condizionalità del rispetto dello Stato di diritto e dei valori fondamentali dell'Unione, quale presupposto essenziale del rispetto del principio della sana gestione finanziaria. Quel che più contraddistingue i controlli in itinere è poi il fatto che essi sono svolti secondo un doppio binario. Uno a carattere generale, sulla base di elementi comuni a tutti gli Stati membri individuati dal Regolamento. L'altro a carattere specifico, sulla base delle peculiarità di ogni singolo Stato membro, individuate "a cascata" nei singoli Piani Nazionali come approvati dopo il controllo ex ante della Commissione.

A questo è strettamente connessa un'altra significativa eccezione prevista in deroga all'art. 116, paragrafo 2, del Regolamento 2018/1064/UE, ovvero il fatto che, data la situazione emergenziale, il termine dei pagamenti decorre dal momento di conferma dell'eleggibilità ai fondi e non dalla data di ricezione della richiesta di pagamento, valorizzando così l'effettivo risultato raggiunto dallo Stato membro.

Con cadenza annuale, inoltre, la Commissione deve presentare al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sullo stato dell'implementazione dei Piani che specifichi la misura del raggiungimento degli obiettivi, sia sotto il profilo quantitativo che qualitativo, per ognuno dei sei pilastri previsti dal Regolamento. Inoltre, le commissioni competenti del Parlamento europeo possono richiedere che la

Commissione, ogni due mesi, relazioni in merito al livello di avanzamento dell'attuazione dei piani da parte degli Stati membri e allo stato delle procedure di finanziamento.

A rafforzare il sistema dei controlli sul Dispositivo, o più esattamente sui Piani Nazionali correlati, è poi la previsione di controlli ex post in capo alla Commissione da svolgere al termine dell'implementazione dei PNRR degli Stati Membri. Questi andranno a concretizzarsi, oltreché nella verifica sull'effettiva attuazione dei Piani come previsti e approvati, anche in una valutazione globale sull'impatto nel lungo periodo. Si prevede infatti che entro il 31 dicembre 2028 la Commissione europea dovrà, dunque, inviare al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato delle Regioni e al Comitato economico e sociale europeo un report sulle implementazioni che sono state effettivamente compiute e un report di tutti i controlli ex post che sono stati realizzati.

Questi report dovranno dunque indicare gli obiettivi che sono stati realizzati con riferimento a ciascuno dei sei pilastri, il grado di efficienza dell'utilizzo dei fondi, l'impatto che gli investimenti effettuati avranno nel lungo periodo. Il riferimento ai controlli ex post sembra dunque rivestire un'importanza non secondaria se si vuole verificare il concreto stato di attuazione di quello che è un *performance based instrument*.

Si tratta, a ben vedere, del vero banco di prova per un sistema di controlli basato sulla *performance*, dal momento che solo al termine dell'implementazione dei Piani sarà possibile verificare fino in fondo se siano stati pienamente tutelati gli interessi finanziari dell'Unione.

Il sistema di controllo per come è stato programmato ha suscitato qualche perplessità in ordine alle tempistiche previste sia per i controlli in itinere sia per quelli ex post: da un lato, l'orizzonte temporale del 2028 appare troppo ravvicinato per consentire una piena valutazione dell'impatto degli interventi dei singoli PNRR e le loro ricadute europee, dall'altro lato, questo risulta tardivo, in quanto non consentirebbe di tener conto della lezione appresa dai controlli sul Dispositivo, in caso di rilevazione di criticità, nella successiva programmazione di bilancio di lungo periodo, che avrà inizio proprio nel 2028.

Al netto dei controlli svolti dalla Commissione Europea non ci si può esimere da analizzare il ruolo della Corte dei conti europea (ECA) sempre in confronto con i Fondi Strutturali. Se da un lato, il ruolo della Commissione nel sistema di controllo è ben definito e implementato, quello di ECA appare meno definito non essendo oggetto di una regolamentazione specifica.

Occorre quindi riprendere la missione e i ruoli che i trattati istitutivi dell'ECA hanno assegnato ad essa e della prassi operativa consolidata. Sicuramente la programmazione di bilancio che prende avvio comporterà una notevole sfida organizzativa e funzionale per l'ECA, in quanto si prevede un

aumento di fondi erogati pari al 40% rispetto al passato e quindi un sostanziale aumento della platea di audit che l'ECA dovrà svolgere al fine di adempiere al proprio mandato.

Un altro elemento di complessità risiede nella composizione stessa del *NextGenerationEU*, poiché in esso risiedono programmi diversi, i quali pur rientrando nella stessa programmazione di bilancio non ricadono nello stesso sistema di controlli interni, o meglio, si prevede un particolare sistema di controllo per il Dispositivo e per gli altri programmi il classico meccanismo di controllo previsto per i Fondi Strutturali.

In questo contesto di incertezza, sono venuti in soccorso sia la dichiarazione congiunta del 22 dicembre 2020, la quale afferma che anche il Recovery rientra nelle prerogative di *discharge* svolte dal Parlamento europeo in merito al Bilancio comunitario e quindi anche di competenza dell'ECA per la propria attività di audit ex ante. In aggiunta, la stessa ECA, nello *strategic plan* 2021-2025, ha precisato che il Dispositivo soggiace a pieno titolo tra gli elementi oggetto di audit da parte della Corte.

Tali prese di posizione non hanno però chiarito operativamente le modalità di esecuzione delle attività di audit da parte di ECA sul Dispositivo.

Andando a ricostruire il quadro dei controlli della Corte sul Dispositivo, occorre partire dal riferimento all'articolo 287 del TFUE, il quale pone in capo alla Corte un potere di controllo generale sulle entrate e spese dell'Unione. Nello specifico, alla Corte spetta il compito di elaborare ogni anno un report sul controllo di legalità e regolarità del bilancio europeo (ai fini anche delle procedure di *discharge* del Parlamento), il c.d. DAS, oltre a controlli specifici di performance[132], non legato all'obbligo dell'annualità e che vertono su materia di particolare interesse finanziario e/o sociale per l'Unione.

I controlli specifici di performance sono caratterizzati per conformarsi al principio del *financial management* o *value for money*, quindi aggiungendo all'audit di legalità e regolarità anche il concetto di sana e efficiente gestione finanziaria, affermando giustamente che al soddisfacimento del requisito di legalità non sia automaticamente riconosciuta l'efficienza finanziaria.

In base al modello di sistema di controllo previsto dal Dispositivo, in cui il controllo principale è assegnato alla Commissione, in collaborazione con gli Stati Membri, il controllo di legalità e regolarità dovrebbe prendere come parametro di riferimento il rispetto del regolamento istitutivo del Dispositivo e i correlati accordi sottoscritti con gli Stati Membri. La peculiarità del Dispositivo,

[132] Art.287, comma 4 TFUE.

rispetto ai fondi strutturali, è proprio nel fatto che le *condition for payments* sono il conseguimento dei *milestone* e *target* concordati nei PNRR. In questo modo si incrociano sia il controllo di legalità e regolarità sia il controllo specifico di *performance*, in aggiunta tale controllo di performance è già stato svolto dalla Commissione, in base agli indicatori da essa stessa individuati, ai fini dell'erogazione dei fondi ed in questo processo non è coinvolta l'ECA.

Si presume quindi che nel DAS sul Dispositivo, venendo mendo il legame tra fondi erogati e le stime dei costi, quindi la misurazione del tasso di scostamento, la Corte andrà a rilevare una stima di quali fondi sono stati spesi dagli Stati Membri in assenza dell'effettivo raggiungimento di *milestone* e *target*, sfuggiti al controllo della Commissione.

Si darebbe quindi forma ad una ripetizione, più approfondita e mirata, dei controlli di *performance* svolti in prima battuta dalla Commissione. Questa lettura è confermata anche dal Regolamento istitutivo del Dispositivo[133] stesso che separa i fondi erogati dai costi sostenuti, vincolando quindi la valutazione di legalità e regolarità al conseguimento di *milestone* e *target*.

Se quindi da un lato la Corte si vede ridurre, se non annullare, il proprio controllo di legalità regolarità , dall'altro, occorre aggiungere che il Dispositivo prevede che gli Stati Membri devono garantire un sistema di controlli volto a garantire il rispetto della normativa nazionale e comunitaria; collegando questo elemento con la struttura del DAS annuale della Corte, dove si prevede anche la competenza di controllo e valutazione sui sistemi di controlli, si può affermare che nonostante un sistema di controlli multilivello, il ruolo di controllore di ultima istanza è riservato alla Corte dei conti europea.

In questo modo, il ruolo principale della Corte sarebbe quello di monitorare e valutare i sistemi di controllo nazionali previsti nei singoli PNRR, ex ante e nel loro funzionamento. Tale aspetto permetterebbe anche di approfondire ed esaminare un aspetto del Dispositivo, secondario rispetto all'erogazione dei fondi, ma imprescindibile per una sana e prudente gestione del bilancio europeo. Tale controllo dovrebbe però svolgersi in stretto raccordo con le autorità di audit nazionali in modo da rendere tempestiva e efficiente l'azione di intervento.

Certamente per comprendere appieno il nuovo modello dei controlli di ECA sui fondi del Dispositivo bisognerà attendere la DAS relativa al bilancio 2021, quando la Corte mostrerà la metodologia applicata per controllare le prime erogazione del Dispositivo avvenute nel 2021.

Nell'intreccio di competenze relative al Dispositivo c'è poi il ruolo del Parlamento Europeo. Essendo il Dispositivo costituito da entrate con destinazione specifica, ai sensi dell'art. 21 del Regolamento

[133] Art.24 del Regolamento (UE) 2021/241.

Finanziario dell'Unione, costituiscono infatti un'eccezione al principio di universalità di bilancio e, in relazione ad esse, il Parlamento è escluso dal processo decisionale.

Data la rilevanza sia quantitativa sia qualitativa delle risorse del Dispositivo si è quindi previsto, con la dichiarazione congiunta del dicembre 2020 di cui si è già parlato, non solo che il Dispositivo deve essere sottoposto alle procedure ordinarie di audit e discarico, ma ha preannunciato anche una riforma della disciplina delle entrate con destinazione specifica, in vista, si presume, di un continuo incremento del ricorso a tale strumento finanziario come metodo ordinario di finanziamento, che fino a poco tempo fa era di assai limitata rilevanza e portata.

Si è voluto quindi, con uno strumento ad hoc non tradizionale, porre un rimedio al predominio che il regolamento assegna alla Commissione rispetto alle altre istituzioni europee, tra l'altro deputate al controllo amministrativo – contabile. Sicuramente siamo di fronte ad un quadro politico-istituzionale in costante via di definizione e mutamento (influenzato soprattutto dagli eventi critici mondiali sempre più frequenti), rispetto al quale non resta che attenderne la piena ed effettiva applicazione. Saranno poi le forze politiche, rappresentanti del volere dei cittadini europei a decidere se il modello del *NextGenerationEU* terminerà, limitandosi alla sua ottica emergenziale, oppure sarà il punto di partenza per un nuovo assetto della programmazione di bilancio europea e di come e da chi devono essere gestiti tali fondi, segnando un altro passo verso l'integrazione europea e di avvicinamento sempre più forte ai bisogni dei cittadini da parte delle istituzioni europee, al posto degli stati nazionali.

