

L'esposizione dei dati di cassa dei Comuni per il 2013, che condusivamente pone a raffronto i dati della parte attiva con quella passiva delle gestioni considerate, mostra il saldo di cassa di parte corrente nuovamente di segno negativo dopo la ripresa del 2012.

Il saldo delle partite in conto capitale, inverte il risultato dell'esercizio precedente che chiudeva in disavanzo. Il miglioramento è legato essenzialmente ad un calo delle spese in conto capitale al netto delle concessioni crediti.

Il valore del saldo delle anticipazioni di cassa non è pari a zero ma, analogamente a quanto accaduto per l'esercizio 2012, è positivo. Tale differenziale risulta motivato dal fatto che l'elevato importo delle anticipazioni e dei finanziamenti a breve, accesi nel 2013, non ha trovato piena compensazione nei rimborsi operati in termini di pagamenti nel corso dello stesso esercizio. Com'è noto, infatti, l'anticipazione di tesoreria è utilizzabile per tutta la durata dell'esercizio e la sua scadenza coincide con la chiusura dell'esercizio medesimo, entro il quale deve essere estinta, al fine di evitare l'esposizione di un *deficit* nel conto del bilancio. Mostra segno negativo, invece, il saldo delle riscossioni e dei pagamenti per servizi conto terzi, in linea con il trend degli esercizi precedenti e con il disallineamento ricorrente delle poste considerate.

Infine, dall'analisi delle disponibilità liquide, comunicate dai tesoriani degli enti, è emerso l'anomalo disallineamento dei valori registrati come fondo cassa alla fine dell'esercizio ed all'inizio di quello successivo, con valori iniziali, in alcuni casi, addirittura inferiori a quelli del fondo cassa registrato alla fine dell'esercizio precedente.

III.6 Approfondimento tematico sui controlli interni nelle Province e nei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti alla luce del nuovo art. 148 del TUEL

III.6.1 La disciplina normativa e le linee guida della Corte dei conti

L'art. 147 del TUEL, come modificato dall' art. 3, co. 1, lett. d), del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha riscritto il sistema dei controlli interni agli enti locali, in parte riproducendo i contenuti dei tradizionali controlli di gestione e strategico e, in parte, introducendo una diversa versione del controllo di regolarità amministrativa e contabile, cui si aggiungono le verifiche sulla qualità dei servizi, sugli equilibri finanziari e sugli organismi partecipati¹⁰⁹. Il legislatore ha voluto espressamente parlare di rafforzamento dei controlli, nel senso che, da una parte, ha inteso incrementare le modalità di presidio sull'attività amministrativa e, dall'altra, ne ha enfatizzato i profili di tracciabilità e responsabilità.

Il rinnovato controllo di regolarità amministrativa e contabile, affidato al responsabile dei servizi finanziari è la novità di maggiore evidenza, assieme alla prevista emanazione, da parte della Sezione delle autonomie, di apposite Linee guida che, messe a disposizione delle Sezioni regionali di controllo per le relative rilevazioni, pongono i vertici degli enti locali nelle condizioni di riferire alla Corte dei conti in maniera completa e, soprattutto, omogenea sulla regolarità delle sottostanti gestioni, promuovendo l'adeguatezza e l'efficacia del sistema. La menzionata omogeneità dei dati e la loro conseguente comparabilità dovrebbero consentire di ottenere informazioni approfondite sul funzionamento dei controlli e, soprattutto, sulla loro sottostante realtà gestionale, secondo parametri comparabili e riconducibili ad una visione d'insieme¹¹⁰, grazie alla quale è poi possibile sia pronunciarsi sull'esito della riforma, che riferirne al Parlamento.

Le prime linee guida sono state approvate dalla Sezione delle autonomie, con la delibera n. 4 dell'11 febbraio 2013, che indirizzava le Sezioni regionali nelle rilevazioni sulla regolarità della gestione amministrativa e contabile e, soprattutto, per quanto qui interessa, sul funzionamento dei controlli interni e sugli eventuali esiti negativi dei loro insoddisfacenti risultati. In sede di prima applicazione i Comuni destinatari sono stati quelli con più di 15.000 abitanti.

¹⁰⁹ Per l'illustrazione e il commento della normativa si rinvia al referto sulla finanza locale approvato lo scorso anno pag. 3 - 11

¹¹⁰ Fino all'emanazione del d.l. n. 174/2012, il compito di comunicare le disfunzioni riscontrate era stato affidato, ma con una ben diversa portata, all'organo esercente il controllo di gestione in base all'art. 198 bis del TUEL, aggiunto al testo unico dall'art. 1 del d.l. n. 168/2004, convertito dalla legge n. 191/2004, che riferisce sull'assetto d'insieme agli organi deliberativi.

Presso le Sezioni regionali di controllo, i capi delle Amministrazioni locali hanno fornito risposta ai molteplici quesiti che accompagnavano le linee guida e ne erano, in qualche modo, un'esplicitazione. Le Sezioni medesime, oltre ad emanare proprie delibere sulla scorta degli esiti dell'applicazione della normativa sull'assetto dei controlli interni e sulle misure correttive eventualmente indicate a ciascun ente, hanno anche trasmesso alla Sezione delle autonomie, le risposte fornite ad alcune domande già formulate agli enti locali in sede di linee guida e, in un secondo momento, selezionate, quanto a numero e contenuto, per la loro significatività e valenza applicativa, in quanto ritenute idonee a rappresentare al Parlamento, in sede di referto annuale, gli esiti complessivi ottenuti a livello nazionale dall'esordio della più recente riforma. In questo modo, valutando e comparando i dati estrapolati da quanto riferito in un certo numero di questionari allegati alla linee guida dagli enti delle diverse Regioni, è stato possibile ottenere notizie e informazioni abbastanza particolareggiate ed esaurienti, oltre che raffrontabili.

