

dall'aggiornamento cui il portale è sottoposto, che ne rende possibile la consultazione in fase istruttoria, e cioè sia che si ipotizzi che ciascun ente, con riferimento alle funzioni sopra descritte, comunichi i risultati conseguiti in termini di avvicinamento o scostamento dai principali indicatori gestionali, sia che si rilevi il posizionamento ottenuto dall'ente su un ipotetico asse cartesiano, ove rilevi il raffronto dei costi sostenuti da enti diversi per gli stessi servizi.

In sintesi, l'attività di analisi della *spending review* potrebbe concretizzarsi nell'analisi della "qualità della spesa", intesa come approssimazione dell'analisi dell'efficienza, nonché come analisi delle risorse consumate per singola unità di servizio reso (trattasi del noto rapporto tra risorse consumate o *input* e quantità di servizio reso o *output*). In tale contesto, l'utilizzo della banca dati in argomento potrebbe costituire un passo in avanti nell'ambito della dotazione di metodologie valide per un effettivo controllo sulla "qualità della spesa" degli Enti locali.

In concreto, le linee guida da emanarsi da parte della Sezione delle autonomie potrebbero riguardare, *in primis*, gli elementi relativi all'osservanza delle disposizioni di risparmio, cui si aggiungerebbero quesiti finalizzati a rilevazioni analitiche dei rapporti emergenti tra i costi unitari realmente sostenuti in prestazioni, servizi, ecc. e i fabbisogni *standard*, in quanto esprimenti la spesa idonea a finanziare il livello *standard* della prestazione o del servizio.

1.5 Controlli interni

Con il d.l. n. 174/2012, il legislatore ha conferito completezza al sistema dei controlli interni, assegnando alla Corte dei conti un complesso adeguato di nuove verifiche e di strumenti atti a conoscere, almeno potenzialmente ogni specifica disfunzione gestionale degli enti assoggettati, onde formulare eventuali osservazioni e conseguenti misure correttive.

L'intento dei rinnovati controlli interni sarebbe quello di coniugare validamente i principi di salvaguardia dell'autonomia degli Enti territoriali, con l'esigenza di coordinamento della finanza pubblica, intento cui si è aggiunta una funzione prescrittiva e sanzionatoria che affianca quella collaborativa di impianto più tradizionale. Grazie all'art. 148 novellato del Tuel, i referti dei vertici degli Enti locali, così come redatti in base alle linee guida della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, dovrebbero porre le Sezioni regionali di controllo nelle condizioni di conoscere tutte le irregolarità fatte emergere dai locali organi di controllo interno.

La Sezione delle autonomie ha predisposto e approvato i primi schemi validi previsti dalla recente normativa con le deliberazioni n. 4/SEZAUT/2013/INPR e n. 28/SEZAUT/2014/INPR. Le linee guida hanno permesso agli organi di controllo di predisporre risposte a questionari omogenei,

dando luogo ad esiti valutabili comparativamente. Così, mentre da una parte i vertici politici delle amministrazioni locali hanno potuto predisporre le proprie relazioni in analogia a quanto fatto dai propri colleghi, dall'altra le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti hanno avuto modo di pronunciarsi compiutamente sull'intero assetto dei controlli interni e sui risultati da essi conseguiti. Va ricordato, al riguardo, che con l'art. 33, co. 1, del d.l. n. 91/2014, il legislatore ha limitato l'attività delle Sezioni regionali al solo controllo del funzionamento dei controlli interni, e ciò in relazione ai soli aspetti e riflessi di incidenza sulla gestione finanziaria. Il nuovo testo ha, inoltre, modificato la cadenza temporale delle verifiche che va ora svolta annualmente, anziché semestralmente. Il referto della Sezione delle autonomie, pubblicato nel 2014, ha esaminato e raffrontato nel dettaglio gli esiti dei questionari diffusi a tutti gli Enti locali con la prima versione delle linee guida sopra citate. Il presente referto, invece, aggiunge alla rinnovata analisi delle risposte fornite ai quesiti che accompagnavano la seconda edizione delle linee guida, l'esposizione e il commento delle prime delibere emanate dalle Sezioni regionali sulla base della riforma di cui al d.l. n. 174/2012 e risalenti sostanzialmente all'anno 2013.

Grazie all'art. 147 novellato del Tuel, che impone ai vertici delle amministrazioni di rispondere puntualmente ai quesiti delle citate linee guida, le Sezioni regionali hanno la possibilità di acquisire più compiuti elementi relativi al PEG; ai dati SIOPE, al monitoraggio del Patto di stabilità, ecc.

Un'altra novità che irrobustisce il sistema è dato dall'art. 148-bis, con cui viene specificato che l'ente interessato dalla pronuncia della competente Sezione regionale di controllo deve adottare specifiche misure correttive, entro 60 giorni dal ricevimento della pronuncia. Qualora l'ente non comunichi alla Sezione i provvedimenti adottati (oppure, benché comunicati, non siano stati ritenuti idonei a produrre gli effetti attesi dalla Sezione stessa), viene preclusa l'attuazione dei programmi di spesa, in relazione ai quali sia stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della sostenibilità finanziaria. È questa una sanzione di significativa efficacia potenziale, poiché interviene sulla gestione dell'amministrazione, anche se poi la Corte ha lasciato alla discrezionalità dell'Ente locale la concreta individuazione delle spese da bloccare, fino al superamento dell'irregolarità (Deliberazioni n. 259/2013 Sezione regionale di controllo per il Piemonte e n. 267/2013 Sezione regionale di controllo per la Toscana).

Peraltro, una lettura costituzionalmente orientata delle disposizioni in esame, impone di considerare ancora i descritti poteri della Corte sul versante collaborativo: solo in specifici casi stabiliti dalla legge possono aversi effetti interdittivi e, solo nei casi che mettono in pericolo gli equilibri di bilancio, conseguenze sanzionatorie.

La riforma, oltre ad esaltare il momento autocorrettivo che consegue al controllo, sottolinea come queste verifiche siano connaturate alla programmazione dell'ente. Gli elementi propedeutici all'organizzazione dei controlli, come gli obiettivi e le finalità, devono, infatti, essere preventivamente allocati nei documenti programmatici, come avviene per la relazione previsionale e programmatica e il piano esecutivo di gestione.

