



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

RELAZIONE SUI CONTROLLI INTERNI DEGLI ENTI LOCALI

IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI
DEGLI ENTI LOCALI
ESERCIZI 2021-2023

DELIBERAZIONE N. 1/SEZAUT/2025/FRG



CORTE DEI CONTI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

RELAZIONE SUI CONTROLLI INTERNI DEGLI ENTI LOCALI

IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI
DEGLI ENTI LOCALI
ESERCIZI 2021-2023

DELIBERAZIONE N. 1/SEZAUT/2025/FRG

Estensori:

Cons. Elena TOMASSINI
Cons. Stefano GLINIANSKI
Primo Ref. Stefania Anna DORIGO

Hanno collaborato alla redazione:

Antonella GIOVANNANGELI
Piera SPAZIANI

Elaborazioni LimeFit e Con.Te.:

Patrizia BOTTONI
Giuliana ERCOLANI
Vittorio Emanuele GASPARRI
Antonella GIOVANNANGELI
Piera SPAZIANI

Editing: Alessandro DI BENEDETTO

Corte dei conti – Sezione delle autonomie
Via Baiamonti, 25 – 00195 ROMA
www.corteconti.it

I CONTROLLI INTERNI DEGLI ENTI LOCALI ESERCIZI 2021-2023

SOMMARIO

Deliberazione n. 1/SEZAUT/2025/FRGI

Sintesi.....1

CAPITOLO I

1 Introduzione7

1.1 Il sistema dei controlli interni degli enti locali e il ruolo svolto dalla Sezione delle autonomie..7

1.2 Metodologia seguita nell'indagine.....8

CAPITOLO II

2 Analisi dei risultati dei controlli interni negli esercizi 2021-202313

2.1 Il sistema generale dei controlli nel triennio 2021-2023.....13

2.2 Controllo di regolarità amministrativa e contabile; controllo sugli equilibri di bilancio.....41

2.3 Controllo di gestione69

2.4 Controllo strategico79

2.5 Controllo sugli organismi partecipati.....92

2.6 Controllo di qualità120

2.7 Controllo sul PNRR.....137

2.8 I controlli interni nel triennio 2021-2023: l'evoluzione del modello di controllo nell'ultimo decennio e le principali criticità ancora in essere.....160

CAPITOLO III

3 Prospettive evolutive dei controlli interni.....167

3.1 Le aree di migliorabilità nei controlli interni. Spunti di riflessione sui controlli di regolarità contabile, di tipo strategico e gestionale.....167

3.2 L'evoluzione dei controlli interni nel quadro sovranazionale. L'attenzione ai modelli predittivi del rischio di corruzione e *maladministration*170

3.3 I controlli volti a prevenire il rischio di corruzione nel contesto nazionale. Le potenzialità del controllo successivo di regolarità amministrativa172

3.4 Il controllo qualitativo e la valutazione partecipativa.....173



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 1/SEZAUT/2025/FRG

Adunanza del 20 dicembre 2024

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Guido CARLINO

Composta dai magistrati:

Presidente della sezione preposto

alla funzione di referto

Francesco PETRONIO

Presidente della sezione preposto

alla funzione di coordinamento

Maria Annunziata RUCIRETA

Presidenti di sezione

Antonio CONTU, Rossella SCERBO, Marcovalerio POZZATO, Massimo GAGLIARDI, Maria Teresa POLVERINO, Emanuela PESEL, Antonio ATTANASIO, Cinzia BARISANO, Acheropita Rosaria MONDERA, Antonio BUCCARELLI, Susanna LOI, Luisa D'EVOLI, Francesco UCCELLO;

Consiglieri

Elena TOMASSINI, Antongiulio MARTINA, Rosa FRANCAVIGLIA, Marcello DEGNI Stefano GLINIANSKI, Tiziano TESSARO, Luigi DI MARCO, Francesco SUCAMELI, Andrea LUBERTI, Gianpiero D'ALIA, Alessandro VISCONTI;

Primi Referendari

Stefania Anna DORIGO, Bruno LOMAZZI, Davide FLORIDIA Ruben D'ADDIO, Antonio MARSICO, Lorenzo GATTONI;

Referendari

Antonino GERACI.