Va rammentato che la riforma contenuta nel d.l. n. 174/2012 dà risalto al controllo esterno della Corte dei conti, che risulta rafforzato sia in sé per sé, che nel rapporto sinergico con i controlli interni. Se è vero che questi ultimi, essendo arricchiti e più articolati, risultano più completi, è anche vero che i controlli "tradizionali" ripercorrono in buona parte le impostazioni preesistenti, mentre quelli nuovi, sugli equilibri finanziari, sulla qualità dei servizi e sulle società partecipate, già si rinvenivano in preesistenti disposizioni. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile risulta, invece, completamente rinnovato, soprattutto per l'assoggettamento delle delibere degli organi di governo aventi riflessi economico finanziari a preventivo parere di regolarità tecnica e contabile, e perché i principali provvedimenti amministrativi sottostanno a inusuali verifiche *ex post*, grazie al ricorso a "moderne" tecniche di campionamento.

Un ulteriore impulso all'effettività della funzione di controllo è venuta dalla dinamica dei rapporti istituzionali che governano la complessa trama dei controlli interni. La Corte dei conti è stata chiamata a un duplice ruolo sia quale organo di indirizzo, attraverso la predisposizione delle richiamate linee-guida di cui alla delibera n. 4 dell'11 febbraio 2013, sia quale organo di controllo esterno, attraverso l'analisi che le Sezioni regionali, destinatarie delle relazioni semestrali dei Sindaci e dei Presidenti delle Province, compiono sia sul funzionamento dei controlli interni che sulla regolarità amministrativa e contabile¹¹¹.

Dopo la presentazione delle prime relazioni semestrali, le Sezioni regionali della Corte dei conti hanno avuto modo di ricevere riscontri più puntuali sulle varie inadempienze, disfunzioni e criticità. Rilevano, infatti, atti e comportamenti che si appuntano sui più svariati

¹¹¹ Di quest'ultima non si tratta in questa sede.

documenti, che mettono capo a fonti diversissime, ma comuni a più fattispecie quali, per esempio, i PEG aggiornati, i dati SIOPE, il monitoraggio del patto di stabilità, ecc.

Da questo punto di vista, il d.l. n. 174/2012 ha, sicuramente, reimpostato il sistema controllo/valutazione e ha tentato di realizzare un miglior collegamento funzionale tra controllo interno ed esterno, anche perché, come si è visto, opera su uno scenario più ampio che comprende la generalità degli enti non di piccole dimensioni. Il provvedimento si affida prevalentemente all'affermazione del principio secondo cui il miglioramento dell'azione amministrativa si ottiene attraverso il "rafforzamento" del sistema dei controlli. La parola sta ad indicare che il legislatore non vuole riordinare, ma incrementare le modalità con cui si presidia l'attività amministrativa.

Come sottolineano le conclusioni della delibera n. 25/2013 della Sezione di controllo per il Lazio, gli enti locali non sono esentati dall'obbligo di considerare censure e suggerimenti, che le locali Sezioni della Corte trasmettono ai relativi Consigli ex art.7, co. 7, della legge n. 131/2003, né dal correlato obbligo di predisporre conseguenti misure da inviare per una sorta di "valutazione di ritorno". Al riguardo si rammenta la novità sanzionatoria di cui all'art. 148-bis del TUEL, inserito dall'art. 3, co. 1, lett. e), del d.l. n. 174/2012, nei casi rilevati dal collegio dei revisori di non sana gestione o di inottemperanza al patto di stabilità, per cui entro sessanta giorni dalla pronuncia della locale Sezione della Corte dei conti, gli enti locali hanno l'obbligo di rimuovere le irregolarità e ripristinare gli equilibri, pena, nei casi di mancata copertura o insostenibilità finanziaria, la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa. A ciò si aggiunga che, in caso di assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie atti ad applicare il rinnovato sistema, le Sezioni giurisdizionali della Corte irrogano sanzioni pecuniarie consistenti in una decurtazione da cinque a venti volte l'indennità mensile lorda percepita dal direttore generale, dai dirigenti o dal segretario. Sia la prima sanzione, che mette in discussione un momento saliente della gestione come la programmazione, che quella pecuniaria, che incide sugli organi inadempienti con una conclamata natura affittiva, dimostrano una persistente fiducia del legislatore nella effettività del sistema dei controlli.

III.6.2 I risultati dell'indagine

III.6.2.1 La qualità e la quantità delle informazioni raccolte

L'indagine svolta dalla Sezione delle autonomie ha investito 834 amministrazioni, di cui 725 Comuni sopra i 15.000 abitanti e 109 Province. I questionari pervenuti compilati sono stati 741, per una percentuale d'adempimento pari all'88,85% (i questionari non ricevuti sono stati 93, pari all'11,15%). Se si considera la novità della norma e la complessità degli adempimenti che sono venuti ad aggiungersi ad altri anche più gravosi, può