Le innovazioni apportate al controllo strategico ne accentuano la logica programmatorio-gestionale e per questo individuano una struttura organizzativa che fa capo al Direttore generale, ove esistente, o al Segretario, che individui le metodologie del controllo e che reimposti la pianificazione dell'ente, in relazione alle metodiche adottate. È inoltre indispensabile che rilevino le risultanze dei controlli, in quanto intesi a verificare la conformità tra gli obiettivi strategici e quelli operativi e le scelte formulate dai dirigenti, nonché la corrispondenza tra gestione, allocazione e amministrazione delle risorse umane, materiali e finanziarie. Infine, il controllo strategico elabora dei report periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al Consiglio, per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari di ricognizione dei programmi.

Il controllo di gestione è strumentale alla ottimizzazione del rapporto tra risorse impiegate e risultati, nonché del rapporto tra obiettivi e azioni realizzate. Mentre il primo sta ad indicare il grado di efficienza delle risorse utilizzate, rispetto agli specifici obiettivi gestionali, il secondo si sostanzia in una verifica del grado di coerenza tra obiettivi e azioni poste in essere.

Tali verifiche vanno effettuate con riguardo alla gestione dell'ente nel suo complesso e nelle sue articolazioni in centri di costo o servizi, tenendo anche conto del livello di prestazione raggiunto. È fondamentale che l'organo preposto al controllo di gestione sia in grado di fornire all'organo politico ogni elemento e valutazione idonei a intervenire sull'indirizzo politico, in modo che i compiti siano diversamente modulati rispetto ai rinnovati stimoli. È in questa sede che gli obiettivi della Relazione previsionale e programmatica vanno trasfusi nel PEG.

Mentre il controllo di regolarità contabile è previsto solo nella fase preventiva, il controllo di regolarità amministrativa è sia preventivo che successivo. Il parere di regolarità contabile è ora previsto su ogni proposta di deliberazione che comporti "riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente".

I controlli sulle società partecipate e sugli equilibri finanziari, di nuova introduzione, conferiscono completezza al sistema. Il primo di essi esige che gli enti interessati organizzino un sistema di raccolta dei dati riferiti alla gestione finanziaria delle società e attivino autonome forme di verifica delle modalità di svolgimento del servizio, approfondendo l'esecuzione dei contratti e la qualità dei servizi erogati. Ogni ente deve individuare la cadenza periodica del monitoraggio in base alla

complessità dell'organizzazione dell'organismo partecipato di cui è socio e dell'attività del medesimo, tenendo conto che le verifiche vanno soprattutto finalizzate ad evitare l'insorgenza di patologie. L'ente deve analizzare gli scostamenti dagli obiettivi e individuare le azioni correttive in ogni situazione in cui siano accertate anomalie o problemi nella gestione finanziaria.

Tra le finalità del controllo di cui al novellato art. 148 del Tuel, è stato approfondito il controllo di competenza e di cassa sugli equilibri finanziari, controllo che deve essere orientato ai processi di analisi, valutazione e revisione della spesa pubblica, senza trascurare il monitoraggio di debiti e crediti, con riferimento alla loro formazione, estinzione e ai tempi medi di pagamento. Identificati i principali flussi informativi, occorre verificare in via continuativa il permanere degli equilibri finanziari. Alle verifiche periodiche devono intervenire tutti i soggetti che si occupano della gestione finanziaria (responsabile del servizio finanziario, organi di direzione politica e amministrativa e organo di revisione), in modo che si arricchisca la consapevolezza sull'andamento della gestione in organi diversi e che si favorisca l'introduzione tempestiva di elementi correttivi, laddove se ne ravvisi di volta in volta la necessità.

La riforma ha chiesto agli enti di garantire il controllo di qualità dei servizi, con l'uso di metodologie che vadano a misurare la soddisfazione degli utenti interni ed esterni. La misurazione della qualità obbliga i Comuni a perseguire obiettivi adeguati, individuando preventivamente i relativi *standard*, con riguardo alla tipicità dei bisogni cui dare risposta e alle esigenze di trasparenza e di integrità dell'azione amministrativa. Gli *standard* sono definiti partendo da un'attenta mappatura dei servizi erogati, che consenta di conoscere tutti i processi dai quali si ottiene un prodotto sotto forma di servizio pubblico, nonché le modalità di erogazione e la tipologia di utenza che ne usufruisce.

1.5.1 I risultati dell'indagine svolta dalla Sezione delle autonomie nel 2015

L'indagine svolta dalla Sezione delle autonomie sulle modalità e sul grado di applicazione della recente riforma sui controlli interni, ha investito 832 amministrazioni, di cui 725 Comuni sopra i 15.000 abitanti e 107 Province. Sono pervenuti 671 questionari, ripartiti in 97 Province e 574 Comuni, mentre 163 enti risultano inadempienti (10 Province e 153 Comuni)³⁰. La percentuale d'adempimento è dunque pari a poco più dell'80%.

³⁰ La stragrande maggioranza degli enti non adempienti non ha trasmesso affatto il questionario compilato, mentre pochissimi lo hanno recapitato fuori termine. Sono inadempienti le Province di Cosenza, Reggio Calabria, Vibo Valentia, Bologna, Genova, Savona, Milano, Vercelli, Cagliari, Oristano. Parimenti non hanno ottemperato i Comuni di Martinsicuro, Roseto degli Abruzzi, Silvi, Matera, Policoro, Melfi, Castrovillari, Montalto di Castro, San Giovanni in fiore, Cirò marina, Gioia Tauro, Siderno, Capua, Casal di Principe, Marcianise, Orta di Atella, S. Maria Capua Vetere, Boscoreale, Caivano, Nola, Pomigliano, Sant'Antioco, Torre Annunziata, Vico Equense, Villaricca, Cava dei Tirreni, Scafati, Castel Maggiore, Savignano, Bondeno, Ferrara, Porcia, Sacile,

Rispetto al controllo di regolarità amministrativa e contabile, radicalmente innovato dalla riforma, 185 enti (28%) hanno modificato, rispetto al 2013, il regolamento uffici e servizi, ovvero il regolamento contabile, a fronte di 486 enti (72%) che non hanno provveduto. Le Province adempienti ammontano a 19, mentre i Comuni osservanti sono stati 166. Le Province non osservanti sono state 78 (72%) ed i Comuni 408 con la medesima percentuale. Gli enti più solerti si allocano in Lombardia, Campania e Sicilia (Tab. 1.1). Viceversa, nel rendere il parere di regolarità contabile, la stragrande maggioranza degli enti (652 pari al 97%) ha preventivamente verificato l'andamento delle entrate, in relazione agli equilibri di bilancio (Tab. 1.2). Sono dunque solo 19 gli enti (3 Province e 16 Comuni) che non hanno ottemperato ad un obbligo che sembra ormai divenuto il segno evidente di una prassi che attribuisce una costante e convinta attenzione al rispetto degli equilibri di bilancio (in 8 Regioni gli enti osservanti gli equilibri di bilancio sono stati la totalità).