3.10 La valutazione della Corte dei Conti italiana sulla governance e i controlli del PNRR

In base alle prerogative parlamentari, le Commissioni riunite I (Affari costituzionali, Presidenza del Consiglio e Interni) e VIII (Ambiente, territorio e lavori pubblici) della Camera dei Deputati hanno chiesto alla Corte dei Conti la produzione di una memoria[134] in merito la governance del PNRR predisposta dal Governo.

La Corte dei conti riafferma quanto detto nel paragrafo precedente, ovvero che occorre esaminare l'inquadramento giuridico che caratterizza i fondi erogati nell'ambito del *NextGenerationEU*, in particolare del Dispositivo per la Ripresa e Resilienza, come presupposto per intendere la centralità dei controlli che devono assicurare l'efficienza della spesa e l'effettivo raggiungimento degli

[134] Memoria della Corte dei Conti sul Decreto-Legge n.77/2021 recante "Governance del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure", Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di Controllo, Roma, 22 giugno 2021.

obiettivi, puntando ad evitare lo spreco di risorse pubbliche e inoltre, un eventuale *claw-back* da parte dell'Unione, che, dice la Corte, esporrebbe le finanze nazionali a conseguenze di rilevante gravità.

La Corte conferma che vi è un cambio di prospettiva nel meccanismo di monitoraggio, in quanto questo non è più ancorato, come avviene nel Fondi SIE, alla sola dimostrazione e rendicontazione dell'effettuazione della spesa, ma invece è collegato al raggiungimento del risultato, avvalendosi di adeguati indicatori; questa peculiarità caratterizza il regime di condizionalità, c.d. "aggravata", per i fondi del Dispositivo. La stessa Corte, nella relazione, sottolinea che le attività di controllo svolte dalla Commissione europea sul Dispositivo svolgono un ruolo predominante, trasformando inoltre, l'attività di controllo da "a campione" a controllo sul totale dei progetti del PNRR.

Per fare un parallelo con i Fondi SIE, la Corte afferma che i soggetti nazionali attuatori dei progetti hanno una posizione pressoché corrispondente alle Autorità di gestione, con un'unica Autorità di Audit, individuata, come si è già detto, nell'IGRUE presso la Ragioneria Generale dello Stato.

Proseguendo nell'esame della relazione della Corte, se da un lato si esprime apprezzamento per l'approccio alla semplificazione dei meccanismi pubblici, dall'altro, in tema di disposizioni su controllo, audit, anticorruzione e trasparenza previste nel D.l. n.77/2021, esprime delle riserve.

Nello specifico, si fa emergere una parziale incoerenza rispetto alle linee del quadro designato dall'art.22 del regolamento istitutivo del Dispositivo[135], dove si vedono due aspetti correlati: la compliance normativa e avere un sistema di controllo interno efficace ed efficiente, non scollegato dai normali sistemi nazionali di gestione del bilancio, in modo da garantire un'effettiva conformità al diritto dell'Unione e nazionale applicabile, nonché strumenti che consentano la prevenzione, l'individuazione e la rettifica dei fondi, della corruzione e dei conflitti di interesse.

In base a queste premesse, la Corte evidenzia la propria perplessità in merito alla proroga fino al 30 giugno 2023 delle disposizioni in materia di responsabilità erariale, poiché al fine di garantire effettività e efficacia degli strumenti di controllo interno, l'eliminazione della colpa grave come presupposto per la responsabilità erariale per gli interventi del PNRR risulta incoerente con il diritto dell'Unione e con gli stessi valori espressi nella Costituzione. La Corte propone quindi la previsione

[135] Art. 22, Regolamento (UE) 2021/241, rubricato "*Tutela degli interessi finanziari dell'Unione*", il quale recita che "*nell'attuare il dispositivo gli Stati membri, in qualità di beneficiari o mutuatari di fondi a titolo dello stesso, adottano tutte le opportune misure per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione e per garantire che l'utilizzo dei fondi in relazione alle misure sostenute dal dispositivo sia conforme al diritto dell'Unione e nazionale applicabile, in particolare per quanto riguarda la prevenzione, l'individuazione e la rettifica delle frodi, dei casi di corruzione e dei conflitti di interessi. A tal fine, gli Stati membri prevedono un sistema di controllo interno efficace ed efficiente nonché provvedono al recupero degli importi erroneamente versati o utilizzati in modo non corretto. Gli Stati membri possono fare affidamento sui loro normali sistemi nazionali di gestione del bilancio.*"

puntuale della perimetrazione della colpa grave, in modo da realizzare un corretto equilibrio tra esigenze di semplificazione e tutela della finanza pubblica, nazionale e europea.

Sul tema del controllo esterno sulla gestione, di competenza della Corte dei conti stessa, nella relazione si riafferma che tale forma di controllo è volta a verificare la legittimità e la regolarità della gestione e la corrispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti, avvalendosi anche dei report dei controlli interni alle amministrazioni.

Su questa impostazione, sono di particolare rilevanza i raccordi con la Corte dei conti europea, in base all'art.287 TFUE, la Corte, come si è detto sopra, controlla la legittimità e la regolarità delle entrate e spese ed accerta la sana gestione finanziaria dell'Unione, riferendo su ogni caso di irregolarità al Parlamento e al Consiglio.

La Corte italiana esprime apprezzamento anche per il sistema informativo ReGiS, in quanto si ritiene un fondamentale elemento utile soprattutto alla attività di controllo sulla gestione della Corte dei conti. Ovviamente, il presupposto per la programmazione, gestione e controllo è la disponibilità condivisa dei dati e delle informazioni.

La Corte sottolinea la sua volontà di esercitare non tanto un controllo ex-post, ma piuttosto un controllo "anche in corso di esercizio" tempestivo, se viene perseguita una completa *disclosure* e condivisione delle informazioni, in modo da consentire alle amministrazioni titolari la rimozione delle criticità rilevate.

La Corte sottolinea poi una criticità in merito all'esercizio dei controlli preventivi di legittimità, tenendo anche conto della portata delle previsioni inerenti all'esercizio dei poteri sostitutivi, poiché il decreto-legge prevede esplicitamente che non vi sia tale controllo per le Deliberazioni del Consiglio dei ministri che definiscono gli esiti delle Conferenze di servizi.

In conclusione, la Corte conferma che il Governo ha voluto ridisegnare un articolato e complesso sistema, il cui funzionamento concreto richiede una positiva interlocuzione nei rapporti tra le amministrazioni centrali, con il MEF e la Presidenza del Consiglio dei ministri e le autonomie territoriali.

Si richiede per un efficace funzionamento, a livello di strutture e personale, la migliore funzionalità degli apparati in termini di efficienza e rispetto dei tempi e degli adempimenti richiesti dal PNRR.

Un funzionamento ottimale richiede sinergie soprattutto dove si possano intrecciare i nuovi progetti con quelli attualmente in corso, finanziati da risorse nazionali. Particolare rilievo va dato alla tempestività e completa trasmissione dei dati, la cui piena disponibilità è il presupposto per la

programmazione, la gestione e il controllo. Tra i profili di governance più rilevanti è il meccanismo di rapporti tra amministrazioni centrali e enti territoriali, in particolare il ruolo della Conferenza e la partecipazione alla Cabina di regia.

La Corte dei conti evidenzia nella sue conclusioni un concetto che si è cercato di far trasparire in ogni passaggio di questo elaborato, ovvero che per poter fare un vero passo in avanti e cogliere la portata fortemente innovativa dei nuovi strumenti che si sviluppano in sede europea, si richiede non solo il corretto funzionamento dei nuovi apparati ma soprattutto un cambiamento culturale nella stessa impostazione dell'attività amministrativa e gestionale, a parere di scrive sempre più improntata ad un'ottica aziendalistica e collegata ai risultati e alle performance; integrando definitivamente il concetto di internal audit prima nei processi più sensibili e rilevanti, poi in ogni amministrazione/ente della PA. Questo consentirebbe, come esposto all'inizio di questo capitolo, un più omogeneo raccordo con le istituzioni europee e con gli Stati membri senza nulla togliere alle competenze del ramo giudiziario, le quali andrebbero rimodulate all'aspetto di rilevanza penale e assegnando l'aspetto economico – finanziario, soprattutto nella fase di indagine e monitoraggio, a strutture ad hoc, di internal audit, nella PA.

L'introduzione, tramite il PNRR, di un sistema di standard di processo, strumenti e, dati e informazioni, al fine di aumentare il livello di efficacia delle iniziative, sarebbe un'ottima opportunità per inglobare queste *best practice* nei sistemi di controllo interno della PA per lo svolgimento delle attività ordinarie.

La Corte sostiene infine che per il conseguimento degli obiettivi europei, presenti nel PNRR ma anche nella futura programmazione europea, non sarà sufficiente l'implementazione quantitativa, tramite le assunzioni di personale, quanto piuttosto o comunque in parallelo ad una costante rinnovata formazione e riqualificazione del pubblico impiego, favorendo l'ingresso di competenze ad alta specializzazione e aprendo maggiormente la pubblica amministrazione alle professionalità ed esperienza con il mondo dell'impresa e della consulenza.

Conclusioni

Lo studio condotto in questo elaborato si è focalizzato sul chiedersi quale sia lo stato attuale dei sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione italiana e come l'integrazione europea richieda sistemi di internal audit sempre più definiti ed efficaci da parte degli Stati membri. A tale scopo è stata condotta un'analisi della normativa passata ed attuale e quali controlli sono impiegati. Si è voluto anche identificare chiaramente quali soggetti e quali organi sono necessari per il funzionamento dei sistemi di controllo.

È emersa una criticità sistemica sulla mancanza di una specifica funzione di internal audit all'interno delle pubbliche amministrazioni; si è visto infatti un sistema che gradualmente si avvicina agli standard di settore ma mantiene un forte grado frammentarietà e una mancanza di comprensione delle potenzialità dei servizi di internal audit all'interno dei processi pubblici.

Il terzo capitolo ha evidenziato un aspetto ormai fondamentale, la gestione e il controllo dei fondi di origine europea richiede sistemi e cultura di controllo da parte degli Stati particolarmente sviluppati e guidati da figure professionali di cui attualmente la pubblica amministrazione ha urgente bisogno.

Il quadro normativo ed operativo del Dispositivo di Ripresa e Resilienza, declinato poi nel nostrano PNRR, è stato ampiamente analizzato e sono stati esposti, in particolare, i meccanismi di *governance* e audit previsti ad hoc per questo particolare fondo europeo, di cui abbiamo sottolineato le diversità rispetto ai tradizionali fondi di sviluppo europei.