ragionevolmente affermarsi che il riscontro fornito dagli enti locali è stato soddisfacente. Negli enti della Valle d'Aosta e delle Province Autonome di Trento o di Bolzano le risposte sono state tutte negative, per non aver adeguato il proprio ordinamento alla normativa in essere (art.1., co. 16, d.l. n. 174/2012). Per quanto riguarda i Comuni del Trentino-Alto Adige, ciò va posto in relazione all'incompleto adeguamento alle norme fondamentali di riforma contenute nel d.l. n. 174/2012 ed anche allo specifico Statuto di autonomia (e le relative norme di attuazione, in particolare il d.lgs. n. 266/1992), per cui continuano ad applicarsi le leggi regionali in materia di ordinamento e le leggi provinciali in materia di finanza locale e di patto di stabilità. La Regione ha, in parte, attuato il d.l. n. 174/2012 riguardo all'organo di revisione economico finanziaria con la l.r. n. 1/2013. Le risposte fornite dai Comuni di questa Regione si rinvengono ugualmente nelle tabelle, ma sono comparabili più con le altre risposte fornite dagli enti della stessa Regione che con le risposte alle stesse domande fornite dagli enti di Regioni diverse.

Considerando che i punti investiti dai quesiti, cui siano state fornite risposte classificabili e quindi di compiuta interpretazione, sono stati ben trentatré, è interessante rilevare come 127 enti, pari al 17,13% del totale abbiano dato risposta alla totalità delle domande. Solo per i dati regionali le percentuali sono state arrotondate all'unità. Solo nelle tabelle relative alle Regioni e solo per brevità ci si limita ad esporre le risposte positive, visto che i dati negativi emergono per raffronto, con la semplice avvertenza che tra di essi vi sono anche le mancate risposte e i non riscontri al questionario.

Gli enti che hanno fatto pervenire il minor numero di questionari compilati sono stati quelli dell'Umbria, della Campania, della Puglia e della Sicilia. Il primo quesito ha chiesto se sia stato adottato un regolamento appositamente dedicato agli strumenti e modalità di controllo, fornendo al nuovo sistema una fonte di disciplina esclusiva. L'art. 3, co. 1, lett. d) del d.l. n. 174/2012 ribadisce, infatti, l'attenzione del legislatore sul "sistema" di controllo che non dovrebbe essere più mero strumento di gestione ma "sistema" di presidio, sia interno che esterno, sulla gestione complessiva dell'amministrazione. I questionari che hanno fornito risposte valide sono stati 738 e di essi ben 718 (97,28%) hanno fornito assicurazione sull'approvazione del regolamento specifico, a fronte di soli 15 enti che dichiarano di non aver adempiuto e di 5 che si sono astenuti dal rispondere (per un totale del 2,71 %). Dei 718 regolamenti approvati, solo 589 (79,81%) sono stati inviati alla Corte dei conti, mentre 95 ammettono l'inadempienza e 41 non danno alcuna risposta (per un totale del 18,42%). A livello territoriale tutti gli enti del Veneto, Emilia-Romagna e Marche hanno adottato il regolamento, mentre per gli altri si va dall'altissima ottemperanza della Lombardia (99%) a quella più che modesta della Liguria (67%). Nel trasmettere il documento alla Corte dei

conti, la Regione con dati più completi è stata la Toscana (91%), mentre quella con dati meno completi la Puglia (33%).

Tab. n. 1

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sull'emanazione del regolamento sui nuovi controlli

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.1	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	43	8	51	55	92,7
Lombardia	107	11	118	119	99,2
Liguria	8	2	10	15	66,7
Trentino-Alto Adige	3		3	12	25,0
Veneto	58	7	65	65	100,0
Friuli-Venezia Giulia	10	4	14	15	93,3
Emilia-Romagna	53	9	62	62	100,0
Toscana	53	10	63	65	96,9
Umbria	13	2	15	18	83,3
Marche	23	5	28	28	100,0
Lazio	40	4	44	57	77,2
Abruzzo	13	4	17	21	81,0
Molise	3	2	5	5	100,0
Campania	64	4	68	87	78,2
Puglia	49	6	55	78	70,5
Basilicata	4	2	6	7	85,7
Calabria	19	4	23	26	88,5
Sicilia	42	7	49	75	65,3
Sardegna	14	8	22	24	91,7
Totale complessivo	619	99	718	834	86,1

Tab. n. 2

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sulla comunicazione del regolamento alla Cdc

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.1 e 2.1.A	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	39	7	46	55	83,6
Lombardia	90	10	100	119	84,0
Liguria	8	1	9	15	60,0
Veneto	47	7	54	65	83,1
Friuli-Venezia Giulia	9	3	12	15	80,0
Emilia-Romagna	45	7	52	62	83,9
Toscana	49	10	59	65	90,8
Umbria	9	1	10	18	55,6
Marche	19	3	22	28	78,6
Lazio	36	3	39	57	68,4
Abruzzo	13	4	17	21	81,0
Molise	2	2	4	5	80,0
Campania	56	1	57	87	65,5
Puglia	26		26	78	33,3
Basilicata	4	2	6	7	85,7
Calabria	16	3	19	26	73,1
Sicilia	32	6	38	75	50,7
Sardegna	12	5	17	24	70,8
Totale complessivo	512	75	587	822	71,4