L'assunzione di deliberazioni provviste del parere di regolarità tecnica è anch'esso divenuto un comportamento che vede ottemperanti la quasi totalità degli enti, in linea con quanto evidenziato lo scorso anno. A fronte del 6% che ha adottato delibere sprovviste del citato parere, 630 enti (88 Province e 542 Comuni) hanno assunto le proprie decisioni, corredandole dell'avviso in parola (78%). Dunque, in seno al citato 6%, 9 Province e 32 Comuni hanno assunto delibere prive del citato parere (Tab. 1.3). Se nel precedente esercizio una rilevante percentuale, pari a quasi il 74% degli enti, aveva adottato tecniche di campionamento, nel corso del 2014 solo il 18% le ha modificate (Tab. 1.5), mentre il restante 82% ha preferito confermarle, segno questo dell'aver acquisito dimestichezza con strumenti propri dell'esercizio del controllo di regolarità a successivo. Tale controllo contempla l'esame contabile di un certo numero di atti, secondo tecniche di selezione che consentono l'emersione casuale ed estemporanea delle irregolarità. Le tecniche sono state confermate da 78 Province e 474 Comuni, mentre solo 19 Province e 100 Comuni non vi hanno fatto ricorso. Con l'82% dei Comuni e l'80% delle Province, che hanno ritenuto di scegliere il proprio approccio alle irregolarità con operazioni di campionamento, rimane un modesto 18% che, verosimilmente, oscilla tra le difficoltà dell'affrontare il nuovo e la positiva esigenza di cercare

Codroipo, Alatri, Ceccano, Ferentino, Fondi, Minturno, Terracina, Rieti, Cerveteri, Fiumicino, Frascati, Guidonia, Pomezia, Zagarolo, Viterbo, Chiavari, Rapallo, San Remo, Ventimiglia, Savona, Albino, Bergamo, Montichiari, Palazzolo, Erba, Crema, Lodi, Bresso, Cormanico, Cornaredo, Cusano Milanino, Legnano, Segrate, Trezzano, Vimodrone, Somma, Corridonia, Beinasco, Chieri, Giaveno, Leini, Casamassima, Mola di Bari, Triggiano, Valenzano, Carovigno, Ceglie Messapica, Francavilla, Latiano, Mesagne, Oria, San Vito dei Normanni, Manfredonia, Orta Nova, San Nicandro, Torremaggiore, Casarano, Galatina, Mottola, Palagiano, San Giorgio, Sestu, Olbia, Sassari, Sciacca, Niscemi, Aci Catena, Aci S. Antonio, Gravina, Mascalucia, Palagonia, Paternò, San Giovanni la Punta, Milazzo, Misilmeri, Partinico, Termini Imerese, Villabate, Siracusa, Alcamo, Castelvetrano, Marsala, Trapani, Arezzo, Pontassieve, San Casciano, Altopascio, Viareggio, Pisa, Montemurlo, Prato, Agliana, Pescia, Colle Val d'Elsa, Bolzano, Bressanone, Brunico, Laives, Merano, Arco, Rovereto, Corciano, Foligno, Todi, Umbertide, Narni, Feltre, Monselice, Selvazzano, Castelfranco, Paese, Treviso, Villorba, Portogruaro, Scorzé, Bassano del Grappa, Cerea.

tecniche migliori. Ciò che è certo è che le tecniche si sono diffuse, incrementando di molto la percentuale d'adozione riscontrata lo scorso anno (73%). Gli enti del Friuli-Venezia Giulia e del Molise hanno manifestato la maggior propensione al cambiamento. Gli enti che, grazie al controllo di regolarità a successivo, hanno esaminato un considerevole numero di atti sono 379 (57%), suddivisi in 64 Province e 315 Comuni (Tab. 1.6.a). Con riguardo alle tecniche di campionamento, gli atti scrutinati si sono rivelati irregolari nel 33% dei casi in esame, mentre nelle Province la percentuale di irregolarità è risultata più consistente (41%). La Campania è la Regione in cui si riscontrano maggiori irregolarità (Tab. 1.6.b). Passando a verificare se e in che misura le irregolarità stesse siano state sanate, si rileva che solo il 22% degli enti in esame, pari a 148 unità, si è attivato, con una certa prevalenza delle Province, diligenti in 26 casi (27%), rispetto ai Comuni che si sono attivati in 122 casi (21%) (Tab. 1.6.c). Complessivamente gli enti che, a fronte di irregolarità rilevate, hanno trasmesso ai responsabili dei servizi le direttive cui attenersi sono 431 (64%), che si contrappongono ai 242 (36%) che non hanno formulato ai dirigenti le indicazioni del caso. Le Province che hanno messo a punto le direttive cui attenersi sono state 64, quasi il doppio di quelle meno diligenti (33), mentre per i Comuni la percentuale di enti solerti nel sollecitare i responsabili è del 55% (367) (Tab. 1.8). Stando all'insieme dei dati pervenuti, il nuovo controllo di regolarità è stato applicato senza incontrare particolari criticità, tanto è vero che solo poco meno del 10% della totalità degli enti ha lamentato difficoltà, mentre poco più del restante 90% ha ritenuto di trovarsi di fronte ad adempimenti di agevole applicazione. Solo 13 Province delle 97 riscontrate e 53 Comuni dei 574 pervenuti hanno rilevato ostacoli nei nuovi adempimenti (Tab. 1.11). Se è vero che il nuovo controllo di regolarità si propone l'obiettivo di assoggettare ad esame i provvedimenti maggiormente critici, sanandone tempestivamente le irregolarità, è anche vero che i suoi momenti innovativi concernono soprattutto la scelta delle tecniche di campionamento e la sanatoria dei provvedimenti scorretti da parte dell'ente stesso.