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

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

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

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali e le successive modificazioni;

Visto il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la deliberazione n. 16/SEZAUT/2022/INPR, con la quale sono state approvate le Linee Guida e il relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città metropolitane e del Presidente delle Province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni nell'anno 2021;

Vista la deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR, con la quale sono state approvate le Linee Guida e il relativo questionario per le relazioni annuali del Sindaco dei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, del Sindaco delle Città metropolitane e del Presidente delle Province sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni negli anni 2022 e 2023;

Vista la deliberazione n. 3/SEZAUT/2024/INPR, con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo della Sezione delle autonomie per l'anno 2024;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 8503 del 12 dicembre 2024 di convocazione dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Vista la nota del Presidente preposto alla funzione di Referto della Sezione delle autonomie n. 8504 del 12 dicembre 2024, con la quale si comunica ai componenti del Collegio che sarà possibile anche il collegamento da remoto;

Uditi i relatori, Consigliere Elena Tomassini, Consigliere Stefano Glinianski, Primo Referendario Stefania Anna Dorigo

DELIBERA

di approvare l'unità relazione con la quale riferisce al Parlamento sul sistema dei controlli interni degli Enti locali per gli esercizi 2021-2023.

Ordina che copia della presente deliberazione, con l'allegata relazione, sia trasmessa al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati, ai Presidenti dei Consigli regionali e comunicata, altresì, al Presidente del Consiglio dei Ministri, al Ministro dell'economia e delle finanze, al Ministro dell'interno, al Ministro per la pubblica amministrazione, al Ministro per gli affari regionali, ai Presidenti delle Giunte regionali, al Presidente della Conferenza dei Presidenti delle assemblee legislative delle Regioni e delle Province autonome e al Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, nonché ai Presidenti dell'Unione delle Province italiane (UPI) e dell'Associazione nazionale dei Comuni italiani (ANCI).

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 20 dicembre 2024.

I Relatori

Elena TOMASSINI
(Firmato digitalmente)

Stefano GLINIANSKI
(Firmato digitalmente)

Stefania Anna DORIGO
(Firmato digitalmente)

Il Presidente

Guido CARLINO
(Firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 9 gennaio 2025

Il Dirigente
Gino GALLI
(Firmato digitalmente)

RELAZIONE

Sintesi

Con il presente referto al Parlamento, la Sezione delle autonomie torna a fare il punto sul percorso di attuazione del sistema dei controlli interni degli enti locali tenuti alla relazione annuale, da adottare sulla base delle Linee guida previste dall'art. 148 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Tuel).

Il corretto funzionamento del sistema dei controlli interni costituisce un presidio efficace per l'osservanza dei principi di sana gestione e per la salvaguardia dell'integrità e della trasparenza della gestione delle risorse finanziarie pubbliche assegnate alle autonomie territoriali. L'adozione di un efficace sistema di controlli interni rappresenta, altresì, uno strumento utile per rispondere alle esigenze conoscitive del decisore politico e amministrativo, nonché un ausilio per soddisfare i bisogni della collettività amministrata.

Di converso, un sistema inadeguato di controllo interno aumenta il rischio di alterazioni nei processi decisionali e programmatori, indebolisce le scelte gestionali ed organizzative, riduce il presidio sugli equilibri di bilancio e la regolarità della gestione, ed impedisce, in ultima analisi, al controllore esterno di fare affidamento sulla qualità della rendicontazione economica e finanziaria dell'ente.

Il tema, così come in passato, è stato analizzato a partire dai dati estratti dai questionari basati sulle linee guida del sistema dei controlli interni della Sezione delle autonomie.

L'analisi, oltre ad aggiornare il quadro delle metodologie di applicazione delle diverse tipologie di controlli interni, mira a far luce sulle caratteristiche strutturali e funzionali del sistema nel suo complesso e ad evidenziare il grado di maturazione raggiunto da ogni singolo ente.

Rispetto al precedente referto (delibera n. 23/SEZAUT/2019/FRG), sono state analizzate tre annualità, le più recenti, in modo da valutare l'evoluzione dei controlli in un arco di medio termine; inoltre, la nuova piattaforma *LimeSurvey* ha consentito di migliorare la qualità dei dati inseriti dagli enti, impedendo la compilazione parziale dei questionari.