Quanto alla correlata creazione di un sistema organico di controlli interni, più della metà degli enti (477 enti pari al 64,63%) comunicano l'esistenza del complesso articolato di norme e presidi, mentre solo 36 di essi dichiarano di non aver dato applicazione (4,87%), a fronte di 13 enti che non danno risposta (1,76%). Sull'argomento il dato più significativo è, forse, quello dei 212 enti (28,72%) che riferiscono di aver dato al sistema un'applicazione parziale, segno questo, evidente di come, in sede di prima applicazione, sia difficile non tralasciare qualche aspetto di nuova istituzione. Sia gli enti totalmente adempienti che quelli che lo sono stati parzialmente si sono, talora, fatti carico di fornire approfondimenti o chiarificazioni. Se 474 enti, pari al 56,69%, dichiarano di aver dato un'articolazione strutturale e funzionale al sistema, 48 di essi hanno fornito informazioni di dettaglio, mentre tra gli inadempienti, 19 hanno esposto delle giustificazioni. Nelle Regioni hanno risposto affermativamente l'86% degli enti della Basilicata che, così, si contrappongono al 27% delle località della Liguria che ancora non hanno un sistema organico di controlli. La risposta più generale è stata, comunque, di alta applicazione, se si pensa che ben oltre il 75% degli enti di Lombardia, Veneto, Emilia-Romagna e Molise hanno a disposizione un assetto completo. È, viceversa, parziale l'adempimento degli enti di Liguria, Abruzzo e Friuli-Venezia Giulia che, con percentuali dal 27% al 47%, hanno posto in essere fattispecie incomplete.

Tab. n. 3

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sull'esistenza di un sistema organico di controlli

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.2	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	31	5	36	55	65,5
Lombardia	83	8	91	119	76,5
Liguria	4		4	15	26,7
Trentino-Alto Adige	4		4	12	33,3
Veneto	47	6	53	65	81,5
Friuli-Venezia Giulia	6	1	7	15	46,7
Emilia-Romagna	43	9	52	62	83,9
Toscana	35	10	45	65	69,2
Umbria	7	1	8	18	44,4
Marche	16	3	19	28	67,9
Lazio	25	3	28	57	49,1
Abruzzo	4	2	6	21	28,6
Molise	2	2	4	5	80,0
Campania	38	3	41	87	47,1
Puglia	24	4	28	78	35,9
Basilicata	4	2	6	7	85,7
Calabria	10	3	13	26	50,0
Sicilia	18	5	23	75	30,7
Sardegna	6	3	9	24	37,5
Totale complessivo	407	70	477	834	57,2

III.6.2.2 L'articolazione delle analisi per tipologia di controlli

-Il controllo strategico è stato oggetto di cinque quesiti, che hanno investito sia gli enti con più di 15.000 abitanti, rispetto all'art.6 del d.lgs. n. 286/1999 ("valutazione dell'adeguatezza delle scelte compiute") che, dal 2013, gli enti con più di 100.000 abitanti, rispetto all'art.147-ter del TUEL, di nuova introduzione. Mentre l'art.147-ter specifica gli ambiti d'azione del controllo strategico che sono: i risultati rispetto agli obiettivi, gli aspetti economico finanziari connessi ai risultati, i tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, le procedure attuate rispetto ai progetti, la qualità dei servizi, il grado di soddisfazione della domanda e gli aspetti socio economici, l'art. 6 del d.lgs. n. 286/1999 si limita a stabilire che il controllo *de quo* valuta la capacità di orientare l'amministrazione verso obiettivi predefiniti, la conformità dei risultati agli indirizzi programmatici e lo scostamento tra obiettivi predefiniti e risultati attesi. La norma più recente scende nel dettaglio, senza contraddire la precedente, ma reca anche una novità importante, e cioè che i report elaborati dall'organo preposto e inviati all'esecutivo e alla Giunta servono a questi ultimi per predisporre le delibere di ricognizione dei programmi. In altre parole, il controllo strategico dovrebbe veramente sfociare in un "cambio di rotta".

Dall'analisi è emerso che 233 enti hanno effettuato una valutazione dello stato di attuazione dei programmi, verificando caso per caso congruenza e scostamenti (32,86%). Solo tre enti in meno (230, pari al 32,44%) hanno risposto negativamente alla domanda e confermato come, tuttora, il controllo strategico, benché di antica istituzione, sia ancora un anello debole della catena. Ben 200 enti (28,20%) non hanno risposto alla domanda e 46 hanno asserito che non ricorre la fattispecie, dimostrando così che circa 1/3 del totale sottovaluta il problema. A livello regionale, la valutazione di congruenza o scostamento è stata effettuata dall'80% degli enti del Friuli-Venezia Giulia e da percentuali molto più basse della Toscana (48%), della Lombardia (46%). Per il resto si tende ad un certo disimpegno, se Regioni come le Marche (89%) e il Molise (80%) dichiarano apertamente di non aver effettuato la valutazione o una Regione come la Calabria ammette di aver adempiuto solo nell'8% dei casi. Il monitoraggio dello stato di attuazione dei programmi è stato anch'esso uno strumento poco utilizzato (per questo non suffragato da tabella), tanto che la Regione che si distingue in positivo è il Friuli-Venezia Giulia che vi ha fatto ricorso nel 53% degli enti. Toscana, Piemonte e Sardegna registrano un adempimento, rispettivamente, nel 34%, 25% e 24% delle ipotesi. La Regione con maggiori ritardi è stata la Sicilia che ha effettuato il monitoraggio dei programmi in un esiguo 18% delle fattispecie.