Passando al controllo di gestione, va detto che l'esperienza che ne hanno gli enti arriva ormai a una percentuale di adempimento pari all'84% (563), segno che trattasi del più consolidato dei controlli interni. Esso serve a soddisfare l'esigenza di conoscenza e tracciabilità dei fatti gestionali e dei loro esiti, per ottenere informazioni utili alle scelte. È stato adottato dalla totalità degli enti del Piemonte, dell'Umbria, e del Molise, mentre sono vicine al 100% le località della Lombardia, della Liguria, dell'Emilia-Romagna e della Toscana. Segnano il passo, soprattutto le Province e i Comuni di Campania e Puglia. Percentualmente hanno attuato il controllo di gestione l'89% delle Province e l'83% dei Comuni (Tab. 2.1). Mediamente gli Enti locali non hanno l'abitudine di adibire al controllo di gestione unità di personale a tempo pieno, ma l'indagine ha registrato

eccezioni nelle località più vaste, per cui nel 51% di enti del Piemonte (25) e nel 49% di quelli dell'Emilia-Romagna (28), il controllo di gestione si è avvalso di personale interamente dedicato al settore. Complessivamente, poco più del 40% degli enti, a livello nazionale, prevede che ci siano unità di personale che si occupino a tempo pieno del controllo di gestione. Nel dettaglio 57 Province (59%), e 209 Comuni (36%) hanno una unità interamente dedicata, e ciò anche per la scarsità di personale che affligge gli enti più piccoli (Tab. 2.3.a). Viceversa, meno del 50% degli enti (329) occupano nel controllo di gestione una o più unità a tempo parziale, ovvero dipendenti che svolgono congiuntamente almeno un'altra attività. Questa scelta appare più diffusa in Lombardia (57%) e in Emilia-Romagna (63%), a fronte di una percentuale generale di Comuni e Province che occupano, nel 49% dei casi, personale a tempo ridotto. Gli enti della Liguria, del Friuli-Venezia Giulia e dell'Umbria occupano personale a tempo parziale per una misura vicina al 70% (Tab. 2.3.b). Una certa solidità del controllo di gestione è testimoniato anche dal fatto che il 64% degli enti (431) ha previsto l'obbligo di adottare azioni correttive per il raggiungimento degli obiettivi. Mentre il solo Friuli-Venezia Giulia ha previsto l'adozione di correttivi nella totalità degli enti, altrove le percentuali più alte vanno dal 61% dell'Emilia-Romagna, al 65% della Lombardia e della Toscana, al 72% della Puglia e al 73% della Sicilia. I dati relativi agli enti delle due ultime Regioni attestano come, in sede locale, si riponga ormai una certa fiducia nel rimedio del controllo di gestione, che consiste principalmente nell'aggiustare il tiro in corso d'opera, ribadendo obiettivi tralasciati o modificando quelli risultati errati o divenuti di minore interesse. L'obbligo di azioni correttive è stato previsto dal 70% delle Province (68) e dal 63% dei Comuni (363) (Tab. 2.4.c). La necessità di flussi informativi tra i diversi uffici degli enti e i sistemi informativi è stata stabilita dal 55% delle località (371), allo scopo di meglio alimentare l'intero sistema del controllo di gestione. Il 72% delle Province (70) ed il 52% dei Comuni (301) hanno a disposizione flussi informativi. Gli enti più solerti al riguardo sono stati quelli del Veneto, che si sono attivati nel 100% dei casi e quelli della Lombardia e della Toscana, diligenti rispettivamente nel 62% e nel 59% degli enti (Tab. 2.4.d). Fa comunque riflettere il dato che attesta che 300 enti (48%) non hanno un sistema informativo perfettamente collegato in rete con i vari uffici, che permetta di valutare in tempo reale la congruenza tra risultati e obiettivi. Complessivamente, gli enti che hanno adottato una contabilità economico-patrimoniale superano il numero degli enti che hanno assunto una contabilità analitica (340 rispetto a 241). La contabilità economico-patrimoniale è dunque presente nel 51% complessivo dei casi. È solo nelle Province che si raggiunge la percentuale del 64% (nei Comuni la quota è ferma al 48%). Solo nel Piemonte e nel Friuli-Venezia Giulia le percentuali d'attuazione si attestano intorno al 70% (Tab. 2.4.e). La

situazione più critica è esposta dall'adozione della contabilità analitica, il cui dato positivo investe solo il 36% degli enti, con la limitata eccezione dell'Emilia-Romagna (63%). Per il resto le Province sono senz'altro più ottemperanti (46%), mentre i Comuni registrano un modesto 34%. Anche le Deliberazioni delle Sezioni regionali della Corte hanno ricorrentemente sottolineato la costante difficoltà degli enti a dotarsi di una contabilità per centri di costo (Tab. 2.4.f). Si è, invece, registrato un notevole passo in avanti sul fronte dell'adozione di indicatori che verifichino il raggiungimento degli obiettivi. Mentre nella precedente indagine si era rilevato che il 63% degli enti aveva adottato questi essenziali strumenti di misurazione, per il 2014 la percentuale è salita all'86% (575). La quota di enti ottemperanti è generalmente elevata, con punte del 100% in Friuli-Venezia Giulia e in Trentino-Alto Adige. Nelle Province gli indicatori sono presenti nel 93% dei casi, mentre i Comuni li hanno adottati per l'84%. Risultano lontani dalla media gli enti della Campania (69%) e della Sicilia (60%) (Tab. 2.5). Complessivamente, se si considera che solo il 16% dei Comuni, che pure sono meno attrezzati, non utilizza gli indicatori, risulta evidente che ormai quasi l'universo degli Enti locali ha maturato un approccio sicuro e consolidato nell'uso di questi strumenti. Ciò conferma come la cultura della misurazione delle prestazioni sia definitivamente entrata nel modo di valutare il funzionamento dei servizi. Altrettanto positivi sono i risultati ottenuti dagli enti nell'utilizzo dei *report* del controllo di gestione per la valutazione del personale. Mentre nel 2013 si dava conto solo di un 43% di enti che si esprimevano sulle *performance* del personale, avendo a riferimento i report del controllo di gestione, nel corso dello scorso anno la stessa percentuale ha raggiunto il 60% (401). La percentuale è più elevata nelle Province (74%), con i Comuni che si attestano al 57%. Gli enti dell'Umbria e dell'Emilia-Romagna registrano, rispettivamente, percentuali dell'85% e dell'86%, mentre negli enti della Campania e della Calabria l'abbinamento del controllo di gestione con la valutazione della *performance* è ignorato in circa il 75% dei casi (Tab. 2.8). Diversamente, è solo del 15% (101) la quota di enti che, sempre nel controllo di gestione, ha fatto riferimento al *benchmarking*, ovvero a prassi correnti che assicurano migliori risultati ai medesimi costi. Ben 492 Comuni (86%) ignorano il *benchmarking* e, in questo caso, anche le Province hanno mostrato disinteresse per questo profilo di novità (80%). Se si pensa che, solo 19 Province e 82 Comuni hanno sperimentato il *benchmarking*, si capisce come il dato delle località dell'Emilia-Romagna (25%) costituisca quasi un'eccellenza, a fronte di ben 570 enti che ignorano lo strumento (Tab. 2.9). Conclusivamente, può rilevarsi che l'attuazione del controllo di gestione non ha incontrato criticità per il 68% degli enti (454) con una punta del 70% per le Province. Gli enti dell'Umbria (62%) e della Sardegna (58%) sono quelli che registrano percentuali più basse (Tab. 2.11).