Pur senza disconoscere la rilevanza dei controlli amministrativo-contabili e sugli equilibri finanziari, l'analisi si è focalizzata in particolar modo sulle verifiche dei risultati richiesti alle pubbliche amministrazioni, e dunque sui controlli di gestione strategica e sulla qualità dei servizi, che si propongono l'obiettivo di valutare la corrispondenza dei risultati ai programmi e di raccogliere il *feedback* dei fruitori dei servizi, ossia dei cittadini amministrati.

Il referto ha esaminato una mole di dati molto più elevata rispetto al precedente, prendendo in considerazione, in media, oltre 800 enti per ciascuna annualità; i dati sono stati poi aggregati per il triennio considerato, al fine di valutare l'andamento delle varie tipologie di controllo. In tal modo, si è inteso fornire un panorama, il più possibile rappresentativo, dei variegati aspetti in cui si declinano gli

enti locali del Paese, che soffrono di profonde disuguaglianze economiche, geografiche e di popolazione.

Questa visione di insieme è propria della Sezione delle autonomie nella sua funzione di coordinamento, mentre la valutazione dell'operatività del sistema presso il singolo ente è rimessa alle Sezioni regionali di controllo, che potranno avvalersi delle conclusioni della presente analisi per svolgere approfondimenti nei confronti degli enti che hanno manifestato sintomi di criticità. Inoltre, anche gli enti controllati potranno trarre utili elementi nel raffronto tra il proprio sistema di controlli interni e quello di enti consimili, per introdurre gli opportuni correttivi e promuovere il miglior funzionamento. Il "cuore" dell'indagine è costituito dall'analisi dell'attuazione delle varie tipologie dei controlli, come emerge dai dati dei questionari. Nel periodo compreso tra il 2021 e il 2023, l'analisi ha rilevato un generale miglioramento dell'efficacia dei controlli interni, rispetto alle rilevazioni della precedente relazione. Gli enti locali italiani hanno dato attuazione ai controlli interni di cui al d.l. n. 174/2012, focalizzandosi su vari aspetti, tra cui legalità finanziaria, equilibri contabili, gestione strategica, qualità dei servizi e organismi partecipati. Tuttavia, non tutti gli enti hanno attivato la totalità delle tipologie di controllo previste.

Nel 2021, i controlli di regolarità amministrativa e contabile restano quelli maggiormente diffusi, risultando attivati dal 99% degli enti, mentre il 92% ha adottato il controllo di gestione ed alcuni hanno segnalato difficoltà dovute a carenza di risorse e sistemi informativi. I controlli sulla qualità dei servizi restano ancora limitatamente diffusi, con una copertura ridotta.

Più in dettaglio, è stato constatato che il controllo di regolarità amministrativa e contabile, come applicato in concreto, spesso non riesce a creare un circolo virtuoso tra gli organi amministrativi e quelli di controllo, per evitare errori e illegittimità. A tale riguardo, si osserva comunque un aumento della redazione e ufficializzazione dei *report* di controllo tramite delibere di Giunta o di Consiglio dell'ente. Il controllo di gestione, in alcuni casi, è ancora poco diffuso; spesso tale tipologia è in una fase iniziale di sviluppo, e molti enti non hanno ancora una contabilità analitica strutturata. La mancanza di un sistema adeguato, come quello dei "centri di costo", è diffusa, e solo il 69% degli enti ne era dotato nel 2021. Inoltre, la mancanza di tempestività nei *report* e l'uso di metodi non contabili rendono difficile un efficace monitoraggio delle attività. Il controllo di gestione non influisce in modo significativo sulla programmazione, con meno del 60% degli enti che modifica gli obiettivi a seguito del monitoraggio. Questo fenomeno è particolarmente evidente nelle Regioni meridionali, dove la riprogrammazione è meno frequente. Alcuni Comuni vedono il controllo di gestione come un'attività esclusivamente consuntiva, senza influire sulle attività in corso o sulla revisione degli obiettivi. Questo impedisce un'efficace azione di riprogrammazione in parallelo alle attività gestionali.