L'elaborato ha mostrato come il sistema di controllo previsto per il PNRR italiano ha segnato un radicale cambio di passo rispetto ai meccanismi tradizionali. Il voler predisporre un sistema ex novo con un sistema piramidale chiaramente definito, testimonia che il Legislatore ha compreso le necessità urgenti di avere controlli efficaci e in linea con le migliori *best practice* di settore. Le valutazioni inserite esprimono la speranza che tale metodologia di lavoro non si dissolva con il termine del Piano, ma piuttosto venga implementata e diffusa orizzontalmente con gli altri processi pubblici sensibili.

Tuttavia, in linea con quanto esposto nella valutazione della Corte dei conti, si ravvisa la necessità di aprire i ranghi del pubblico impiego ad alte professionalità e di fornire formazione continua di alto livello al personale in servizio. Il cambio di passo del Ministero della pubblica amministrazione va in questa direzione e si augura che le scelte fatte abbiano effetti positivi e di lungo termine, ma c'è ancora molto da fare.

Una raccomandazione per ulteriori ricerche future potrebbe essere quella di realizzare uno studio ex post al termine del PNRR, in modo da indagare se i nuovi sistemi di controllo previsti avranno confermato i loro propositi. Il materiale di studio sarà sicuramente sempre più ricco e ampio in itinere con l'avanzamento del Piano e questo consentirà di avere dei *feedback* sulla efficacia del sistema e mettere in atto così anche azioni correttive.

Riassunto

Si ritiene opportuno iniziare spiegando le motivazioni alla base del titolo di tesi scelto. Le motivazioni sono duplici; da un lato, avendo esaminato numerose fonti e dati disponibili ci si è resi conto che il tema dell'Internal audit svolto da parte del settore pubblico sia stato poco approfondito nel recente passato e da qui si è sviluppato un forte di interesse di indagarne gli aspetti più ampi; dall'altro si ritiene che di fronte alle sfide poste dal PNRR al nostro Paese, il tema dei meccanismi di controllo interno e governance assume un ruolo cruciale per portare a termine in modo tempestivo ed efficiente i cronoprogrammi di spesa dei fondi europei in questione. A queste due motivazioni accademiche, si aggiunge una motivazione personale legata a una recente esperienza di stage svolta presso le Istituzioni europee, in particolare nel Comitato Europeo delle Regioni e proprio nella Unità di Internal Audit, dove si è compreso operativamente quanto sia ormai fondamentale avere sistemi di controllo efficienti nelle organizzazioni pubbliche, al fine di raggiungere alti livelli di accountability e responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti.

L'elaborato apre riepilogando le definizioni e le caratteristiche del Sistema di Controllo Interno valide a livello internazionale, facendo riferimento alle fonti più autorevoli di settore come il CoSO Report come punto di partenza, per poi declinare le definizioni nel contesto italiano grazie al Codice di Autodisciplina di Borsa Italiana. Nel CoSO Report, il controllo interno è definito come: "un processo, attuato dal consiglio di amministrazione, dai dirigenti e da altri soggetti della struttura aziendale, finalizzato a fornire una ragionevole sicurezza sul conseguimento degli obiettivi rientranti nelle seguenti categorie: efficacia ed efficienza delle attività operative; attendibilità delle informazioni di bilancio; conformità alle leggi ed ai regolamenti in vigore". Per Borsa Italiana, il sistema di controllo interno è "l'insieme delle regole, delle procedure e delle strutture organizzative volte a consentire l'identificazione, la misurazione, la gestione e il monitoraggio dei principali rischi. Tale sistema è integrato nei più generali assetti organizzativi e di governo societario adottati dall'emittente e tiene in adeguata considerazione i modelli di riferimento e le best practice esistenti in ambito nazionale e internazionale".

Le definizioni riportate di Sistema di Controllo Interno riflettono alcuni concetti fondamentali comuni. In primo luogo, che il controllo interno è un processo, un mezzo per raggiungere un fine, non rappresenta il fine stesso; il controllo interno è svolto da risorse, non si tratta soltanto quindi di un insieme di procedure e manuali, ma trattasi di un insieme di persone ad ogni livello dell'organizzazione; il risultato dell'attività di controllo interno può fornire soltanto un ragionevole

livello di *assurance*, quindi non l'assoluta certezza o l'assenza di rischio. Infine, il controllo interno è strutturato per il raggiungimento di obiettivi in una o più categorie che hanno delle aree di sovrapposizione.
Fornita la definizione e le caratteristiche principali, si procede all'analisi degli obiettivi e delle componenti presenti in un sistema di controllo interno ideale. I tre obiettivi individuati dal CoSO Report sono: l'efficienza operativa (attinente al controllo di gestione); l'adeguatezza informativa; la conformità alla normativa. Per quanto riguarda le componenti invece, si può schematizzare nel seguente ordine: ambiente di controllo (consiste nella consapevolezza e cultura del controllo nell'ambito dell'organizzazione, alla base di tutto il sistema poi); la valutazione del rischio (consiste nel processo continuo di identificazione e analisi dei fattori endogeni ed esogeni che possono compromettere il conseguimento degli obiettivi detti sopra, allo scopo di determinare come i rischi possono essere gestiti); attività di controllo (consiste nella applicazione delle regolamentazioni e procedure volte a garantire che i piani e le azioni stabilite nelle fasi precedenti siano eseguite con tempestività e correttamente); informazione e comunicazione (consiste nel prevedere sistemi informativi che consentano di raccogliere i dati rilevanti, elaborarli tramite sistemi di analisi e di aggregazione e quindi infine la trasmissione ai destinatari; monitoraggio del sistema (si tratta di monitorare e valutare l'adeguatezza dei controlli interni e il grado di flessibilità dei controlli ai cambiamenti interni ed anche esterni al fine di garantire la tenuta della struttura).

Il soggetto agente posto a tutela del funzionamento e gestione del sistema di controllo è l'internal audit (IA). Essa viene intesa come un'attività indipendente ed obiettiva di *assurance* e consulenza, finalizzata al miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'organizzazione. Tali compiti vengono svolti da personale interno all'organizzazione che opera in posizione di indipendenza funzionale (c.d. segregazione delle funzioni) a diretto riporto dei vertici organizzativi in modo da garantire che l'opera svolta sia quanto più oggettiva possibile senza conflitti di interesse.
L'incarico dell'IA viene chiaramente definito dagli Standard Professionali emanate dall'*Institute of Internal Auditors* sia nella fase esecutive sia nella fase di comunicazione dei risultati. Il processo si può riassumere in un *Audit Cycle* composto da: notifica (avviene il primo contatto con il management oggetto di audit, risulta fondamentale in modo da avere una collaborazione proattiva e favorire la condivisione degli obiettivi dell'intervento); analisi preliminare (si comincia a dare esecuzione all'incarico con lavori preparatori volti a raccogliere, elaborare ed analizzare informazioni in linea con gli obiettivi di audit); pianificazione (si svolge un analisi di processo con un maggiore livello di dettaglio ed approfondimento, si procede all'individuazione dei rischi potenziali e alla valutazione dei sistemi di controllo previsti); esecuzione (l'IA deve identificare, analizzare, valutare e registrare

informazioni sufficienti al raggiungimento degli obiettivi dell'incarico, possono essere condotte delle interviste al personale interno o altri soggetti esterni ritenuti meritevoli, lo scopo è evidenziare punti di criticità e proporre azioni correttive); *reporting* (si segna la conclusione dell'attività esecutiva e si passa all'fase di comunicazione dei risultati dell'incarico svolto ai soggetti interni e gli esterni se autorizzato dal vertice); *follow up* (si monitorano le azioni correttive proposte, registrando eventuali scostamenti rispetto al cronoprogramma predisposto o segnalando la non attivazione delle azioni proposte e quindi l'accettazione del rischio)
Le verifiche condotte dall'IA si possono categorizzare in due modi: verifiche di funzionalità del sistema di controllo interno e le verifiche di conformità o regolarità dei comportamenti. Il secondo metodo è di particolare attenzione poiché è altamente assimilabile ad una delle tipiche attività (nonché la più diffusa) all'interno della pubblica amministrazione (PA) e si qualifica come controllo di regolarità amministrativo – contabile.

Le stesse considerazioni fatte per il settore privato possono essere riaffermate nel contesto pubblico, poiché gli stessi valori e obiettivi sono ricercati, o dovrebbero essere ricercati, da ogni soggetto operante nel medesimo ambiente sociale.
Occorre specificare però che la funzione pubblica è attività non libera a differenza dell'attività privata. Un dato di fondo determinante è che il grado di discrezionalità e flessibilità che è ammesso nel settore privato non può essere richiesto nella pubblica amministrazione poiché chi sostiene il c.d. "rischio d'impresa" è in ultima istanza il contribuente, il quale però non può essere equiparato ad uno *shareholder* con poteri e diritti sulla governance; in aggiunta il contribuente non può decidere se partecipare o meno alla spesa pubblica o tirarsi fuori e quindi cessare di adempiere ai propri obblighi fiscali perché questo andrebbe contro i principi costituzionali.
In base a questo, si può comprendere come la pubblica amministrazione debba predisporre sistemi controllo interno e di gestione dei rischi altamente specializzati e focalizzati sugli obiettivi generali di efficacia, efficienza ed economicità dell'attività svolta data l'origine delle fonti finanziarie (entrate tributarie).
In origine, il controllo amministrativo si esplicava nella verifica della conformità di un atto, di un'attività o di un comportamento a determinate prescrizioni legali. Tale controllo è classificato come "controllo di legittimità", la cui finalità è quella di valutare e garantire la corrispondenza formale dell'attività alle norme legislative; non si occupa di indagare l'efficacia, efficienza o economicità dell'attività. L'esito positivo dei controlli di legittimità porta all'apposizione sull'atto connesso all'attività di un "visto" che ne attesta la legalità.

La seconda tipologia è il "controllo di merito", il cui scopo è quello di valutare l'attività analizzando appunto l'utilità e opportunità, quindi la convenienza anche economica per l'Amministrazione agente. L'esito positivo del controllo di merito certifica che l'azione amministrativa è stata finalizzata, in concreto, alla realizzazione dell'interesse pubblico sotteso all'attività.

L'attuale Sistema di Controlli Interni nella P.A. dispone di quattro tipologie di controlli e gli attori coinvolti variano a seconda della tipologia, in un'ottica anche di rispetto del principio di segregazione delle funzioni. Di seguito si elencano in un ordine cronologico:

- Controllo di regolarità amministrativa – contabile;
- Controllo di gestione;
- Controllo strategico;
- Valutazione dirigenziale.

Il d.lgs. 150/2009 ha poi riunito tutte le attività di controllo in un unico sistema organico, ossia il "ciclo di gestione delle performance"; lasciando fuori e autonomo il controllo di regolarità amministrativa – contabile in funzione della ratio normativa, la quale punta a separare i controlli gestionali dai controlli di conformità, prevedendo che i soggetti responsabili del controllo di conformità non svolgano anche controlli gestionali e viceversa.

Per il controllo di regolarità amministrativa – contabile, l'obiettivo è garantire legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa. Le verifiche attuate devono rispettare i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli Ordini e Collegi professionali operanti nel settore.