Il controllo strategico si misura su una ridotta platea di enti, atteso che il primo comma dell'art. 147-ter del Tuel, come modificato dall'art. 3, co. 1, lett. d) del d.l. n. 174/2012 dispone che, per l'anno 2014, la verifica dello stato di attuazione dei programmi avvenga solo nei Comuni superiori ai 50.000 abitanti.

Gli enti coinvolti sono solo 218 e di questi circa il 67% (146 enti di cui 67 Province e 79 Comuni) ha esercitato il controllo strategico. 30 Province su 97 ignorano l'adempimento. Nei Comuni e nelle Province del Friuli-Venezia Giulia e dell'Emilia-Romagna la totalità degli enti ha sperimentato il controllo strategico e ottimi risultati hanno avuto anche le località di Piemonte, Lombardia e Toscana (intorno all'80-90%), che si contrappongono a quelle della Sardegna e della Calabria, in cui la percentuale di applicazione è del 25% e 29% circa.

Oltre al dato iniziale del Friuli-Venezia Giulia e dell'Emilia-Romagna, dove, rispettivamente, i 7 e 20 enti coinvolti dall'indagine hanno tutti attivato il controllo strategico, dei 24 enti considerati per la Lombardia, 19 utilizzano il controllo strategico, mentre in Sicilia, su 21 enti riceventi il questionario, solo 12 si sono organizzati per espletare verifiche interne di tipo strategico (Tab. 3.1). L'impiego di personale è stato modesto, nel senso che solo in Lombardia 6 Province e 9 Comuni su 24 enti coinvolti (circa 63%), hanno adoperato almeno una unità di personale a tempo pieno. Percentuali superiori al 50% sono comunque esposte anche dagli enti di Veneto, Friuli-Venezia Giulia, Abruzzo e Basilicata. Viceversa, nelle Marche solo 1 Comune e 1 Provincia su 8 enti e solo 1 Comune sardo sugli 8 interessati, hanno deciso di affidare il controllo strategico ad una unità destinata ad esercitarlo in esclusiva (Tab. 3.4.a). Complessivamente, degli enti interessati, il 42,7% esercita il controllo strategico con personale occupato a tempo parziale e il 42,2 con unità a tempo pieno. Il ricorso al personale a tempo parziale si verifica soprattutto negli enti della Liguria, dell'Emilia-Romagna e della Basilicata (rispettivamente 2 enti su 4, 12 enti su 20 e 1 ente su 3) (Tab. 3.4.b). La differenza con il controllo di gestione è notevole, se si pensa che il controllo strategico è applicato nel 67% degli enti di competenza, mentre il controllo di gestione si consolida su un considerevole 84%. L'utilizzo di personale a tempo parziale è maggiore per il controllo di gestione (49%), che per il controllo strategico (42,7%). Viceversa, l'uso del personale a tempo pieno è più basso nel controllo di gestione (circa 39%) rispetto a quello strategico (più del 42%). I dati non sono pienamente comparabili, visto che solo i Comuni più grandi sono obbligati al controllo strategico e in essi, di norma, le risorse umane a tempo pieno sono maggiormente disponibili. Di contro, in un controllo quasi ovunque consolidato, come quello di gestione, anche il personale a tempo determinato può essere adeguato allo scopo.

La verifica dello stato di attuazione dei programmi rispetto alle previsioni è avvenuta in circa il 62% degli enti (136 su 218). Il fatto che 82 enti siano ancora inottemperanti dimostra come, soprattutto in quelli di poco al di sopra dei 50.000 abitanti questa pratica di monitoraggio resti ancora ignorata. Il fenomeno negativo è però meno diffuso negli enti di Piemonte (circa 71%), e Toscana (circa 74%), ma soprattutto in Friuli-Venezia Giulia, Emilia-Romagna e Molise, dove la totalità di Province e Comuni verifica periodicamente lo stato di attuazione dei programmi (Tab. 3.5.a). Numeri meno positivi si rinvencono quando la verifica della programmazione avviene tenendo conto del grado di assorbimento delle risorse. Solo il 51% circa degli enti ha prestato attenzione a questo profilo, anche se poi, in proporzione, le Province sono state più osservanti dei Comuni. I dati maggiormente positivi sono evidenziati dagli enti del Piemonte e dell'Emilia-Romagna (circa 85%) (Tab. 3.5.b). La stessa situazione, sostanzialmente, si riproduce allorché gli enti sono chiamati a verificare lo stato di attuazione, rispetto al livello di realizzazione degli obiettivi del programma di mandato. Se, complessivamente, circa il 64% di essi applica la verifica, le risposte negative vengono sia dalle Province (in Veneto sono inottemperanti 4 Province su 7 e in Sicilia 7 su 9), che dai Comuni (in Campania sono inottemperanti 11 Comuni su 18, e in Sicilia 6 su 12) (Tab. 3.5.c). Solo in Emilia-Romagna e Toscana si raggiunge una percentuale d'ottemperanza pari al 100%. L'apprezzamento si rinnova per l'analisi degli enti che hanno verificato lo stato di attuazione dei programmi sia rispetto agli *standard* di qualità prefissati (Tab. 3.5.d), sia rispetto al loro impatto socio economico (Tab. 3.5.e). Per il primo parametro emerge il dato delle Province, adempienti per il 31% circa (circa 30 enti), che scende al 29% circa per il secondo tipo di rapporto. Viceversa, i Comuni hanno rapportato lo stato dei programmi sia agli *standard* di qualità prefissati (circa il 27%) che all'impatto sociale (circa il 24%). La migliore situazione delle Province dimostra come una struttura più sviluppata agevoli in qualche misura l'adempimento di compiti ulteriori. In Veneto, Friuli-Venezia Giulia ed Emilia-Romagna, in tutte le verifiche dell'attuazione dei programmi, rispetto agli *standard* prefissati e all'impatto socio economico, gli enti pervengono ad una percentuale di adempimento sensibilmente superiore al 50%.