Per quanto riguarda i controlli sugli equilibri finanziari, l'indagine ha rilevato che essi hanno contribuito a rilevare numerose criticità, come pure diverse sono state le misure atte a ripristinare l'equilibrio, dimostrando concretezza e incisività del controllo. La tendenza percentuale si attesta sul 12% delle azioni correttive in rapporto ai *report* ufficiali redatti dagli organi di controllo e una situazione tendenzialmente stabile dei *report* nel triennio. Mentre le norme di salvaguardia degli equilibri sono state per lo più applicate, le importanti segnalazioni di criticità del responsabile finanziario a una pluralità di organi (art. 153, co. 6 del Tuel) sono state trasmesse molto di rado.

Anche i controlli sugli organismi partecipati e quelli strategici hanno mostrato margini di miglioramento, con ritardi e difficoltà attribuiti a problemi organizzativi e carenze di personale.

In linea generale, andando avanti negli anni si apprezza un miglioramento, con percentuali in crescita per il controllo di qualità (82% nel 2022, 84% nel 2023) e il controllo sugli organismi partecipati (93%). Tuttavia, persistono difficoltà, specialmente per i controlli di qualità, che non sempre riescono a far attivare azioni correttive.

Nonostante alcuni progressi, molti enti devono ancora migliorare la gestione e l'efficacia dei controlli, in particolare per la qualità dei servizi e il monitoraggio degli organismi partecipati. La carenza di risorse, la difficoltà nell'adozione di strumenti adeguati e la scarsa collaborazione da parte dei partecipati sono i principali ostacoli riscontrati.

Per quanto riguarda il controllo strategico, l'analisi degli esercizi 2021-2023 ha evidenziato che, pur essendo il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) approvato dalla maggior parte degli enti locali, la sua importanza non è pienamente riconosciuta, con alcune sacche di inadempimento, specie nell'ultimo anno esaminato.

Si rilevano casi in cui i sistemi di controllo strategico non sono regolamentati adeguatamente, con l'adozione di metodi obsoleti e non allineati con la contabilità armonizzata; inoltre, l'integrazione con la contabilità analitica è insufficiente, e sono ancora numerosi gli enti che non utilizzano i dati contabili per prendere decisioni informate sulla gestione delle risorse.

Per quanto riguarda gli obiettivi strategici, la maggior parte degli enti si concentra sulla *performance* individuale e organizzativa, ma pochi utilizzano indicatori di benessere sociale o economico. La valutazione delle *performance* si basa principalmente su criteri di efficacia con minore attenzione all'assorbimento delle risorse o all'impatto socioeconomico dei programmi.

Nella gestione delle partecipazioni pubbliche si rilevano carenze a livello di strutture, monitoraggio e strategia, con molte aree geografiche che non soddisfano gli obblighi di legge.

La mancanza di una valutazione adeguata sull'opportunità di mantenere o dismettere partecipazioni pubbliche e la scarsa definizione di indirizzi strategici rappresentano anomalie gravi, che potrebbero compromettere l'efficienza e la trasparenza nella gestione delle risorse pubbliche.

È, quindi, necessario migliorare il monitoraggio e la pianificazione strategica a livello degli enti territoriali, affinché siano garantiti un controllo adeguato e una valutazione rigorosa delle scelte gestionali.

Nonostante le difficoltà operative, alcuni enti hanno sviluppato metodologie per misurare il grado di soddisfazione dei destinatari dei servizi, cercando di integrare il controllo strategico con la programmazione gestionale. Tuttavia, in generale, la mancanza di strumenti informatici adeguati e di personale specializzato limita l'efficacia del controllo strategico e gestionale in molti enti locali.

La parte finale dell'analisi ha riguardato le prospettive attuali dei controlli interni sugli enti locali, anche con riferimento al contesto internazionale, che vede la Corte dei conti impegnata su vari fronti. Al riguardo, è stata proposta un'analisi degli indici più accreditati a livello internazionale, quali la gestione di liquidità, il bilanciamento delle entrate correnti con le entrate fiscali, il controllo dell'indebitamento, la capacità di soddisfare i bisogni della comunità amministrata, la rigidità della spesa. In tal modo, attraverso un controllo quanto più vicino allo svolgimento dei fatti gestionali, è possibile da un lato intercettare profili di debolezza economico-finanziaria, dall'altro evidenziare criticità della gestione e rappresentarle agli organi politici.