Gli organi preposti all'espletamento del controllo contabile sono generalmente il servizio finanziario dell'Ente di riferimento o di Ragioneria come attori di primo livello, mentre l'organo di revisione (Revisore unico o Collegio) è l'attore di secondo livello; per le amministrazioni centrali e periferiche dello Stato l'organo di controllo di riferimento è la Ragioneria Generale dello Stato (presso il Ministero dell'Economia delle Finanze) per le prime tramite l'istituzione di un Ufficio Centrale del Bilancio presso ogni Ministero mentre le Ragionerie territoriali dello Stato hanno competenza per le periferiche.

La presenza di una tale modalità di controllo testimonia la volontà della P.A. di fare propri concetti puramente aziendali come efficienza ed economicità, con la diretta conseguenza quindi che la mancanza di strumenti di controllo interno possono e devono (se non espressamente previsto dalle norme) essere sanzionati come atti o attività illegittimi. Siamo in presenza quindi di un controllo di legittimità che non fonda più le sue basi esclusivamente nel diritto amministrativo ma si avvicina un controllo tipico dell'economia d'azienda.

Per il controllo di gestione, , non siamo di fronte ad un'attività di mero ispettorato ma ad un controllo "di merito" che funge da guida alla gestione, monitorando e stimolando il conseguimento degli obiettivi, definiti in fase di pianificazione. Il controllo si sviluppa in diversi momenti rispetto all'esercizio della gestione. Il controllo può essere poi diviso in base all'agente che svolge il controllo: interno, che trova il proprio fondamento normativo nel già citato d.lgs. n.286 del 1999; esterno, basato sulla legge n.20 del 1994, assegnato alla Corte dei conti (con le sue articolazioni territoriali competenti per il controllo su Regioni ed Enti Locali).

La categoria di controllo risulta essere la medesima ma si differenzia sotto molteplici profili. Il controllo di gestione risulta essere il controllo meno impiegato nella P.A. sia per difficoltà tecniche nella sua messa in atto, sia per la necessità di professionalità adeguate non solo di tipo giuridico (si richiedono anzi competenze di economia e/o ingegneria gestionale) anche a livello politico oltre che amministrativo, che pongano il focus sull'amministrazione di risultato.

Per il controllo strategico, si intende uno strumento di supporto agli organi di indirizzo politico – amministrativo al vertice di ogni Pubblica Amministrazione, con lo scopo di rilevare il livello di coincidenza tra i risultati raggiunti tramite l'azione amministrativa e gli obiettivi definiti nelle linee di indirizzo politico-decisionali.

La definizione più propria di controllo strategico nella P.A è la seguente: l'attività di valutazione e controllo strategico mira a verificare, in funzione dei poteri di indirizzo da parte dei competenti organi, l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive e negli atti di indirizzo politico.

L'attiva si concretizza nell'analisi preventiva e successiva, delle conseguenze e/o degli eventuali scostamenti tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi deliberati, le scelte operative compiute e le risorse umane e materiali assegnate per la loro esecuzione; inoltre occorre considerare eventuali fattori ostativi e lo svolgimento di una adeguata *accountability* per la mancata o parziale attuazione di quanto sopra e la conseguente elaborazione di eventuali azioni correttive.

Sul merito occorre soffermarsi sul ruolo svolto dell'Organismo Indipendente di Valutazione (OIV), il quale è un soggetto nominato in ogni amministrazione pubblica dall'organo di indirizzo politico-amministrativo, può essere costituito in forma collegiale con tre componenti o in forma monocratica. In base a quanto previsto dall'art.14, comma 2, d.lgs. 150/2009, l'Organismo sostituisce i Servizi di Controllo Interno precedentemente previsti ed esercita, in piena autonomia le proprie prerogative.

Infine per l'ultimo controllo riferito alla valutazione della dirigenza pubblica, Si concretizza utilizzando come *dataset* i risultati del controllo di gestione e coerentemente con la contrattazione nazionale del comparto pubblico. Viene svolto da strutture e soggetti, diversi da quelli a cui è

assegnato il controllo di gestione, in base al principio generale di segregazione delle funzioni. Le strutture incaricate sono a riporto dell'organo di vertice amministrativo e in collegamento con il vertice politico dell'Ente.

Tale tipologia di controllo, già prevista dalla normativa precedente al d.lgs. n.286/1999, ha acquisito sempre maggiore rilevanza in seguito alla separazione dei poteri di indirizzo e controllo (di competenza degli organi politici) da quelli di gestione attiva (di competenza dei dirigenti della P.A.); in questo modo la dirigenza diventa responsabile direttamente in relazione agli obiettivi dell'ente, della correttezza amministrativa e dell'efficienza ed efficacia della loro gestione.

La valutazione ha per oggetto "le prestazioni dei dirigenti, nonché i comportamenti relativi allo sviluppo delle risorse professionali, umane ed organizzative ad essi assegnate, tenendo particolarmente conto dei risultati dell'attività e della gestione".

In conclusione del primo capitolo si è affermato che, nella *governance* delle organizzazioni pubbliche rivestirà un ruolo cruciale il sistema di controllo interno e di gestione dei rischi. La stessa OCSE, difatti, sostiene che un efficace quadro di *Internal control* e di *risk management* è essenziale nelle organizzazioni pubbliche per salvaguardare l'integrità, consentire un'efficace *accountability* pubblica e prevenire la *mala administration*. Il quadro delineato dovrebbe includere misure di controllo interno, gestione del rischio e l'Internal Audit. Per questo tutte le raccomandazioni di settore suggeriscono di attivare nell'organizzazioni pubbliche, di ogni tipo, unità di Internal Audit. Tuttavia, l'attività di Internal audit soffre, diffusamente, nel contesto della P.A. un forte limite costituito dal limitato radicamento di questa funzione chiaramente definita nelle piante organiche e nei processi amministrativi. È riscontrabile ancora, infatti, un problema di interpretazione sul significato del termine "audit" (contabile e non contabile).

Predisporre ed avere in funzione un ruolo di IA nella Pubblica Amministrazione è la base di una buona governance del Settore Pubblico; gli *auditor*, fornendo accertamenti imparziali ed obiettivi sul fatto che le risorse pubbliche siano gestite in modo responsabile ed efficace in modo da realizzare i risultati previsti. L'IA aiuta le organizzazioni statali ad ottenere la responsabilità e l'integrità, a migliorare le operazioni ed infondono fiducia tra la cittadinanza e gli altri *stakeholder*.

Il ruolo dell'auditor della P.A. sostiene le responsabilità dell'amministrazione inerenti al controllo, la valutazione e la previsione. Il controllo ha la finalità di verificare se le istituzioni stanno operando in modo regolare e serve a scoprire e dissuadere la corruzione pubblica. La comprensione assiste chi deve prendere le decisioni, elaborando una valutazione indipendente di programmi, policy, operazioni e risultati pubblici. La previsione individua i trend e le sfide emergenti.

Si ritiene che uno dei nodi italiani, ancora da risolvere, sul lato dei controlli interni e della gestione dei rischi, sia la poca consapevolezza, da parte dell'organo politico di indirizzo (e di parte della alta dirigenza pubblica) dell'Internal Audit e del potenziale contributo che potrebbe fornire.

Inoltre, altri impedimenti per la sua istituzione diffusa presso le organizzazioni pubbliche sono la percezione di un ulteriore costo organizzativo per la P.A. e la poca consapevolezza dell'opportunità di una nuova struttura–funzione, anche in relazione alla molteplicità dei controlli interni esistenti o della pluralità degli attori del controllo interno.

Gli attori istituzionali che dovrebbero attivarsi per una vera ed efficace implementazione della funzione di IA nella P.A., soprattutto a livello di amministrazioni centrali e regionali, sono sostanzialmente tre: Il Dipartimento della Funzione Pubblica - DFP (in seno alla PDC), la Corte dei conti e la Ragioneria Generale dello Stato. Tutti i soggetti ad oggi, in particolare gli ultimi due, hanno un ruolo fondamentale per le sfide del PNRR e della corretta gestione della spesa pubblica, sia nazionale sia di derivazione europea.

Il DFP ha attualmente la titolarità delle competenze sulla performance che prima erano assegnate alla soppressa CIVIT – Commissione Indipendente per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (le cui rimanenti competenze sono state ampliate e potenziate nella attuale ANAC – Autorità Nazionale Anti Corruzione). Il Dipartimento avrebbe la potenzialità di riformare ed condensare il sistema dei controlli interni, soprattutto in relazione alle due Riforme portanti (la Riforma Madia del 2015 ha solo modificato la parte sulla valutazione della dirigenza ed individuale) le quali non mai state implementate fino in fondo e nel loro spirito; avrebbe la potenzialità anche di affrontare l'attuale governance dei controlli, riferito anche al ruolo degli OIV, riconoscendo finalmente alla funzione di IA un ruolo ben definito e strutturato, con poteri e prerogative, come accadde nel settore bancario ad opera della Banca d'Italia o la CONSOB in riferimento alle società quotate. Occorre sicuramente la volontà politica di dare indirizzi in tal senso e le necessarie competenze e professionalità sul tema in seno al DFP.

Relativamente al ripercorre e analizzare le evoluzioni normative sul settore, dagli anni Novanta, prendono forma i principi del New Public Management volti ad indicare il complesso delle politiche impiegate per rendere il settore pubblico più efficiente ed efficace. Si è sviluppata la volontà di migliorare la qualità dei servizi forniti ai cittadini e incrementare il livello di trasparenza replicando tecniche gestionali aziendali.

L'amministrazione pubblica viene considerata come un'azienda di produzione di servizi nelle quali il soddisfacimento dei bisogni umani deve avvenire nel rispetto delle stesse condizioni di economia che la competizione impone alle aziende private,

Tale impostazione ha favorito il passaggio da un approccio burocratico a uno manageriale, optando per l'adozione di strumenti di controlli ex-post a svantaggio di controlli preventivi; parimenti l'incremento delle discrezionalità del management ha richiesto un contropotere in termini di controlli per assicurare la resa del conto e la responsabilizzazione della dirigenza.

Tale necessità di bilanciare autonomia e *accountability* ha comportato la diffusione e la necessità dell'attività di internal audit nel settore pubblico, il cui ruolo è anche quello di garantire l'attività svolta dal management. I limiti dell'NPM sono quelli di voler applicare al settore pubblico, in modo automatico e sistemico, le logiche e i meccanismi del settore privato. Si ritiene invece, che per razionalizzare efficacemente il funzionamento della P.A. è necessario partire dal riconoscere ed accettare le caratteristiche peculiari.

Il processo di evoluzione della P.A in Italia, nell'ottica dell'NPM, è stato avviato negli anni '90, determinato da una serie di eventi economici, politici, sociali che hanno dato impulso al cambiamento normativo. Lo sviluppo dei controlli interni nella P.A. italiana riprende di riflesso il percorso evolutivo registrato a livello europeo. Registriamo due stagioni principali dell'evoluzione del sistema dei controlli interni gestionali, che corrispondono, rispettivamente, alla riforma del D.lgs. n.286 del 1999 e a quella del D.lgs. n.150 del 2009. Tali riforme, hanno poi prodotto a catena forme di adeguamento o rimodellamento dei controlli interni anche a livello di enti territoriali.