Tab. n. 4

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sulla valutazione dei programmi e dei loro scostamenti

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.6	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	21	2	23	55	41,8
Lombardia	48	7	55	119	46,2
Liguria	3		3	15	20,0
Trentino-Alto Adige	5		5	12	41,7
Veneto	20	7	27	65	41,5
Friuli-Venezia Giulia	9	3	12	15	80,0
Toscana	23	8	31	65	47,7
Umbria	5	1	6	18	33,3
Marche		3	3	28	10,7
Lazio	13	2	15	57	26,3
Abruzzo	3	2	5	21	23,8
Campania	12	3	15	87	17,2
Puglia	6	3	11	78	14,1
Basilicata	1	1	2	7	28,6
Calabria		2	2	26	7,7
Sicilia	11	3	14	75	18,7
Sardegna	2	2	4	24	16,7
Totale complessivo	184	49	233	767	30,4

Quanto agli strumenti di monitoraggio utilizzati dal controllo strategico, solo 34 enti (4,79%) hanno fornito informazioni precise. La risposta più frequente, nonché generica è che lo stato di attuazione dei programmi è stato verificato, avendo come parametro il PEG (ne danno contezza i vari report). In un numero minore di casi gli enti hanno riferito di aver operato un raffronto contabile tra quanto stanziato e quanto impegnato e/o pagato.

La principale modalità in cui si declina il controllo strategico è stata oggetto di considerazione, per cui risulta che il raffronto tra tempi previsti e tempi d'attuazione delle procedure di gestione è stato effettuato da 156 enti (21,34%), a fronte dei 223 (30,50%) che non vi hanno provveduto. 249 enti non hanno risposto alla domanda, mentre ben 103 dichiarano di non aver riscontrato la fattispecie. La valutazione che sembra da fare è che quasi la metà degli interpellati (48,15%) ignora il controllo strategico. Lo stesso risultato non soddisfacente si è avuto allorché si è chiesto agli enti se per il monitoraggio di tale tipo di controllo adoperassero delle appropriate metodologie. Ebbene, 567 enti (77,56%) hanno trascurato di rispondere, 138 hanno sostenuto che non ricorre la fattispecie o hanno fornito risposta negativa (18,87%). Solo in 26 casi sono state indicate le metodologie, peraltro tutte diverse tra loro.

Il profilo più antico del controllo strategico (art. 6 del d.lgs. n. 286/1999) riguarda l'adeguatezza tra la gestione delle risorse umane, finanziarie e strumentali e gli obiettivi dell'amministrazione. Esso è stato preso in considerazione da parte di 272 enti (38,63%), mentre 217 non lo hanno applicato (30,82%). Non hanno risposto alla domanda 167 enti (23,72%), mentre 48 hanno ritenuto che non ricorresse la fattispecie (6,81%).

-Il controllo di gestione, che importa le più tradizionali verifiche di efficacia, efficienza ed economicità appare, da tempo, il più consolidato. Quando è correttamente applicato e sviluppato, esso serve a soddisfare l'esigenza di conoscenza e tracciabilità dei fatti gestionali e dei loro esiti, per ottenere informazioni utili alle scelte da adottare. La sua ampia diffusione ha comportato che ben 575 enti (78,44%) abbiano individuato una specifica struttura deputata al suo esercizio, a fronte di 135 località (18,41%) che non se ne sono occupate. Solo 23 enti (3,13%) non hanno fornito risposta: ciò porta a considerare che a distanza di quattordici anni dalla istituzione dei controlli interni, quasi il 22% degli enti ignori il compito preliminare di predisporre una struttura che rilevi e raffronti tra loro obiettivi e risultati. Gli enti che hanno adottato una specifica struttura si trovano in Piemonte (74%), Lombardia (78%), Veneto (77%), Emilia-Romagna (85%), Toscana (86%), Marche (79%), Molise (80%) e Basilicata (71%). In un quadro di adempimento quasi generalizzato rileva ancora la Sicilia che ha predisposto una specifica struttura solo nel 53% degli enti.

Tab. n. 5

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sull'esistenza di una struttura di controllo di gestione

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.14	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	34	7	41	55	74,5
Lombardia	82	11	93	119	78,2
Liguria	5	2	7	15	46,7
Trentino-Alto Adige	5		5	12	41,7
Veneto	43	7	50	65	76,9
Friuli-Venezia Giulia	6	4	10	15	66,7
Emilia-Romagna	44	9	53	62	85,5
Toscana	46	10	56	65	86,2
Umbria	10	2	12	18	66,7
Marche	19	3	22	28	78,6
Lazio	32	3	35	57	61,4
Abruzzo	10	4	14	21	66,7
Molise	2	2	4	5	80,0
Campania	53	4	57	87	65,5
Puglia	33	6	39	78	50,0
Basilicata	3	2	5	7	71,4
Calabria	12	4	16	26	61,5
Sicilia	33	7	40	75	53,3
Sardegna	8	8	16	24	66,7
Totale complessivo	480	95	575	834	68,9

Quanto al quesito sul posizionamento organico della struttura preposta all'esercizio del controllo di gestione, 487 enti (66,43%) non hanno risposto alla domanda, mentre 246 (33,56%) hanno indicato ventuno tipi di risposte diverse. Dal loro esame è emerso che le scelte più frequenti sono state l'attribuzione all'OIV (di recente istituzione), al servizio finanziario, al segretariato generale o in staff al segretario generale, al servizio ragioneria, al servizio bilancio e contabilità, ad un organismo *ad hoc* (in genere a composizione mista interna/esterna), al nucleo di valutazione e all'area economico finanziaria. L'affidamento in

seno ai più diversi settori economici, finanziari e contabili è stata, comunque, la scelta prevalente rispetto all'istituzione di un organismo con attribuzioni esclusive.