Il comma 2 dell'art. 147-ter del d.l. n. 174/2012 ha stabilito che il controllo strategico debba esitare non solo nei tradizionali *report*, ma anche in delibere di ricognizione dei programmi, che riesaminino le decisioni alla luce di quanto emerso dai controlli. La disposizione enfatizza il momento spiccatamente strategico del controllo. Ebbene, l'83% della totalità degli enti non si è comportato in tal senso (solo 36 enti su 218 si sono adeguati), anche se poi le Province, con un adempimento del 21%, hanno fatto meglio dei Comuni (9%). Gli enti del dell'Emilia-Romagna e

della Toscana hanno, invece, riesaminato i programmi, rispettivamente, nel 35% e nel 26% circa dei casi (Tab. 3.8.1).

Questo risultato negativo è spunto di riflessione, perché l'intento del controllo strategico è proprio l'eventuale messa in discussione dei risultati programmati e l'assunzione dei conseguenti provvedimenti, proprio in termini di revisione della programmazione stessa. Complessivamente, una parte considerevole di enti ha ammesso di aver rilevato qualche criticità in più rispetto agli altri controlli nell'affrontare quello strategico. In questa sede ben 65 enti su 218 si sono dichiarati in difficoltà, e tra questi molte Province (circa il 31%) e numerosi Comuni (circa il 29%). Gli enti che hanno incontrato difficoltà in misura superiore alla media del 30%, risiedono in Umbria (75%), Sicilia (48% circa) e Piemonte (43% circa) (Tab. 3.9). Va ovviamente rammentato che gli enti che ammettono o negano di aver incontrato ostacoli sono anche quelli che hanno attivato o tentato di attivare questo tipo di controllo, mentre quelli che se ne sono disinteressati non danno riscontro al quesito. Non sono state riscontrate criticità presso gli enti del Friuli-Venezia Giulia, del Molise e del Trentino-Alto Adige.

Il secondo anno di applicazione del controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del Tuel) assiste ad un'attivazione dei Consigli degli enti nella verifica del permanere degli equilibri di bilancio (Tab. 4.3.1). Il 90% delle Province e dei Comuni, per un totale di 604 località, ha verificato gli equilibri, tramite l'organo d'indirizzo politico, così come nel 65% di esse (76 Province e 417 Comuni) il responsabile del servizio finanziario ha adottato atti di indirizzo e/o coordinamento, per lo svolgimento dei medesimi controlli (Tab. 4.1). Le percentuali sono ovunque considerevoli, tranne che in Molise, Calabria e Sicilia. Gli enti che hanno adottato atti per il ripristino del pareggio di bilancio, a causa di squilibri della gestione di competenza, sono in tutto 131 (19%). Viceversa, sono rimaste inerti il 46% delle Province (45) e l'86% dei Comuni (495). Solo le Province fanno registrare un dato favorevole in tutte le verifiche, essendosi attivate nel 54% dei casi; solo in Liguria la percentuale positiva di enti sale di poco.

Gli enti che hanno adottato atti per il ripristino del pareggio di bilancio, a causa di squilibri della gestione di competenza, sono circa il 20%, di cui 52 Province e 79 Comuni (Tab. 4.3.2.a). Gli enti che hanno adottato atti per il ripristino del pareggio di bilancio, a causa di squilibri della gestione dei residui sono in tutto solo 14 su 671 (2 Province e 12 Comuni) (Tab. 4.3.2.b). Gli enti che hanno adottato atti per il ripristino del pareggio di bilancio a causa di squilibri della gestione di cassa sono in tutto 31, di cui 4 Province e 27 Comuni (meno del 5%), con una lieve, maggiore ottemperanza in Liguria (Tab. 4.3.2.c). La valutazione degli effetti prodotti sul proprio bilancio dai risultati di gestione degli organismi partecipati è avvenuta, invece, nel 77% delle Province

(75) e nel 67% dei Comuni (384): Gli enti che, complessivamente, hanno ritenuto di dover tenere sotto controllo i comportamenti gestionali degli organismi partecipati sono 459, con una percentuale che supera di poco il 68% (Tab. 4.3.3). Gli enti di Piemonte, Emilia-Romagna, Toscana e Umbria registrano percentuali tra l'80% e il 90% circa. Gli enti che, complessivamente, hanno verificato se il programma dei pagamenti fosse compatibile con le disponibilità di cassa sono 630 (94%), per cui risultano inadempienti solo 5 Province e 36 Comuni. L'adeguamento non particolarmente complesso ha consentito agli enti di Veneto, Friuli-Venezia Giulia, Emilia-Romagna, Umbria, Marche, Molise e Valle d'Aosta di rispondere positivamente nel 100% dei casi (Tab. 4.3.4). Gli enti che, complessivamente, hanno attivato processi di revisione della spesa sono presenti in 497 casi (74%). Le Province sono più solerti, con il 90% di casi d'adempimento (88), mentre i Comuni raggiungono il 71% (409). Gli enti di Umbria e Basilicata raggiungono la totalità degli adempimenti (Tab. 4.8).

Il ricorso a CONSIP o ad altri soggetti aggregatori, per un certo numero di acquisti, è avvenuto complessivamente in 583 enti (87%), tenendo conto che nelle Province la scelta è avvenuta nel 91% dei casi, mentre nei Comuni la percentuale si è assestata intorno all'86%. Gli enti più coinvolti nella contrattazione con CONSIP si trovano in Piemonte, Lombardia, Veneto, Emilia-Romagna e Marche. Le risposte ai quesiti sulla revisione della spesa e sul ricorso a CONSIP evidenziano numeri abbastanza simili, che danno la misura di come le problematiche sugli equilibri s'intraccino concretamente con gli obiettivi della *spending review* (Tab. 4.9). Un altro relativo successo è dato dal fatto che solo il 21% di tutti gli enti (139) dichiarino un tempo medio di pagamento dei creditori superiore a 60 giorni. Più precisamente, solo il 13% delle Province (13) e il 22% dei Comuni (126) travalicherebbero il tetto dei 60 giorni nell'onorare i propri debiti (Tab. 4.11.1). La consueta domanda di respiro più generale in ordine alla criticità incontrate nel dare applicazione al tipo di controllo, vede, nel caso di quello sugli equilibri, un insuccesso complessivo limitato al 18% di casi, nel senso solo 118 enti asseriscono di aver incontrato difficoltà. Viceversa, il 77% delle Province (75) e l'83% dei Comuni (477) dichiarano che l'applicazione del nuovo controllo è stato esente da particolari ostacoli. Gli enti di Liguria, Toscana e Umbria avrebbero incontrato maggiori criticità (Tab. 4.12).