Collocando i controlli interni degli enti in una prospettiva ancora più ampia, è stata valorizzata l'importanza delle verifiche non solo per prevenire fenomeni di inefficienza e cattiva gestione delle risorse pubbliche e favorirne la precoce emersione, ma anche per frenare la diffusione di condotte penalmente illecite come la corruzione. L'attivazione di una stringente rete di controlli interni, in grado di coprire tutte le fasi di attività degli enti, anche quando esercitate da organi diversi, può essere di fondamentale ausilio nella prevenzione di fenomeni corruttivi.

CAPITOLO I

1 INTRODUZIONE

1.1 Il sistema dei controlli interni degli enti locali e il ruolo svolto dalla Sezione delle autonomie

In linea generale è netta la separazione tra controllo amministrativo e contabile e controllo di gestione; in tal senso le verifiche vanno affidate a soggetti diversi, salvo il coordinamento in un momento unificante delle scelte strategiche e operative che interessano la valutazione ed il controllo. I controlli interni si distinguono, inoltre, in controlli repressivi (tra cui rientrano quello del servizio finanziario o di ragioneria e i controlli ispettivi in genere e i controlli riservati agli organi di revisione), e in controlli “collaborativi”, tra cui si annoverano le altre tipologie di controlli interni, quali l’azione del nucleo di valutazione e la struttura di controllo interno di gestione.

Con il d.l. n. 174/2012, coevo alla riforma costituzionale dell’art. 81 della Costituzione, si è cercato di coniugare l’autonomia degli enti territoriali con la necessità di garantire il rispetto degli obblighi, nazionali ed europei, derivanti dai nuovi vincoli di finanza pubblica e dal principio di equilibrio di bilancio, come declinato dalla riscrittura dell’art. 81 Cost. In tal senso, accanto alla valorizzazione del controllo sulla gestione latamente inteso, si è riscoperto anche quello di regolarità amministrativa e contabile, volto al rispetto delle norme che consentono il riscontro della legittimità, della regolarità e della correttezza dell’azione amministrativa. L’attuazione di tale controllo è rimessa al Responsabile del servizio finanziario e al Segretario comunale, mentre scompare la valutazione dei dirigenti dalla filiera dei controlli interni, che è comunque prevista dal d.lgs. n. 150/2009, novellato dal d.lgs. n. 74/2017.

In tale rinnovato contesto, si colloca il controllo sugli equilibri finanziari che, come il concetto di equilibrio evoca, non si esaurisce in una statica verifica annuale in occasione del provvedimento consiliare da approvarsi entro il 30 settembre di ogni anno, ma rappresenta un processo dinamico e continuo, nel quale opera il responsabile del servizio finanziario, che ha anche la facoltà di accedere direttamente, nel caso di anomalie, alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti (art. 153 Tuel). Tutti gli attori dei controlli interni (dirigenti o funzionari responsabili dei servizi, segretario comunale, responsabile del servizio finanziario, e unità di controllo, laddove istituite, ai sensi dell’art. 147 del Tuel) cooperano, dunque, in maniera sinergica, per assicurare una copertura “a rete” dei controlli.

La Sezione delle autonomie affronta la problematica dei controlli interni delle Regioni e degli enti locali in una duplice linea prospettica: da un lato, attraverso la redazione delle linee-guida per la compilazione dei questionari (cfr., da ultimo, per gli enti locali, la deliberazione n. 2/SEZAUT/2024/INPR e, per le Regioni, la n. 1/SEZAUT/2024/INPR; entrambe riguardano gli anni 2022 e 2023); dall’altro, con

l'elaborazione di uno specifico referto che effettua una ricognizione sullo stato dei controlli effettuati sulla scorta delle risposte ai questionari inviati, in modo da avere una visione generale sull'andamento di tali controlli e poter segnalare l'opportunità di eventuali modifiche dei loro assetti strategici. Come accennato, le risposte ai questionari e allo schema di relazione elaborati nelle Linee guida della Sezione delle autonomie permettono di contare su uno strumento ricognitivo approfondito, stabile e ricorrente per la raccolta di dati omogenei e comparabili, idonei a fornire una visione d'insieme su cui fondare valutazioni di adeguatezza, affidabilità ed efficacia circa il sistema dei controlli realizzato nel corso del tempo dai singoli enti. Nello stesso tempo, la circolarità delle informazioni e il progressivo miglioramento dei processi di analisi interna sono finalizzati all'evoluzione dei sistemi di pianificazione, misurazione e valutazione della *performance* a supporto dei processi decisionali.