Se la domanda sulla collocazione della struttura non ha registrato moltissime risposte, ancor meno sono stati gli enti che hanno comunicato di poter contare su addetti assegnati in via esclusiva al controllo di gestione. A fronte di 508 enti (69,30%) che non hanno riscontrato il questionario e di 173 (23,60%) che non hanno risposto, si dispone di 52 enti (7,09%) che hanno, invece, fornito dati puntuali. È stato quindi rilevato che 25 enti annoverano addetti specificamente al controllo di gestione, ancorché in via non esclusiva, mentre 14 enti utilizzano un solo dipendente affidato all'unico compito. Nove enti possono fare affidamento su 2 addetti in via esclusiva e solo quattro ne annoverano 3. Uno degli altri aspetti che dimostra il consolidarsi del controllo di gestione è il fatto che il 62,50% degli enti (455) che lo esercitano forniscono elementi di valutazione all'organo di indirizzo politico. La minoranza ha risposto negativamente (122, pari al 16,75%), oppure non ha dato riscontro al quesito (150, pari al 20,60%). Territorialmente l'organo di controllo di gestione fornisce elementi di giudizio agli organi politici nel 100% dei casi in Molise, nel 76% in Piemonte e Lombardia, nel 78% in Veneto, nell'85% in Toscana e nell'82% nelle Marche. Le percentuali inferiori al 50% riguardano il Trentino-Alto Adige, la Liguria, l'Abruzzo, la Basilicata, la Calabria, la Sicilia e la Sardegna, con oscillazioni che vanno dal 43% della Basilicata al 15% della Sicilia.

Tab. n. 6

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sulle valutazioni fornite dall'organo di gestione all'organo politico

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.23	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	35	7	42	55	76,4
Lombardia	80	11	91	119	76,5
Liguria	5	1	6	15	40,0
Trentino-Alto Adige	5		5	12	41,7
Veneto	44	7	51	65	78,5
Friuli-Venezia Giulia	6	4	10	15	66,7
Toscana	45	10	55	65	84,6
Umbria	9	1	10	18	55,6
Marche	20	3	23	28	82,1
Lazio	32	4	36	57	63,2
Abruzzo	7	1	8	21	38,1
Molise	3	2	5	5	100,0
Campania	41	4	45	87	51,7
Puglia	27	6	33	78	42,3
Basilicata	1	2	3	7	42,9
Calabria	8	3	11	26	42,3
Sicilia	7	4	11	75	14,7
Sardegna	7	3	10	24	41,7
Totale complessivo	382	73	455	772	58,9

Il controllo di gestione è stato assunto a presupposto per la valutazione della dirigenza nel 46,25% dei casi, pari a 333 enti¹¹². Tale corretto modo di procedere non è stato seguito per espressa ammissione degli enti in 279 di loro (38,75%). Non hanno fornito risposta 108 enti, pari al 15%. I report sono stati utilizzati per valutare il personale soprattutto in Friuli-Venezia Giulia (73%) e in Toscana (69 %). Sono stati quasi del tutto trascurati in Basilicata (14) e in Sicilia e Calabria (19%).

Tab. n. 7

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sull'utilizzo del report di gestione per valutare il personale

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.25	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	26	6	32	55	58,2
Lombardia	58	10	68	119	57,1
Liguria	2	1	3	15	20,0
Trentino-Alto Adige	3	1	4	12	33,3
Veneto	35	7	42	65	64,6
Friuli-Venezia Giulia	8	3	11	15	73,3
Toscana	38	7	45	65	69,2
Umbria	9		9	18	50,0
Marche	12	2	14	28	50,0
Lazio	25	3	28	57	49,1
Abruzzo	4	1	5	21	23,8
Molise	1	1	2	5	40,0
Campania	21	3	24	87	27,6
Puglia	16	3	19	78	24,4
Basilicata	1		1	7	14,3
Calabria	3	2	5	26	19,2
Sicilia	10	4	14	75	18,7
Sardegna	3	4	7	24	29,2
Totale complessivo	275	58	333	772	43,1

Più soddisfacenti sono state le risposte in ordine alla domanda se il controllo abbia fatto riferimento ai costi e ricavi dei singoli centri di costo. In effetti 393 enti hanno fornito risposta affermativa (53,68%) e 271 risposta negativa (37,02%). I 67 enti rimanenti, di cui solo due hanno affermato che non ricorre la fattispecie, non hanno fornito risposta (9,15%). Trattasi di dati interessanti perché rilevano come, rispetto al passato, oltre la metà degli enti utilizzi i dati della contabilità analitica. Viceversa fa riflettere la diversa considerazione che, mentre c'è un 78% circa del totale degli enti che fa riferimento ad una struttura di controllo di gestione, la stessa percentuale non fa riferimento a costi e ricavi, visto che circa il 46% del totale non procede a tali rilevazioni. Localmente il controllo di gestione ha fatto riferimento a costi e ricavi dei singoli servizi in Lombardia (55%), Emilia-Romagna, (71%), Toscana (52%) e Molise (60%), con percentuali buone ma non eccellenti, per un adempimento che dovrebbe far emergere i risvolti economici della gestione.

¹¹² Applicazione dell'art. 5, co.2, del d.lgs. n. 286/1999.