Il primo punto di svolta è stato quello di riunire tutte le attività di controllo (ad eccezione del controllo di regolarità amministrativa - contabile) nell'ambito di un solo meccanismo di controllo, il c.d. "ciclo di gestione della performance". Occorre sottolineare che il concetto della performance in questo caso non rispecchia la versione inglese di "rendimento" o "produttività", ma si rifà ad un concetto che rappresenta la transizione dalla logica dei mezzi alla logica del risultato. La produttività è legata alla efficienza, la performance è collegata ad un insieme composto dai già citati: efficienza, efficacia ed economicità. L'obiettivo prioritario che la Riforma Brunetta si dava era quello di attivare un processo di miglioramento continuo tramite l'individuazione di standard di efficienza, efficacia e qualità dei servizi a cui tendere sul lungo periodo tramite, soprattutto, la valorizzazione del capitale umano della P.A. (attuale e futuro).

La riforma più recente predisposta con la legge delega n.124 del 2015 (c.d. Riforma Madia) era seguita dal D.l. n.90 del 2014 in merito a "misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza

amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari". Tale normazione d'urgenza prevedeva che si disponesse l'immediata ripartizione delle funzioni di trasparenza e anticorruzione, conservate all'ANAC, e sul ciclo della performance, assegnate al DFP. Di conseguenza gli OIV si trovavano a dover fare riferimento non a uno stesso soggetto di controllo ma a due in relazione alle singole competenze. Sullo svolgimento delle funzioni di misurazione e valutazione della performance in capo al DFP è stato emanato un successivo regolamento che ne ha definito i punti d'azione e le prerogative. Si aggiunge che la Riforma Madia si è in seguito concentrata sulla riorganizzazione e miglioramento dei controlli negli enti locali e regioni.

Al netto di quanto enunciato sopra, il sistema dei controlli interni gestionali della P.A., rispetto alle altre realtà europee, appare essere ancora frammentato e acerbo, sia per le carenze dovute al quadro normativo – organizzativo di riferimento sia a causa della scarsa fiducia degli organi di indirizzo politico – amministrativo sulla utilità e sui benefici per gli utenti di un sistema dei controlli interni efficienti. Lo stesso concetto di rischio e di gestione del rischio, basato sul modello CoSO – ERM, appare assente e che invece sarebbe in grado di apportare un valore aggiunto in termini di benefici, puntando ad un equilibrio più efficiente tra i costi e i benefici puntando gli strumenti di controllo sulle attività di maggior rischio e probabilità di accadimento. L'Ispettorato della Funzione Pubblica è chiamato a svolgere compiti estranei a quelli tipici dell'internal auditing e comunque anche in questo caso non appare dotato di risorse e di competenze adeguate a poter svolgere le funzioni del c.d. Audit Office dell'intero comparto P.A.

Sul tema si ritiene utile segnalare che anche in questo caso le indicazioni dell'Unione Europea possono spingere l'Italia ad un passo avanti sull'argomento IA. Infatti, i principi di funzionamento dei fondi strutturali della UE potrebbero rappresentare un'importante fonte di innovazione per la P.A., veicolando, seppur a livello burocratico e normativo, alcuni fondamentali principi di management. L'attività di verifica in capo all'Autorità di Audit è assimilabile all'attività di controllo interno di ogni organizzazione pubblica o privata. Nonostante l'ambito di riferimento sia diverso, il principio rimane lo stesso; le verifiche svolte dall'organismo competente all'interno di un ente devono consentire di assicurare il corretto svolgimento dei processi di cui la stessa è responsabile e delle loro adeguatezze alla normativa di riferimento.

Se guardiamo al dibattito pubblico attuale, soprattutto in clima elettorale, emergono le priorità che la macchina pubblica deve affrontare e gestire. In contesti di incertezza sociale ed economica, il ruolo dello Stato, in un sistema economico come quello italiano, assume un ruolo di protezione e rilancio per il tessuto economico; per farlo deve introdurre politiche di investimento e sostegno pertinenti ed

adeguate, con una visione chiara di medio-lungo termine, senza farsi distrarre da aleatori risultati di breve termine.

Una delle criticità maggiormente presenti nelle politiche di investimento e spesa pubblica è la capacità di tutelare le risorse da situazioni di criminalità o frode, di assicurare che giungano a destinazione in base alle normative presenti e in seguito monitorare e controllare gli effetti (positivi e negativi) di quella spesa su un determinato ambiente socio-economico.

Data la risonanza mediatica e politica dello strumento del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, si ritiene utile indagare e esporre delle considerazioni sulla struttura di governance e il sistema di controlli predisposti per garantire il successo di tale politica pubblica.

Il PNRR, considerando la sua ingente dotazione finanziaria di provenienza europea, rappresenta la maggiore sfida dell'Italia, soprattutto da parte della pubblica amministrazione centrale e locale, dopo la pandemia, e il tutto è reso ancora più difficile dalla fiammata inflazionistica e dalla crisi energetica. Quanto si è visto con la normativa del Superbonus 110%, più e più volte rivista e modificata da differenti governi al fine di limitare le frodi, ci porta a riflettere sulla necessità di fornire chiare indicazioni e creare un forte legame tra normativa e concreta applicazione.

Un evento simile non è ammissibile con il PNRR, sia per la sua limitata durata temporale sia per le possibili conseguenze negative su crescita economica e società. Con questo entra in campo il ruolo che l'attività di internal audit potrebbe svolgere per rafforzare le capacità della PA, con questo si richiede al sistema di controllo tradizionale pubblico, sopra delineato, di fare sistema con i nuovi assetti di governance e controllo che vedremo in questo capitolo. La PA centrale è chiamata, con il PNRR, ha pubblicare numerosi bandi di gara ed emanare normativa attuativa per selezionare i progetti prescelti. In tale contesto, l'attività di internal audit, per come è stata prevista nel PNRR, può garantire che si faccia uso di processi di conformità della spesa in linea con quanto previsto dal Piano e quindi contribuire ad assicurare la correttezza degli appalti e proteggere da frodi, inefficienza e abusi la cospicua dotazione finanziaria a disposizione.

Le fasi evolutive a livello europeo e nazionale che hanno portato alla elaborazione del Piano sono riconducibili non solo alle conseguenze sociali ed economiche della pandemia da Covid-19. Essa ha accelerato tale processo innovativo e sicuramente ne ha incrementato le dotazioni finanziarie in favore degli Stati Membri maggiormente colpiti e che scontavano già difficoltà strutturali.

La Commissione europea, nel dicembre 2019 infatti, aveva presentato il piano *European Green Deal* con l'obiettivo di rendere l'Europa a impatto climatico zero entro il 2050. In linea con quanto definito

nella Conferenza di Parigi sul clima e a seguito delle forti urgenze di equità e giustizia climatica poste dalla società civile europea.

La pandemia e i conseguenti effetti economici e sociali negativi, hanno spinto e reso cosciente l'Unione Europea a elaborare un progetto coordinato a livello sia congiunturale, con la sospensione del Patto di Stabilità e ingenti pacchetti di sostegno all'economia presi dai singoli Stati Membri nella loro autonomia, sia strutturale con il lancio a luglio 2020 del programma da parte della Commissione [*Next Generation EU] (NGEU)*.

Il programma NGEU segna un cambiamento netto nelle politiche attive della Commissione europea; sia per le risorse finanziarie introdotte (circa 750 miliardi di euro), la cui composizione si divide in sovvenzioni e prestiti, sia per le politiche e gli investimenti che si intendono perseguire.

Occorre specificare che il programma NGEU si compone al suo interno di programmi già esistenti e altri di nuova formulazione, tra cui il più importante e noto è il Dispositivo per la Ripresa e Resilienza (RRF). La presenza di riforme e investimenti è da considerarsi complementare, in quanto gli investimenti permettono l'attuazione delle riforme, mentre le riforme permettono la realizzazione degli investimenti poiché migliorano il contesto istituzionale.
La Commissione europea ha voluto promuovere, con l'NGEU, una robusta ripresa dell'economia europea all'insegna della transizione ecologica, della digitalizzazione, della competitività, della formazione e dell'inclusione sociale, territoriale e di genere.
Il Regolamento europeo che istituisce l'RRF elenca i pilastri di intervento sui quali i PNRR dei Paesi aderenti si dovranno concentrare con investimenti e riforme:

- Transizione verde;
- Trasformazione digitale;
- Crescita intelligente, sostenibile e inclusiva;
- Coesione sociale e territoriale;
- Salute e resilienza economica, sociale e istituzionale;
- Politiche per le nuove generazioni, l'infanzia e i giovani.

In merito alla natura del PNRR, il Regolamento finanziario dell'Unione Europea e il Regolamento 1046/2016 prevedono che la Commissione Europea deve dare esecuzione al Bilancio UE secondo tre distinte modalità: gestione diretta; gestione concorrente e gestione indiretta. I fondi strutturali e d'investimento (Sie) sono uno dei principali strumenti finanziari per gestire la politica regionale dell'Unione europea. Lo scopo principale dei fondi è di supportare gli investimenti per lo sviluppo economico, la crescita sostenibile e una diminuzione dei divari tra Stati membri e all'interno degli

stessi. Ai fini della sana gestione dei Fondi strutturali e di investimento si richiedono attività di controllo e di audit particolarmente attente e accurate. Il funzionamento e le attività di gestione dei programmi sono principalmente delegati alle amministrazioni a livello nazionale e decentrato, in base al principio di sussidiarietà. Gli Stati membri sono indicati come i garanti verso la Commissione europea che i fondi siano spesi in maniera efficace e in conformità ai regolamenti vigenti. Il controllo di I livello è l'insieme delle verifiche (amministrative e *on field*) svolte in concomitanza con la gestione e l'attuazione dei Programmi Operativi allo scopo di accertare il rispetto del principio fondamentale della sana gestione finanziaria e la corretta esecuzione delle operazioni. Tale tipologia di controllo viene svolta prima della presentazione di ogni certificazione della spesa da parte della Autorità di Certificazione alla Commissione europea. Il controllo di I livello si distingue dagli ulteriori controlli svolti dagli altri attori deputati al controllo e gestione dei Fondi.

Il compito di svolgimento dei controlli deve essere assegnato all'Ufficio di controllo di I livello, il quale deve essere indipendente dagli altri organi della struttura di gestione preposti all'attuazione dei Programmi e delle operazioni, in modo da assicurare il rispetto del principio di separazione delle funzioni. L'Autorità di Audit viene istituita da parte di ogni ente che risulta titolare di Programmi Operativi. Il controllo di II livello si può considerare la vera e propria attività di audit, intendendo il complesso di verifiche amministrative e in loco che hanno per oggetto di indagine i sistemi di gestione e controllo dei programmi operativi. Si svolge sia l'audit di sistema riferito ai sistemi dei singoli programmi e un audit delle operazioni in riferimento alle spese certificate annualmente alla Commissione europea. È previsto anche un controllo c.d. "di III livello" in quanto la Corte dei conti Europea, in linea con il suo mandato ovvero che si faccia il miglior uso possibile delle risorse dell'Unione Europea, ha il diritto/dovere di sottoporre a controllo qualsiasi persona o organizzazione che gestisca delle risorse comunitarie. I risultati dei controlli svolti sono poi riportati in relazioni sottoposte all'attenzione della Commissione europea ed eventualmente agli Stati membri.