Il referto rappresenta, dunque, un'occasione per fare il punto su detti processi, esaminati sia con riguardo al singolo esercizio, sia in una visione diacronica, in modo da far emergere, attraverso il raffronto tra i diversi ambiti operativi del controllo, il profilo caratteristico del sistema attuato dal singolo ente, la sua conformità al disposto normativo e la capacità di incidere efficacemente sui processi in atto attraverso lo sviluppo di nuove sinergie. Ciò anche al fine di incoraggiare le Amministrazioni a individuare le criticità e le lacune del sistema, valutare il complessivo rischio di controllo e proporre le soluzioni correttive più adeguate. È essenziale, infatti, che le verifiche portino a evidenza il livello di errore, di difformità e di mancato raggiungimento degli obiettivi che è connesso a ciascuna attività gestionale, affinché tale livello possa essere valutato nel suo complesso, compreso nelle sue determinanti causali e preso in considerazione nei processi decisionali dell'ente. Il rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa, d'altronde, dipende da queste buone pratiche, alle quali è strettamente legata la capacità dell'ente di realizzare gli obiettivi programmati rispettando i tempi e valorizzando le risorse assegnate attraverso il continuo miglioramento della qualità e della quantità dei servizi.

La Sezione delle autonomie, inoltre, ha più volte posto l'accento sul ruolo che i controlli interni rivestono nell'ambito dell'osservanza degli obblighi di finanza pubblica, a loro volta posti a presidio dei principi di equità generazionale e di stabilità finanziaria, oltre che dell'integrità e trasparenza della gestione delle risorse finanziarie assegnate alle autonomie territoriali (delibera n. 33/2021/SEZAUT).

1.2 Metodologia seguita nell'indagine

L'ultimo referto sui controlli interni emesso dalla Sezione delle autonomie ha riguardato l'esercizio 2017 (cfr. deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG). L'indagine poneva l'attenzione sugli enti locali,

specie quelli di ridotte dimensioni, che mostravano le principali criticità nella adozione di un efficiente apparato dei controlli, anche in relazione all'assetto organizzativo.

Nel presente referto viene abbandonata la classificazione per fasce di rischio presuntivo basata sull'incompletezza del questionario, in quanto il programma informatico attualmente in uso ("LimeFit" su piattaforma "LimeSurvey") impone di rispondere a tutte le domande, non permettendo l'invio di questionari parziali. Inoltre, il compilatore è costretto a rispettare la coerenza nelle risposte, attesa la propedeuticità necessaria tra le varie domande¹.

Parimenti, come si vedrà più ampiamente *infra*, il tempo trascorso dall'introduzione del sistema dei controlli ha fatto sì che – almeno in linea di principio – quasi tutti gli enti oggetto di indagine abbiano istituito tutte le tipologie di controllo previste dalla normativa.

Quanto all'arco temporale oggetto di esame, si è scelto di esaminare insieme i tre esercizi 2021, 2022 e 2023, per fornire un quadro il più possibile aggiornato della situazione dei controlli interni degli enti locali, a più di dieci anni, ormai, dall'adozione del d.l. n. 174/2012.

Per quanto riguarda la platea oggetto di esame, il presente referto non si discosta dal passato, avendo sempre ad oggetto Province, Comuni e Città metropolitane².

Merita innanzitutto sottolineare non soltanto un lieve incremento nelle amministrazioni controllate rispetto al precedente referto, che ha esaminato 773 enti totali, di cui 681 Comuni e 92 enti di area vasta ma la totale adesione ai questionari, con una *compliance* pari al 100%.

Passando, infine, ad illustrare l'articolazione del referto, nel primo capitolo vengono esaminati gli aspetti introduttivi e si illustrano le linee e le metodologie seguite; nel secondo vengono esaminate le risultanze dell'indagine, declinate secondo le varie tipologie di controllo, separatamente per ciascun esercizio esaminato e poi in maniera diacronica per indagare l'andamento generale dei controlli interni nell'arco temporale triennale oggetto di indagine.

Al riguardo, si fa presente che i questionari somministrati nel 2021 si differenziano leggermente rispetto a quelli degli esercizi successivi, ma analisi di *trend* sono comunque possibili.