Con riguardo al controllo sugli equilibri finanziari, lo scorso anno era emerso che lo stesso non era sufficientemente sviluppato e si riteneva che fosse soddisfatto assolvendo semplicemente all'obbligo di valutare se l'ente rispettasse i parametri delle norme contabili, nonché i criteri che disciplinano il concorso degli enti alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica.

L'indagine sull'esercizio 2014 ha invece permesso di esaminare i vari profili di questo ampio controllo ed è risultato che - pur nel limitato ricorso a misure per ripristinare l'equilibrio di bilancio, rispetto alla competenza, alla cassa e ai residui - l'insieme delle iniziative assunte per raggiungere obiettivi come la congruenza tra pagamenti e disponibilità di cassa o l'analisi di revisione della spesa, hanno attestato la buona volontà degli enti sul fronte del risanamento.

Le novità del d.l. n. 174/2012 hanno anche meglio definito la posizione delle società partecipate, fino a richiedere che ciascun ente locale sia considerato con esse una sorta di "sistema unico", comprensivo anche di tutte le espressioni esterne che svolgono funzioni gestionali. Per questo il nuovo controllo ha previsto la redazione del bilancio consolidato, la preventiva definizione degli obiettivi e l'organizzazione di un apposito sistema informativo. Il comma 5 dell'art. 147-*quater* ha previsto l'obbligatorietà di tale controllo per i soli enti con più di 50.000 abitanti, ma la Sezione delle autonomie ha ritenuto di estendere l'indagine anche a quelli con popolazione inferiore, in modo da non rinunciare ai numerosi dati disponibili. Nel corso dell'indagine relativa al 2014 si è ravvisato che il 42% degli enti (284) ha regolamentato il controllo sulle società partecipate tramite un atto normativo *ad hoc* (Tab. 5.1). Anche qui appare notevole il divario tra le Province, ottemperanti nel 95% dei casi (92) e i Comuni, che si sono adeguati solo per il 33% (192). La situazione è favorevolmente cambiata rispetto all'anno precedente, quando solo il 34% degli enti aveva emanato un regolamento. Gli enti della Liguria, del Friuli-Venezia Giulia, dell'Abruzzo, della Basilicata e del Trentino-Alto Adige sono stati i più solerti. Gli enti che, complessivamente, hanno effettuato un monitoraggio sui rapporti finanziari con ciascuna partecipata sono stati 292 (44%), con una netta prevalenza delle Province (90%) sui Comuni (36%) e con un apprezzabile incremento rispetto all'anno precedente, in cui la percentuale dei controlli era stata di circa il 29% (Tab. 5.3.a). Se si considera che 466 Comuni sono inadempienti, appare positivo il dato degli enti del Friuli-Venezia Giulia e del Trentino-Alto Adige che espongono situazioni di ottemperanza in quasi il 70% dei casi³¹. Gli enti che hanno effettuato un monitoraggio sulla situazione contabile, gestionale e organizzativa di ogni partecipata sono, tendenzialmente, ancor meno dei precedenti (235), con una quota del 35% (Tab. 5.3.b). Anche in questo caso, il dato migliore è quello delle Province, che si sono attivate nell'80% dei casi (78). Restano inadempienti 417 Comuni, per una percentuale del 73% e in nessuna Regione gli enti adempienti superano il 50%. L'art. 147-*quater* ha anche assegnato agli Enti locali il compito di definire gli obiettivi gestionali cui deve tendere l'organismo partecipato, con monitoraggio periodico del loro raggiungimento e con analisi degli

³¹ Questi dati sono da ritenere orientativi, perché non in tutti i Comuni di più piccole dimensioni esistono società partecipate.

scostamenti, allo scopo di predisporre correttivi, anche in riferimento agli squilibri di bilancio degli enti proprietari (Tab. 5.3.c). La complessità della prescrizione ha comportato che solo 161 enti (24%) si siano adeguati, con una percentuale negativa dei Comuni dell'83% (477 casi). Meglio hanno fatto le Province, con il 66% di adempimenti (64). Gli enti dell'Emilia-Romagna, della Basilicata e del Trentino-Alto Adige sono stati più adempienti. Il monitoraggio sui contratti di servizio conclusi con gli organismi partecipati ha interessato 208 enti (31%), in cui la percentuale della Province (62%) è superiore rispetto a quella dei Comuni (26%). Solo 37 Province non hanno adempiuto, a fronte di 426 Comuni (Tab. 5.3.d). La qualità dei servizi erogati dalle partecipate è stata esaminata da 53 Province (55%) e 95 Comuni (17%), con un totale di enti adempienti pari a 148 (23%). Con il 58% di enti osservanti, il Friuli-Venezia Giulia è stata la Regione più attiva (Tab. 5.3.e). Gli effetti prodotti sull'ente dai risultati della gestione della partecipata sono stati monitorati complessivamente da 264 enti, pari al 39% (Tab. 5.3.f). Questo profilo estremamente importante per l'applicazione della riforma ha registrato una vasta ottemperanza delle Province (87%) e una scarsa adesione dei Comuni (31%), ma ciò si giustifica con la più ampia presenza delle società partecipate nelle Province, piuttosto che nei Comuni, soprattutto se di piccole dimensioni. Se è vero che 394 Comuni hanno ignorato in che misura riverberi sull'ente la gestione degli organismi partecipati, è anche vero che in Regioni come la Liguria il numero dei Comuni osservanti è pari a quello degli inadempienti.

Risultati simili emergono anche nel monitoraggio sul rispetto delle norme sui vincoli di finanza pubblica da parte degli organismi partecipati (Tab. 5.3.g). Se l'81% delle Province (79) e il 28% dei Comuni (163) hanno risposto affermativamente, nel complesso 429 enti (pari al 64% del totale) hanno ignorato l'importante problema. Anche in questo caso la metà dei Comuni della Liguria hanno adempiuto. Al quesito concernente l'adozione di direttive per assicurare una graduale riduzione del rapporto tra spesa di personale e spesa corrente, hanno risposto affermativamente 195 enti (29%) (Tab. 5.4). Se 84 Province (87%) e 180 Comuni (31%) hanno verificato l'applicazione delle relative norme, all'opposto 394 Comuni (69%) non hanno emanato direttive. In nessuna Regione si ravvisa una percentuale di adempimento di enti che si discosti dall'andamento generale.