Sulla base della distinzione fatta ad inizio paragrafo sulle differenti tipologie di gestione dei fondi del bilancio UE, possiamo inserire il NextGenerationEU e nello specifico il Dispositivo di Ripresa e Resilienza nei fondi a gestione diretta amministrata dalla Commissione Europea.

I Piano di Ripresa e Resilienza dei singoli Stati Membri partecipanti sono quindi considerati come singoli Progetti e i beneficiari sono gli Stati Membri.

In base a quanto previsto dal Regolamento UE istitutivo del NextGenerationEU, l'Italia ha aderito al processo di predisposizione del proprio Piano di Ripresa e Resilienza.

Il Piano configurato nella sua versione definitiva è stato presentato dal Presidente del Consiglio dei ministri alle Camere, dove con l'approvazione delle Risoluzione del 27 aprile 2021, il Parlamento ha riconosciuto che il Governo ha tenuto conto delle priorità di intervento e ha impegnato il Governo a trasmettere il Piano alla Commissione europea, in base a quanto previsto dal Regolamento UE.

Il 30 aprile 2021, il Governo ha presentato alla Commissione il Piano.

Il Piano prevede 134 investimenti (235 se si conteggiano i sub-investimenti) e 63 riforme, per un totale di 191,5 miliardi di fondi. Il Governo ha iniziato a mettere in atto il Piano nella seconda metà del 2021 e in base a quanto previsto dalla legislazione europea sarà necessario completare e rendicontare la totalità delle risorse ricevute entro la fine del 2026 pena la decadenza dai benefici e in casi estremi la restituzione delle somme ricevute.

Il Piano si compone di 6 Missioni e 16 Componenti, che si articolano attorno a tre assi strategici condivisi a livello europeo: digitalizzazione e innovazione; transizione ecologica; inclusione sociale. A questi si aggiungono tre priorità trasversali: parità di genere; miglioramento delle competenze, della capacità e delle prospettive occupazionali dei giovani; riequilibrio territoriale e sviluppo della parte meridionale dell'Italia. Tutte le misure del Piano sono accompagnate da un calendario di attuazione e un elenco di risultati da realizzare (condizione essenziale per l'erogazione delle differenti *tranche* dei fondi); ad ogni riforma ed investimento è associata anche una descrizione delle finalità della misura e degli indicatori che ne riflettono gli obiettivi e costituiscono il parametro per la loro valutazione. Gli indicatori si dividono in due gruppi:

- *Milestone* (traguardi): rappresentano fasi essenziali dell'attuazione (fisica e procedurale) come l'adozione di particolari norme, la piena operatività dei sistemi informativi, o il completamento dei lavori. Indicano di solito una sequenza di attività connesse al raggiungimento degli obiettivi della misura.
- *Target* (obiettivi): sono indicatori misurabili, generalmente in termini di risultato, dell'intervento pubblico; o di impatto delle politiche pubbliche.

L'erogazione delle rate dei finanziamenti ottenuti dal Dispositivo per la Ripresa e Resilienza è subordinata al conseguimento di un certo numero di *milestone* e *target* relativi alle varie misure.

Le Linee Guida della Commissione Europea sul Dispositivo precisano che ogni Piano debba prevedere ed esplicitare i ruoli e le funzioni dei soggetti coinvolti nella sua attuazione, individuando gli organismi e i soggetti responsabili sul controllo e audit, in funzione anche di prevenire, individuare, segnalare e affrontare gravi irregolarità, frodi, conflitti di interesse e corruzione.

Di conseguenza, il Governo italiano oltre ad aver dedicato una specifica parte del PNRR al tema della governance del Piano, la rendicontazione e controllo nonché audit; ha emanato uno specifico provvedimento normativo relativo alla Governance del Piano in modo da esplicitare e identificare entità e procedure specifiche in funzione di adempiere agli obblighi comunitari e per garantire il rispetto dei tempi, condizione imprescindibile affinché l'Italia ottenga effettivamente le risorse previste dal Dispositivo UE.

il Piano contempla due modalità di attuazione dei contenuti, considerando che si è scelto di porre al centro le amministrazioni centrali (Ministeri e Presidenza del Consiglio) per l'attuazione del piano. Le amministrazioni centrali "titolari di interventi previsti" possono svolgere la loro attività o direttamente o attraverso soggetti diversi dall'Amministrazione, in questo caso è presente la categoria dei "soggetti attuatori" in cui possiamo trovare Regioni, Enti locali, organismi pubblici e privati.

In merito alla Responsabilità di Monitoraggio e Rendicontazione, questa è assegnata in sostanza al Ministero dell'Economia e delle Finanze ma individuata in un soggetto specifico istituito ad hoc all'interno della Ragioneria Generale dello Stato, il Servizio Centrale per il PNRR: rappresenta il punto di contatto con la Commissione europea in conformità con quanto previsto dal Regolamento UE e successivi accordi attuativi. Coordina l'attuazione in Italia del PNRR supportando le amministrazioni centrali titolari nelle relative attività. Il Servizio si raccorda con l'Unità di missione e con gli Ispettorati competenti della Ragioneria Generale; i quali concorrono al presidio dei processi amministrativi e al monitoraggio anche finanziario degli interventi per gli aspetti di relativa competenza. Il Servizio provvede anche alla predisposizione e attuazione dei programmi di valutazione in itinere ed ex post delle misure e dei progetti del Piano assicurando la coerenza degli obiettivi (*target*) e dei traguardi (*milestones*) anche ai fini della sottomissione della richiesta di pagamento alla Commissione. Il Servizio si occupa della predisposizione e gestione del Sistema informativo unitario "ReGiS", un sistema integrato e interoperabile di informazione e monitoraggio finanziario, procedurale e fisico.

Per quanto attiene alla Responsabilità di Controllo e Audit del Piano, l'art. 7 del D.l. 77/2021 delinea il sistema di controlli sull'attuazione del PNRR definendo organi, ruoli e risorse coinvolti nei processi. Il sistema si compone sia di soggetti esistenti, cui vengono attribuite funzioni specifiche in relazione al Piano, sia soggetti istituiti ad hoc. Essendo la funzione di controllo una fondamentale manifestazione dell'attività amministrativa e ritenuto un punto fondamentale per la riuscita del Dispositivo in base alle indicazioni della Commissione Europea; sul piano generale, l'interesse tutelato tramite l'attività di controllo può essere identificato nell'esigenza di garantire la collettività in ordine al corretto uso delle risorse pubbliche e nella necessità che l'attività sia svolta nel rispetto

degli indirizzi formulati dagli organi preposti. Anche nel caso specifico del PNRR il principio di fondo non differisce, quindi rimane ferma la presenza del perseguimento dei criteri di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa. Analizzando il sistema di governance predisposto emerge una struttura sostanzialmente piramidale. Se infatti, la gestione effettiva e la realizzazione degli interventi è assegnata a una molteplicità di attori; dall'altra parte qualora emergano criticità di natura tecnica, giuridica o politica, si prevede un sistema di meccanismi che possono portare a un intervento centralizzato con la possibilità, in alcuni casi, del ricorso a poteri sostitutivi.

Il fondamento logico di tale struttura è da ritrovarsi forse, nel fatto che in ultima analisi, è il Governo ad assumersi la responsabilità della corretta attuazione del Piano verso la Commissione Europea, soggetto del controllo di ultima istanza ed erogatore dei fondi.

Il principio di fondo politico – economico che ha alimentato il Dispositivo di Ripresa e Resilienza è che completando tutti gli interventi previsti, gli Stati Membri, e quindi l'Unione nel suo complesso, vivranno un processo di sviluppo tale, da consentire la restituzione dei fondi a prestito. Un assunto che chiaramente pone grandi aspettative e responsabilità in capo agli Stati Membri con maggiori risorse a prestito assegnate, come nel caso italiano.

Al di là delle verifiche sul conseguimento delle singole scadenze, quindi, sarebbe necessario attivare fin da subito anche procedure cicliche di valutazione d'impatto, che restituiscano un quadro degli effetti che i piani di ripresa e resilienza stanno avendo o meno nei diversi paesi, prescindendo dal già presente controllo di sostenibilità ambientale c.d. "DNSH" che non sembra assolutamente sufficiente per garantire lo sviluppo socio – economico in seguito alla realizzazione degli interventi del Piano.

Per questo si prevede che prima dell'invio delle consuntivazione di spesa al Servizio Centrale, al fine di garantire la legittimità dell'esecuzione degli interventi del Piano sotto l'aspetto amministrativo, contabile e finanziario e inoltre la correttezza e regolarità dei dati e delle informazioni da trasmettere, sulla base delle quali a sua volta il Servizio Centrale elabora le richieste di pagamento alla Commissione Europea, in occasione di ogni rendicontazione di spesa presentata dai soggetti attuatori o direttamente prodotta, l'Amministrazione Centrale deve svolgere: controlli formali sul 100% delle rendicontazioni di spesa; controlli sostanziali a campione sulla regolarità delle spese e procedure; controlli specifici ex post su assenza conflitto di interessi e assenza doppio finanziamento pubblico; verifica sostanziale al 100% riguardo il rispetto delle condizionalità di investimenti e riforme, del principio DNSH e dei principi trasversali del Piano.

Il Dispositivo riconosce i controlli quali elementi fondamentali nel percorso verso il rilancio e la ripresa non solo dei sistemi economici e sociali degli Stati membri, ma anche dell'intera Unione. Infatti, mentre tale sistema va a strutturarsi in modo alquanto definito intorno ai controlli svolti dalla Commissione Europea, non altrettanto si può dire per i controlli che devono essere svolti dalla Corte dei conti europea (ECA), per la ragione che il regolamento 2021/241/UE che disciplina il *Recovery and Resilience Facility*, non prevede al riguardo niente di specifico. Questo aspetto, ovviamente, non implica che il controllo sul Dispositivo non rientri nella sfera di competenza di ECA.

Il conseguimento dei *milestone* e dei *target* non può però essere l'unico criterio sulla base del quale valutare i Piani Nazionali: analogamente a quanto accade per i fondi strutturali, l'attuazione del Dispositivo è vincolata anche al rispetto della sana gestione finanziaria. Pertanto, in caso di mancato rispetto di una procedura per i disavanzi eccessivi, o in caso di non conformità relativa ad un piano di azioni correttive in presenza di squilibrio eccessivo, la Commissione può proporre al Consiglio la sospensione totale o parziale degli impegni o dei pagamenti.