Tab. n. 8

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sul controllo di gestione, effettuato secondo costi e ricavi

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI alle domande 2.14 e 2.14.B	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposte positive
Piemonte	19	4	23	55	41,8
Lombardia	59	6	65	119	54,6
Liguria	2		2	15	13,3
Trentino-Alto Adige	3		3	12	25,0
Veneto	21	3	24	65	36,9
Friuli-Venezia Giulia	4	3	7	15	46,7
Emilia-Romagna	37	7	44	62	71,0
Toscana	26	8	34	65	52,3
Umbria	6	1	7	18	38,9
Marche	12	1	13	28	46,4
Lazio	15	2	17	57	29,8
Abruzzo	6		6	21	28,6
Molise	2	1	3	5	60,0
Campania	33	4	37	87	42,5
Puglia	22	5	27	78	34,6
Basilicata	1	1	2	7	28,6
Calabria	5	2	7	26	26,9
Sicilia	17	3	20	75	26,7
Sardegna	6	4	10	24	41,7
Totale complessivo	296	55	351	834	42,1

Sulle modalità delle rilevazioni, sia contabili che extra contabili, ha fornito risposta positiva un numero esiguo di enti pari a 38 (5,18%). Del rimanente, 329 non hanno dato riscontro al questionario e 366 hanno fornito risposta negativa. Le risposte espresse sono risultate diverse tra loro. L'indagine ha permesso di rilevare che il ricorso agli indicatori è generalizzato, tanto che ne fanno uso abituale 522 enti (76,65%), a fronte di una percentuale dell'8,51% (58 unità) che fornisce risposta negativa. Il rimanente 14,83% è costituito dai 101 enti che non hanno risposto. Tra gli enti che hanno risposto affermativamente solo 66, pari al 9,69% del totale, non hanno fornito indicazioni di dettaglio, mentre la stragrande maggioranza ha descritto minuziosamente gli indicatori di misurazione sia dell'efficacia di servizi che della salute finanziaria degli enti. Oltre agli indicatori più tradizionali e ricorrenti di efficacia, efficienza, economicità e monetari, a quelli quantitativi e qualitativi, contabili ed extracontabili, oltre che relativi al grado di raggiungimento degli obiettivi e di soddisfazione dell'utenza, gli enti ne hanno menzionati moltissimi altri che si possono, esemplificativamente, elencare con quelli temporali, di performance, di input/output, di PEG, di realizzazione numerica incrementale e decrementale, di processo, di tempistica, di copertura dei servizi, di sviluppo organizzativo, di capacità di utilizzo del budget, di incidenza sul totale del costo di un servizio, ecc. Gli enti hanno, dunque dimostrato dimestichezza e inclinazione all'uso degli indicatori, a conferma che la cultura della misurazione delle prestazioni è definitivamente entrata nel modo di affrontare le scelte e le valutazioni sulle offerte e sul funzionamento dei servizi. In sede regionale la diffusione

degli indicatori è palese nel 100% degli enti del Molise, nel 97% dell'Emilia-Romagna e nel 95% della Toscana. Le Regioni che si collocano, invece, al di sotto del 50%, sono la Puglia (46%), la Basilicata (43%), la Sicilia (40%), la Calabria (38%), l'Abruzzo (29%) e la Campania (2%). Questo non modifica il tendenziale giudizio positivo sul ricorso agli indicatori, ma che solo in sei Regioni l'adempimento è ancora a metà percorso.

Tab. n. 9

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sull'uso degli indicatori di risultato

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.15	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	38	7	45	55	81,8
Lombardia	91	12	103	119	86,6
Liguria	5	1	6	15	40,0
Trentino-Alto Adige	4		4	12	33,3
Veneto	47	7	54	65	83,1
Friuli-Venezia Giulia	8	4	12	15	80,0
Emilia-Romagna	51	9	60	62	96,8
Toscana	52	10	62	65	95,4
Umbria	10	1	11	18	61,1
Marche	18	3	21	28	75,0
Lazio	34	4	38	57	66,7
Abruzzo	5	1	6	21	28,6
Molise	3	2	5	5	100,0
Campania	1	1	2	87	2,3
Puglia	31	5	36	78	46,2
Basilicata	1	2	3	7	42,9
Calabria	8	2	10	26	38,5
Sicilia	24	6	30	75	40,0
Sardegna	10	4	14	24	58,3
Totale complessivo	441	81	522	834	62,6

Risulta che tale cultura del risultato, che si evidenzia anche nella valutazione di congruenza tra obiettivi contenuti nei piani e nei programmi e i risultati ottenuti, è stata presa in considerazione e valutata da 411 enti, pari al 56,30%. Hanno, invece, risposto negativamente alla domanda 202 enti (27,67%), mentre non rispondono affatto al quesito 117 località, per una percentuale del 16,02%.

In controtendenza, pare invece abbia difettato di una certa concretezza, se l'82,88 % degli enti non risponde alla domanda se si sia proceduto a valutazioni di fattibilità dei programmi (cinque località lo hanno dichiarato espressamente). Solo il 14,43% degli enti ha esaminato i programmi, sotto il profilo della loro concreta messa in opera. In pratica, a fronte di una più astratta valutazione di adeguatezza generale tra risultati e obiettivi, presa frequentemente in considerazione, non vi è stato il più tecnico giudizio di fattibilità che, come si vede, ha interessato solo gli enti di alcune Regioni. Localmente la valutazione di congruenza è diffusa nel 73% degli enti della Lombardia e del Veneto, nell'89% di quelli della Toscana e nell'80% di quelli del Friuli-Venezia Giulia. Le meno adempienti sono state la Sicilia, la Calabria e la Puglia, con percentuali, rispettivamente, del 29%, 23% e 26%.

Poiché, comunque, le Regioni con un adeguamento al di sotto del 50% sono numerose, si può concludere che, per ora, anche l'operazione di raffronto tra obiettivi e risultati, che è il presupposto per l'adozione di correttivi, non può dirsi del tutto riuscita.