La tendenza degli enti ad affermare che non hanno incontrato difficoltà applicative, anche nei casi in cui, invece, le mancate attuazioni sono risultate vistose, si rinviene anche nel controllo sugli organismi partecipati. In effetti, solo 82 enti su 671 hanno asserito di aver rilevato criticità (20 Province e 62 Comuni). Ben 512 Comuni (89%) hanno dichiarato che, intraprendendo percorsi nella nuova materia, non si sono imbattuti in ostacoli (Tab. 5.5). Probabilmente la valutazione

ottimistica è di prospettiva, lasciando immaginare quali potrebbero essere i risultati relativi ad impegni futuri. Gli enti che hanno incontrato maggiori criticità risiedono nelle Marche, in Molise e in Basilicata.

Il nuovo controllo di qualità è focalizzato su *standard* e parametri idonei ad esprimere prospettive di efficienza ed economicità dei servizi, oltre che a garantire adeguatezza nella gestione del territorio e ad assicurare la soddisfazione dei bisogni diffusi. Questo controllo, obbligatorio per gli enti con più di 50.000 abitanti, è stato istituito complessivamente in 111 enti (51% circa), ripartiti tra 39 Province (40% circa) e 72 Comuni (60%) (Tab. 6.1). Solo gli enti di Trentino-Alto Adige, Veneto, Emilia-Romagna, Toscana e Piemonte superano ampiamente il 50% di risposte affermative, con picchi in Veneto (92% circa) ed Emilia-Romagna (80%). In appena 22 Province e 30 Comuni è stata utilizzata, per il controllo di qualità, almeno una unità di personale a tempo pieno. Gli enti della Lombardia e del Lazio sono quelli che maggiormente hanno operato questo tipo di scelta (Tab. 6.4). Negli altri casi gli enti hanno occupato almeno una unità di personale a tempo parziale. Gli enti che hanno optato per questa soluzione sono circa il 24% (25 Province e 27 Comuni) e a preferirla sono stati in particolare le località di Liguria, Umbria e Marche (Tab. 6.4.bis). Gli enti che, complessivamente, dichiarano di aver incontrato criticità in tale tipo di controllo sono, in fondo, assai pochi (60), ripartiti tra 22 Province e 38 Comuni. Le criticità hanno riguardato il 28% circa degli enti, con maggiori ammissioni in quelli della Puglia (45%), del Veneto (42% circa) e dell'Emilia-Romagna (40%). 75 Province e 83 Comuni (72 %) assicurano che in questo controllo sono assenti criticità (Tab. 6.9).

Anche quest'anno, si osserva che il primo risultato positivo della riforma è che sia il testo novellato degli art. 147 e 148 del Tuel, che il riscontro dato dagli Enti locali alle Linee guida hanno permesso di conoscere la situazione generale di tutti i controlli interni degli enti di determinate dimensioni, abbandonando definitivamente le verifiche eventuali e saltuarie correlate alle rilevazioni programmate sporadicamente dalle singole Sezioni regionali. Anche le ultime Linee guida (deliberazione n. 28/SEZAUT/2014/INPR), come quelle immediatamente precedenti, avevano permesso agli organi di controllo interno di rispondere a questionari assolutamente omogenei e quindi portatori di risultati comparabili tra loro. Questo ha permesso ai vertici delle amministrazioni di predisporre le relative relazioni alle Sezioni regionali della Corte dei conti e a quest'ultime di pronunciarsi sull'assetto e sui risultati dei controlli, contribuendo a pervenire ad un quadro generale.

Per quanto concerne il controllo di regolarità amministrativa e contabile esercitato a successivo, secondo tecniche di campionamento, la percentuale di adempimento è stata molto elevata rispetto

al precedente anno (oltre l'80%). Se l'acquisizione dei pareri di regolarità tecnica e contabile ha riscontro, dopo due anni dall'entrata in vigore, rispettivamente, nel 97% e nel 78% degli Enti locali, emerge che questo rinnovato tipo di controllo ha incontrato il favore degli enti, anche perché confacente al loro modo di procedere.

Dopo sedici anni di vita, il controllo di gestione appare ormai il più generalizzato. Esso ottimizza il rapporto tra obiettivi ed azioni, fornendo agli organi d'indirizzo elementi di valutazione e ai responsabili dei servizi i correttivi del caso. Un altro dei profili positivi del controllo di gestione è la diffusione degli indicatori, che hanno permesso la misurazione dei risultati, secondo parametri quantitativi che consentono di evitare gli apprezzamenti indistinti e a motivazione discutibile; con una presenza nel 93% delle Province, gli indicatori possono dirsi gli strumenti più utilizzati dai controlli interni.

Il controllo strategico, che avrebbe dovuto essere di ausilio da tempo all'azione politica, è meno applicato del controllo di gestione (67% invece dell'84%) e solo due enti su dieci hanno emanato delibere di ricognizione dei programmi, finalizzate al loro riesame (a fronte di circa il 60% che ha almeno verificato lo stato d'attuazione degli obiettivi). Resta purtroppo ancora, nell'ombra l'obiettivo misurazione del più importante dei fattori della produzione, quello del lavoro (solo nel 2014 c'è stata la rilevazione automatica delle presenze).

Va però segnalato che, mentre un'alta percentuale degli enti di Piemonte, Friuli-Venezia Giulia, Emilia-Romagna, Toscana e Molise hanno messo in discussione il costo medio per unità di prodotto o unità di servizio, verificando se lo stato di attuazione dei programmi fosse meritevole di un cambio di strategia, solo i Comuni e le Province del Friuli-Venezia Giulia e dell'Emilia-Romagna hanno tutti, indistintamente, attivato il controllo strategico. La causa della limitata applicazione è da ricercare sia in una certa affinità con il controllo di gestione, cui gli enti danno di regola maggiore ottemperanza, che nella scarsità di risorse umane e finanziarie. Prova ne sia che le Province, maggiormente strutturate, hanno dato all'istituto un maggiore riscontro.

La verifica degli equilibri finanziari ha avuto un considerevole sviluppo, passando da percentuali di adempimento del 66% a quote del 90%, sia per le Province che per i Comuni. Questo recente tipo di verifica prevede che l'amministrazione crei relazioni tra i vari controlli, acquisendo così una visione più globale delle proprie esigenze. È molto interessante rilevare come la cultura degli equilibri di bilancio si sia fatta strada velocemente, anche grazie al fatto che riflessioni sul tema erano state svolte, ancorché in forma estemporanea, prima che questo tipo di controllo fosse istituzionalizzato.