A rafforzare il sistema dei controlli sul Dispositivo, o più esattamente sui Piani Nazionali correlati, è poi la previsione di controlli ex post in capo alla Commissione da svolgere al termine dell'implementazione dei PNRR degli Stati Membri. Questi andranno a concretizzarsi, oltreché nella verifica sull'effettiva attuazione dei Piani come previsti e approvati, anche in una valutazione globale sull'impatto nel lungo periodo. Si prevede infatti che entro il 31 dicembre 2028 la Commissione europea dovrà, dunque, inviare al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato delle Regioni e al Comitato economico e sociale europeo un report sulle implementazioni che sono state effettivamente compiute e un report di tutti i controlli ex post che sono stati attuati.

Sicuramente siamo di fronte ad un quadro politico-istituzionale in costante via di definizione e mutamento (influenzato soprattutto dagli eventi critici mondiali sempre più frequenti), rispetto al quale non resta che attenderne la piena ed effettiva applicazione. Saranno poi le forze politiche, rappresentanti dei cittadini europei a decidere se il modello del NextGenerationEU terminerà, limitandosi alla sua ottica emergenziale, oppure sarà il punto di partenza per un nuovo assetto della programmazione di bilancio europea e di come e da chi devono essere gestiti tali fondi, segnando un altro passo verso l'integrazione europea e di avvicinamento sempre più forte ai bisogni dei cittadini da parte delle istituzioni europee, al posto degli stati nazionali.

Per concludere l'elaborato si è ritenuto di rilievo riportare il parere espresso dalla Corte dei Conti italiana sul sistema di controlli e governance predisposto dal Governo per il PNRR.

La Corte dei conti riafferma quanto detto nel paragrafo precedente, ovvero che occorre esaminare l'inquadramento giuridico che caratterizza i fondi erogati nell'ambito del *NextGenerationEU*, in particolare del Dispositivo per la Ripresa e Resilienza, come presupposto per intendere la centralità dei controlli che devono assicurare l'efficienza della spesa e l'effettivo raggiungimento degli obiettivi, puntando ad evitare lo spreco di risorse pubbliche e inoltre, un eventuale *claw-back* da parte dell'Unione, che, dice la Corte, esporrebbe le finanze nazionali a conseguenze di rilevante gravità.

La Corte conferma che vi è un cambio di prospettiva nel meccanismo di monitoraggio, in quanto questo non è più ancorato, come avviene nel Fondi SIE, alla sola dimostrazione e rendicontazione dell'effettuazione della spesa, ma invece è collegato al raggiungimento del risultato, avvalendosi di adeguati indicatori; questa peculiarità caratterizza il regime di condizionalità, c.d. "aggravata", per i fondi del Dispositivo. La stessa Corte, nella relazione, sottolinea che le attività di controllo svolte dalla Commissione europea sul Dispositivo svolgono un ruolo predominante, trasformando inoltre, l'attività di controllo da "a campione" a controllo sul totale dei progetti del PNRR.

In base a queste premesse, la Corte evidenzia la propria perplessità in merito alla proroga fino al 30 giugno 2023 delle disposizioni in materia di responsabilità erariale, poiché al fine di garantire effettività e efficacia degli strumenti di controllo interno, l'eliminazione della colpa grave come presupposto per la responsabilità erariale per gli interventi del PNRR risulta incoerente con il diritto dell'Unione e con gli stessi valori espressi nella Costituzione. La Corte propone quindi la previsione puntuale della perimetrazione della colpa grave, in modo da realizzare un corretto equilibrio tra esigenze di semplificazione e tutela della finanza pubblica, nazionale e europea.

La Corte italiana esprime apprezzamento anche per il sistema informativo ReGiS, in quanto si ritiene un fondamentale elemento utile soprattutto alla attività di controllo sulla gestione della Corte dei conti. Ovviamente, il presupposto per la programmazione, gestione e controllo è la disponibilità condivisa dei dati e delle informazioni.

La Corte sottolinea la sua volontà di esercitare non tanto un controllo ex-post, ma piuttosto un controllo "anche in corso di esercizio" tempestivo, se viene perseguita una completa *disclosure* e condivisione delle informazioni, in modo da consentire alle amministrazioni titolari la rimozione delle criticità rilevate.

La Corte sottolinea poi una criticità in merito all'esercizio dei controlli preventivi di legittimità, tenendo anche conto della portata delle previsioni inerenti all'esercizio dei poteri sostitutivi, poiché il decreto-legge prevede esplicitamente che non vi sia tale controllo per le Deliberazioni del Consiglio dei ministri che definiscono gli esiti delle Conferenze di servizi.

In conclusione, la Corte conferma che il Governo ha voluto ridisegnare un articolato e complesso sistema, il cui funzionamento concreto richiede una positiva interlocuzione nei rapporti tra le amministrazioni centrali, con il MEF e la Presidenza del Consiglio dei ministri e le autonomie territoriali.

Si richiede per un efficace funzionamento, a livello di strutture e personale, la migliore funzionalità degli apparati in termini di efficienza e rispetto dei tempi e degli adempimenti richiesti dal PNRR.

Un funzionamento ottimale richiede sinergie soprattutto dove si possano intrecciare i nuovi progetti con quelli attualmente in corso, finanziati da risorse nazionali. Particolare rilievo va dato alla tempestività e completa trasmissione dei dati, la cui piena disponibilità è il presupposto per la programmazione, la gestione e il controllo. Tra i profili di governance più rilevanti è il meccanismo di rapporti tra amministrazioni centrali e enti territoriali, in particolare il ruolo della Conferenza e la partecipazione alla Cabina di regia.

La Corte dei conti evidenzia nella sue conclusioni un concetto che si è cercato di far trasparire in ogni passaggio di questo elaborato, ovvero che per poter fare un vero passo in avanti e cogliere la portata fortemente innovativa dei nuovi strumenti che si sviluppano in sede europea, si richiede non solo il corretto funzionamento dei nuovi apparati ma soprattutto un cambiamento culturale nella stessa impostazione dell'attività amministrativa e gestionale, a parere di scrive sempre più improntata ad un'ottica aziendalistica e collegata ai risultati e alle performance; integrando definitivamente il concetto di internal audit prima nei processi più sensibili e rilevanti, poi in ogni amministrazione/ente della PA. Questo consentirebbe, come esposto all'inizio di questo capitolo, un più omogeneo raccordo con le istituzioni europee e con gli Stati membri senza nulla togliere alle competenze del ramo giudiziario, le quali andrebbero rimodulate all'aspetto di rilevanza penale e assegnando l'aspetto economico – finanziario, soprattutto nella fase di indagine e monitoraggio, a strutture ad hoc, di internal audit, nella PA.

L'introduzione, tramite il PNRR, di un sistema di standard di processo, strumenti e, dati e informazioni, al fine di aumentare il livello di efficacia delle iniziative, sarebbe un'ottima opportunità per inglobare queste *best practice* nei sistemi di controllo interno della PA per lo svolgimento delle attività ordinarie.

Bibliografia

Agenzia per la Coesione Territoriale, s.d. *Agenzia per la Coesione Territoriale - La coesione.* [Online]
Available at: https://www.agenziacoesione.gov.it/lacoesione/
[Consultato il giorno Luglio 2022].

Allegato della Decisione di esecuzione del Consiglio realativa all'approvazione della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza dell'Italia (2021).

Associazione Italiana Internal Auditors, 2007. *Position Paper - Il ruolo dell'Internal Audit nell'ambito del processo di gestione dei Fondi strutturali per il periodo 2007-2013,* Milano: AIIA.

Assonime, 2021. *Circolare n.31 del 2 novembre 2021 - Governance del PNRR e capacità amministrativa: sviluppi a valle del decreto-legge n.77/2021,* s.l.: Assonime.

Attisano, F., 2022. Al PNRR serve "controllo". *IA - AIIA*, Gennaio/Marzo, pp. 24-25.

Attisano, F. D., 2020. *Controlli interni nelle PA: un GAp da colmare.* [Online]
Available at: https://www.riskcompliance.it/news/controlli-interni-nelle-pa-un-gap-da-colmare/
[Consultato il giorno 1 luglio 2022].

Attisano, F. D., 2020. *Risk & Compliance - "Rafforzamento delle PA attraverso l'istituzione dell'internal audit".* [Online]
Available at: https://www.riskcompliance.it/news/rafforzamento-delle-pa-attraverso-l-istituzione-dell-internal-auditing/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Baldini, L., 2021. Il controllo interno di gestione nella pubblica amministrazione italiana. *Federalismi.it*, 7 aprile, pp. 1-15.

Banca d'Italia, 2006, 20013. *Circolare della Banca d'Italia n.263 del 27 dicembre 2006, aggiornamento n.15 del 2 luglio 2013, Titolo V, Capitolo 7, art.3.* Roma: s.n.

Borgonovi, E., 2005. *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche.* Milano: EGEA.

Borsa Italiana S.p.a., 2014. *Codice di Autodisciplina per le società quotate,* Milano: s.n.

Brandolini, E., s.d. *Il nuovo sistema dei controlli - I controlli interni,* Verona: Universita di Verona - Dipartimento di Scienze Giuridiche.

Cabina di Regia PNRR - Presidenza del Consiglio dei Ministri, 2021. *Relazione sullo stato di attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza,* Roma: s.n.

Cencioni, A., 2021. Controlli virtuosi per rispettare tappe e obiettivi del Pnrr. *Sole 24 ORE*, 8 novembre.

Centurelli, G., 2021. *Gestione e controllo del PNRR: Punti di contatto con le politiche di coesione.* [Online]
Available at: https://www.osservatoriorecovery.it/gestione-e-controllo-del-pnrr-punti-di-contatto-con-le-politiche-di-coesione/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2017. *Internal Control Integrated Framework - CoSO Report,* s.l.: s.n.

D'Alterio, E., 2013. *Lo stato dei controlli delle pubbliche amministrazioni,* Roma: SNA - IRPA.

Decreto del Ministro per la pubblica amministrazione 24 luglio 2020 "Riorganizzazione interna del Dipartimento della Funzione Pubblica" (2020).

DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 13 giugno 1988, n. 396 Norme integrative dell'ordinamento della Ragioneria generale dello Stato. (1988).

Decreto del Presidente della Repubblica 9 maggio 2016, n.105 "Regolamento di disciplina delle funzioni del Dipartimento della funzione pubblica della Presidenza del Consiglio dei ministri in materia di misurazione e valutazione della performance delle PA" (2016).

Decreto Legge 31 maggio 2021, n.77 "Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure." (2021).

Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 "Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali" (2000).

Decreto Legislativo 25 maggio 2016, n.97 "Revisione e semplificazione delle disposizioni in materia di prevenzione della corruzione, pubblicita' e trasparenza" (2016).

Decreto Legislativo 25 maggio 2017, n.74 "Modifiche al decreto legislativo 27 ottobre 2009, n.150, in attuazione dell'articolo 17, comma 1, lettera r), della legge 7 agosto 2015, n.124 (2017).

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" (2009).

Decreto Legislativo 3 febbraio 1993, n.29 "Razionalizzazione della organizzazione delle Amministrazioni pubbliche e revisione delle disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'art.2 della legge 23 ottobre 1992, n.421" (1993).

Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n.123 "Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'art. 49 della legge 31 dicembre 2009, n.196" (2011).

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'attivita' svolta dalle amministrazioni pubbliche" (1999).

Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n.165 "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche" (2001).

DECRETO LEGISLATIVO 5 dicembre 1997, n. 430 Unificazione dei Ministeri del tesoro e del bilancio e della programmazione economica e riordino delle competenze del CIPE, a norma dell'articolo 7 della legge 3 aprile 1997, n. 94. (1998).

Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n.231 "Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, della società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n.300 (2001).

Decreto Ministeriale 24 giugno 2020 del Ministro della Giustizia - Approvazione del Manuale operativo per il Controllo di Gestione 2020 (2020).

Dell'Anno, A., 2021. *Focus Germania - Intesa Sanpaolo,* Milano: Direzione Studi e Ricerche.

Dipartimento per le Politiche Europee, s.d. *Recovery and Resilience Facility Q&A.* [Online] Available at: https://www.politicheeuropee.gov.it/media/5350/recovery-and-resilience-facility-fax-ita.pdf [Consultato il giorno luglio 2022].

Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri 12 dicembre 2000 (2000).

Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri 27 dicembre 2004, "Indirizzi per la predisposizione delle direttive generali dei Ministri per l'attività amministrativa e la gestione" (2004).

ECIIA, 2005. *Position Paper on Internal Auditing in Europe.* Bruxelles: ECIIA.

EU - DG IT, s.d. *European Parliament - CONT Committee.* [Online]
Available at: https://www.europarl.europa.eu/committees/en/cont/home/highlights
[Consultato il giorno luglio 2022].

European Commission - Directorate - General for Budget, 2014. *Compendium of the public internal control systems in the EU Member States,* Bruxelles: European Commission.

European Commission, 2000. *Reforming the Commission - A White Paper,* Bruxelles: European Commission.

European Commission, 2021. *Commission staff working document guidance to Member States Recovery and Resilience Plans.* Bruxelles: s.n.

European Commission, 2021. *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea.* [Online]
Available at: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2021:231:FULL&from=EN
[Consultato il giorno luglio 2022].

European Commission, 2021. *Operational arrangements between the European Commission and Italy.* Bruxelles: s.n.

European Commission, s.d. *Internal Audit Service.* [Online]
Available at: https://ec.europa.eu/info/departments/internal-audit-service_en
[Consultato il giorno luglio 2022].

European Commission, s.d. *NextGenerationEU.* [Online]
Available at: https://europa.eu/next-generation-eu/index_en
[Consultato il giorno luglio 2022].

European Commission, s.d. *Recovery and Resilience Task Force.* [Online]
Available at: https://ec.europa.eu/info/departments/recovery-and-resilience-task-force_en
[Consultato il giorno luglio 2022].

European Court of Auditors, s.d. *European Court of Auditors.* [Online]
Available at: https://www.eca.europa.eu/en/Pages/ecadefault.aspx
[Consultato il giorno luglio 2022].

Gagliarducci, 2007. L'apparenza della (ri)forma del sistema dei controlli interni. In: Milano: s.n., p. 196 e ss..

Giuseppe Cerasoli, F. M., 2008. *Il Public Internal Financial Control.* Roma: Ufficio per il controllo di gestione - Servizio Studi - MEF.

Hinna, L., 2020. *Internal auditing nelle pubbliche amministrazioni.* Apogeo Education a cura di s.l.:Maggioli editore.

Immordino & Police, 2004. *Principio di legalità e amministrazione dei risultati.* s.l.:Trino.

Institute of Internal Auditors, 2015. *International Professional Practices Framework,* s.l.: s.n.

IVASS, 2008, 2012, 2014. *Regolamento ISVAP n.20 del 26 marzo 2008, modificato e integrato dal Provvedimento ISVAP n.3020 dell'8 novembre 2012 e dal Procedimento IVASS n.17 del 15 aprile 2014.* Roma: s.n.

Legge 11 agosto 2014, n.114 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90, recante misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari." (2014).

Legge 14 gennaio 1994, n.20 "Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti" (1994).

Legge 15 marzo 1997, n.59 "Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa" (1997).

Legge 7 agosto 1990, n.241 "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi" (1990).

Legge 7 dicembre 2012, n.213 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n.174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, ..." (2012).

Linee guida per la misurazione e valutazione della performance individuale, n.5/2019 (2019) Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Funzione pubblica.

Massimo Proietti, G. F., 2018. Internal Auditing nella PA. *Internal Audit - Corporate Governance, Risk Management e Controllo Interno*, Gennaio/Marzo, pp. 5-10.

Memoria della Corte dei conti sul Decreto-Legge n.77/2021 (2021) Carlo Chiappinelli, Giovanni Coppola.

Ministero dell'Economia e delle Finanze , s.d. *IGRUE-Ispettorato Generale per i Rapporti finanziari con l'Unione Europea.* [Online]
Available at: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/igrue/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Ministero dell'Economia e delle Finanze, s.d. *Ragioneria Generale dello Stato.* [Online]
Available at: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/home.html
[Consultato il giorno luglio 2022].

Natalini, 2002. *L'esperienza dei controlli interni nelle amministrazioni pubbliche.* Roma: Mipa-Istat.

Nucci, G., 2017. *Risk & Compliance - "L'internal audit nelle strutture pubbliche".* [Online]
Available at: https://www.riskcompliance.it/news/linternal-audit-nelle-strutture-pubbliche/
[Consultato il giorno luglio 2022].

OLAF - IT Dep, s.d. *European Anti-Fraud Office.* [Online]
Available at: https://anti-fraud.ec.europa.eu/index_en
[Consultato il giorno luglio 2022].

Openpolis, 2021. *Che cosa sono i fondi europei.* [Online]
Available at: https://www.openpolis.it/parole/che-cosa-sono-i-fondi-europei/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Openpolis, 2021. *Come funziona la governance del Pnrr.* [Online]
Available at: https://www.openpolis.it/parole/come-funziona-la-governance-del-pnrr/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Openpolis, 2022. *Come l'UE verifica l'attuazione dei Pnrr negli stati membri.* [Online]
Available at: https://www.openpolis.it/parole/come-lue-verifica-lattuazione-dei-pnrr-negli-stati-membri/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Osservatorio Recovery Plan - Tor Vergata, 2021. *Le unità di missione del PNRR delle Amministrazioni centrali.* [Online]
Available at: https://www.osservatoriorecovery.it/le-unita-di-missione-del-pnrr-delle-amministrazioni-

centrali/
[Consultato il giorno luglio 2022].

Presidenza del Consiglio dei Ministri, s.d. *Dipartimento Funzione Pubblica.* [Online]
Available at: https://www.funzionepubblica.gov.it/dipartimento-della-funzione-pubblica
[Consultato il giorno luglio 2022].

Presidenza del Consiglio dei Ministri, s.d. *Italiadomani - Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.* [Online]
Available at: https://italiadomani.gov.it/it/home.html
[Consultato il giorno luglio 2022].

Raccomandazione del Consiglio sull'integrità pubblica - OCSE (C(2017)5).

Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020 relativo all'istituzione di un quadro che favorisce gli investimenti sostenibili e recante modifica del regolamento (UE) 2019/2088 (Testo rilevante ai fini del SEE) (2020).

Regolamento (UE) 2021/1060 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 giugno 2021 (2021).

Regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021 che istituisce il dispositivo per la ripresa e la resilienza (2021).

Regolamento (UE) n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013 (2013).

Regolamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 18 luglio 2018, che stabilisce le regole finanziarie applicabili al bilancio generale dell'Unione (2018).

Regolamento delegato (UE) n. 240/2014 della Commissione, del 7 gennaio 2014 , recante un codice europeo di condotta sul partenariato nell'ambito dei fondi strutturali e d'investimento europei (2014).

Santilli, G., 2022. Pnrr blindato per i partiti su attuazione e governance. *Sole 24 ORE*, 31 luglio.

Sentenza n.29/1995, in tema di evidente mancanza dei presupposti di "casi straordinari necessità e urgenza" e vizio in procedendo della legge di conversione (1995) Antonio Baldassarre.

Servizio Centrale PNRR - RGS, 2022. *Linee Guida per lo svolgimento delle attività di controllo e rendicontazione degli interventi PNRR di competenza delle Amministrazioni centrali e dei Soggetti attuatori.* Roma: s.n.

Sottosegretario Cons. Roberto Garofoli, 2022. *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza - Gli obiettivi di giugno 2022 - Relazione al Consiglio dei Ministri,* Roma: s.n.

The Institute of Internal Auditors, 2021. *Auditing procurement in the public sector,* s.l.: IIA.

Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (2012).

Tritto, N. M., 2022. Il sistema dei controlli interni regionali: criticità e prospettive di riforma. *Federalismi.it*, 6 aprile, pp. 200-217.

Ufficio per la valutazione della performance - Dipartimento Funzione Pubblica - PCM, 2017. *Linee guida per il Sistema di Misurazione e Valutazione della performance.* s.l.:s.n.

Vanessa Manzetti, L. C., 2022. I controlli della Commissione e della Corte dei conti europea sui fondi del PNRR: verso una nuova declinazione orientata alla performance. *Italian Paper on Federalism,* Issue 2, pp. 80-96.

Ringraziamenti

È fondamentale dedicare la chiusura di questo mio elaborato alle persone che hanno contribuito, sia a livello accademico sia non, alla sua realizzazione. Questo tesi segna anche la conclusione, provvisoria, del mio percorso universitario, pieno di eventi imprevisti per tutti e anche personali ma anche ricco di molte soddisfazioni e traguardi.

In primis, voglio ringraziare il mio Relatore Prof. Saverio Bozzolan, per il suo sapiente supporto e consiglio nelle fasi di pianificazione dei concetti e la loro successiva stesura. Ringrazio il mio correlatore Prof. Simone Scettri per il suo ruolo guida. Voglio ringraziarli anche una seconda volta perché è grazie al loro cattedra se ho potuto scoprire professionalità e conoscenze a me prima ignote e che mi hanno permesso di capire meglio quale strada scegliere nella vita professionale.

Ringrazio senza limite i miei genitori che, con il loro supporto instancabile e costante, sia morale sia economico, mi hanno permesso di giungere a questo grande traguardo, assecondandomi e dandomi fiducia nelle mie scelte.

Un profondo ringraziamento va ad Alessia, mia compagna di vita, per avermi sostenuto ogni istante anche nei momenti di sconforto e di difficoltà; e per farmi vedere gli eventi della vita con una luce più bella.

Tutti i miei amici, nuovi e di una vita, hanno avuto un ruolo determinante. Grazie per aver condiviso con me questi anni, che porterò sempre con me tra le esperienze più importanti.

In conclusione, ma non per ultima, vorrei ringraziare mia nonna Alessandra, un punto di riferimento e di certezza.

Un sentito grazie a tutti i miei familiari e a tutti quelli che ho incontrato in questo grande percorso.

Filippo Sisti

Roma, 19 settembre 2022