Il terzo capitolo riguarda i profili prospettici dell'analisi sui controlli interni: vengono offerti alcuni spunti di riflessione su cui gli enti locali, nella loro autonomia organizzativa, potrebbero intervenire

¹ Fino al 2019, il sistema di acquisizione dei questionari sui controlli interni prevedeva l'elaborazione di fogli di calcolo (.xlsx e .ods) che venivano messi a disposizione dei compilatori sulla piattaforma Con.Te.

I questionari scaricati e successivamente compilati dagli utenti venivano poi caricati sullo stesso sistema Con.Te. in apposite librerie, che tuttavia non sempre – nonostante un sistema di "protezioni" – riuscivano a garantire la corretta, coerente e integrale compilazione.

Dal 2020 la Corte dei conti ha invece adottato il sistema *LimeSurvey*, che consente di creare questionari con complesse regole di convalida, logica condizionale e obbligatorietà, garantendo così la coerenza delle risposte fornite ai diversi quesiti. La piattaforma *LimeSurvey* permette altresì una notevole riduzione dei tempi di sviluppo dei questionari e consente la rimozione delle criticità successive alla messa in esercizio in tempo quasi reale. Anche l'aggregazione dei dati trasmessi avviene con maggiore rapidità, semplicità e precisione.

² L'indagine ha riguardato complessivamente, per il 2021, 820 amministrazioni, di cui 720 Comuni sopra i 15.000 abitanti e 100 enti di area vasta tra Province (86) e Città metropolitane (14), per il 2022, 814 enti, di cui 715 Comuni e 99 enti di area vasta, di cui 13 Città metropolitane e 86 Province, per il 2023, 806 enti, di cui 13 Città metropolitane, 707 Comuni e 86 Province. Per svolgere, invece, una comparazione dell'andamento dei vari tipi di controlli nell'arco di tempo analizzato si sono esaminati 794 enti, gli stessi per ciascun esercizio (di cui 695 Comuni, 86 Province e 13 Città metropolitane).

per migliorare l'apparato e il funzionamento dei controlli. Viene anche affrontata l'ottica internazionale di prevenzione dei fenomeni corruttivi e di "risk analysis".

Oltre a costituire un baluardo contro l'illegittimità e l'irregolarità contabile, i controlli possono contrastare sacche di inefficienza e di inerzia, tanto più dannose in un periodo nel quale la celerità e l'efficienza dell'azione amministrativa si impongono quali valori prioritari al fine di intercettare le risorse del PNRR. La struttura "a rete" dei controlli interni e il raccordo con le Sezioni regionali della Corte dei conti rappresentano un'occasione di prevenzione dei fenomeni di "maladministration" che, oltre a rendere inefficiente ed inefficace l'azione degli enti territoriali, possono anche sostanziarsi nella commissione di reati.

È nota, sotto tale ultimo profilo, la partecipazione della Corte dei conti ad iniziative anche internazionali rivolte al contrasto alla corruzione, mediante la partecipazione al tavolo di coordinamento presso il Ministero degli Affari esteri e la cooperazione internazionale³.

In tale contesto, l'azione degli enti territoriali in materia di controlli interni appare un primo fondamentale ausilio alla finalità di contrasto alla corruzione, non solo mediante l'adozione dei Piani anticorruzione, ma anche attraverso la puntuale verifica dell'effettiva adozione delle attività ivi previste.

³ Si tratta del tema G20 ACWG (Gruppo di Lavoro Anti corruzione degli Stati membri del G20), a seguito del quale è stato emanato un primo documento approvato dalla presidenza indonesiana dell'Anti Corruption Working Group (ACWG), che ha esplicitato una serie di principi di alto livello sul rafforzamento del ruolo dell'audit nella lotta alla corruzione; e dell'interlocuzione con l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e per lo Sviluppo Economico) nell'ambito del Rapporto di quarta fase della corruzione sulla valutazione dell'Italia, oltre alle varie iniziative in ambito ONU volte al contrasto alla diffusione della droga e al crimine organizzato.