Tab. n. 10

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sulla valutazione di congruenza tra risultati e obiettivi

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.17	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	31	6	37	55	67,3
Lombardia	77	10	87	119	73,1
Liguria	4	1	5	15	33,3
Trentino Alto Adige	5		5	12	41,7
Veneto	41	7	48	65	73,8
Friuli Venezia Giulia	9	3	12	15	80,0
Toscana	48	10	58	65	89,2
Umbria	7	1	8	18	44,4
Marche	10	4	14	28	50,0
Lazio	29	4	33	57	57,9
Abruzzo	5	2	7	21	33,3
Molise	2		2	5	40,0
Campania	28	3	31	87	35,6
Puglia	17	3	20	78	25,6
Basilicata	1	2	3	7	42,9
Calabria	3	3	6	26	23,1
Sicilia	16	6	22	75	29,3
Sardegna	9	4	13	24	54,2
Totale complessivo	342	69	411	772	53,2

Tab. n. 11

Enti - Province e Comuni - che hanno risposto SI alla domanda sulla valutazione della fattibilità dei programmi

REGIONE	Comune	Provincia	Totale enti che hanno risposto SI domanda 2.17 A	Totale enti a cui è stato inviato il questionario	% risposta positiva
Piemonte	21	2	23	55	41,8
Lazio	1		1	57	1,8
Calabria		3	3	26	11,5
Totale complessivo	22	5	27	138	19,6

-Il controllo degli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del TUEL) è di natura adempimentale e ha lo scopo di coinvolgere nella responsabilizzazione del sistema, tanto gli organi di governo, quanto il direttore generale, il segretario e i dirigenti, sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e la vigilanza dell'organo di revisione. Nel perimetro di tale controllo rientra anche l'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali estemi, per gli effetti che determina sugli equilibri di bilancio dell'ente proprietario.

Il nuovo assetto normativo delle responsabilità rende auspicabile che gli ambiti e gli organi del nuovo controllo siano ridefiniti nel regolamento, dove la posizione del responsabile finanziario, del Collegio dei revisori e del segretario vanno puntualizzate, attesa la posizione di sovra ordinazione e di coordinamento che rivestono. Al momento tale controllo viene

ritenuto soddisfatto assolvendo all'obbligo di valutare se l'ente rispetti i parametri delle norme contabili, nonché i criteri che regolano la verifica del concorso degli enti alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. La scelta di introdurre il controllo sugli equilibri finanziari consente di avvicinare il controllo interno, inteso nel suo complesso, al c.d. *"internal auditing"*, che si ha quando l'amministrazione crea delle relazioni tra i vari controlli, per acquisire una visione sistemica del proprio stato.

I Consigli comunali hanno avuto modo di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio una volta l'anno e, nella stragrande maggioranza dei casi, pari al 66,50% (423) entro il 30 settembre. In 69 casi (10,84%) la verifica è stata due volte l'anno, in 44 ad ogni variazione di bilancio (6,91%), in 18 quattro volte l'anno (2,83%) e in 11 tre volte l'anno (1,72%). In 61 casi (9,59%) gli enti non rispondono o non specificano la frequenza, oppure, ancora, asseriscono di non aver rispettato alcuna frequenza. In quattro casi è stato risposto di aver provveduto in occasione di verifiche di altro genere. Solo tre enti asseriscono che il controllo degli equilibri di bilancio è avvenuto costantemente.

In occasione dell'indagine sui controlli interni si è avuta anche la possibilità di verificare se gli enti abbiano proceduto ad un monitoraggio del rispetto del Patto di stabilità interno. L'importanza dell'adempimento e l'obbligo della relativa certificazione hanno favorito larga ottemperanza, tanto è vero che risulta che ben 585 hanno effettuato il monitoraggio (79,59%). Una percentuale del 17,55% ha preferito non rispondere (129), mentre solo 21 enti (2,85%) si dichiarano inadempienti. Il patto di stabilità è stato assoggettato a monitoraggio quasi ovunque. Si registra il 100% di adempimenti negli enti delle Marche, ma anche in Piemonte, Lombardia, Veneto, Friuli-Venezia Giulia e Toscana le percentuali sono altissime (rispettivamente 89%, 96%, 95%, 93% e 96%). Anche in altre Regioni la percentuale non è bassa (88% della Calabria 72% della Campania). Risultano invece insoddisfacenti soprattutto le percentuali di risposte affermative della Sicilia (11%).

L'invio della certificazione relativa all'osservanza del patto di stabilità entro il 31 marzo 2013 ha evidenziato l'adempimento di soli 68 enti, di cui 61 Comuni e 7 Province. Di questi, 15 si trovano nel Lazio, 10 in Puglia, 9 in Toscana, 6 nelle Marche, due ciascuno in Umbria e in Campania e uno ciascuno in Veneto e in Friuli-Venezia Giulia. Il Lazio è la Regione più ottemperante, con una percentuale del 26%. La totalità degli enti dell'Emilia-Romagna ha risposto che il patto di stabilità è ancora da monitorare, mentre molti enti hanno preferito fare riferimento ad un futuro "possibile invio" (75% del Veneto, 73% del Friuli-Venezia Giulia, 71% di Toscana e Puglia, 69% della Lombardia). All'adempimento pressoché generalizzato del compito, non fa normalmente riscontro un invio nei termini della documentazione, ma il tenore delle risposte lascia facilmente immaginare che su un tema