CAPITOLO II

2 ANALISI DEI RISULTATI DEI CONTROLLI INTERNI NEGLI ESERCIZI 2021-2023

2.1 Il sistema generale dei controlli nel triennio 2021-2023

La riforma attuata dal d.l. n. 174/2012 ha rafforzato il sistema dei controlli interni che è articolato in controlli di legalità finanziaria e sugli equilibri contabili, in controlli strategici e di gestione, in controlli di qualità e sugli organismi partecipati.

L'art. 147 Tuel prevede l'obbligo di istituire tipologie di controllo lasciando ampi margini di autonomia agli enti territoriali nella predisposizione del sistema dei controlli interni.

Lo stesso articolo 147 stabilisce che gli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, devono garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile. Inoltre, devono organizzare il sistema dei controlli interni separando le funzioni di indirizzo da quelle di gestione. Per essere efficace, il sistema dei controlli interni deve avere alcune caratteristiche fondamentali: un sistema informativo-contabile per identificare obiettivi e risultati, la "circolarità" del sistema, cioè l'utilizzo dei risultati dei controlli per migliorare la gestione, e la definizione preventiva degli obiettivi nei documenti programmatici.

A quest'ultimo riguardo, ogni tipologia di controllo dovrebbe partire da obiettivi che fanno parte della programmazione dell'ente. Per esempio, per il controllo strategico sarebbe importante definire i valori *target* dell'*outcome* atteso; per il controllo di gestione, gli elementi propedeutici di efficienza e di efficacia di uno specifico ambito (centro di costo, progetto, ecc.) dovrebbero essere preventivamente definiti nel PEG; per il controllo sugli organismi dovrebbero essere fissati obiettivi quali-quantitativi nel DUP del soggetto partecipante.

Ciò posto, dall'esame dei questionari trasmessi alla Sezione delle autonomie si osserva come, a oltre dieci anni dalla riforma di cui al citato d.l. n. 174/2012, non emergano solo criticità nel funzionamento dei controlli ma, in non pochi casi, appaia mancante il pre-requisito della attivazione di tutte le tipologie di controllo previste dall'ordinamento.

In particolare, nel 2021, su una platea di complessivi 794 enti presi in considerazione, il controllo di gestione era stato adottato dal 92% dei soggetti, mancando all'appello n. 1 Città metropolitana (Reggio Calabria), n. 52 Comuni e n. 9 Province (Cfr. Tabella n. 1). Nel 2022, l'attivazione del controllo di gestione sale al 95% dei casi. Continua ad essere assente nella Città metropolitana di Reggio Calabria, in n. 35 Comuni e in n. 5 Province (Cfr. Tabella n. 2). I dati del 2023 si discostano in minima parte da quelli del 2022 (Cfr. Tabella n. 3). Le giustificazioni fornite circa la mancata attivazione del controllo in

parola sono varie: in molti casi, è stato addotto il fatto che il controllo è in corso di attivazione/in fase di predisposizione o che la carenza di risorse umane, strumentali e finanziarie e l'assenza di sistema informativo adeguato ne impediscono l'attivazione.

Tabella n. 1 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo di gestione"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta				1				1	1	100
Piemonte		1		47			7	55	55	100
Lombardia		1	4	108		1	10	119	124	96
Liguria		1		10			3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5				5	5	100
Provincia autonoma Trento				5				5	5	100
Veneto		1	1	59			6	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia				9				9	9	100
Emilia-Romagna		1	2	53			8	62	64	97
Toscana		1		55	1		8	64	65	98
Umbria			1	13			2	15	16	94
Marche			3	17	2		3	20	25	80
Lazio		1	4	47			4	52	56	93
Abruzzo			3	13			4	17	20	85
Molise				3			2	5	5	100
Campania		1	10	61	1		3	65	76	86
Puglia			9	55			5	60	69	87
Basilicata				4	2			4	6	67
Calabria	1		3	14	1		3	17	22	77
Sicilia		3	11	49	1		5	57	69	83
Sardegna		1	1	15	1		3	19	21	90
Totale	1	12	52	643	9	1	76	731	794	92

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 2 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo di gestione"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1			1	1	100
Piemonte		1		47		7	55	55	100
Lombardia		1	1	111		11	123	124	99
Liguria		1		10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto		1	1	59		6	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia				9			9	9	100
Emilia-Romagna		1	1	54		8	63	64	98
Toscana		1		55	1	8	64	65	98
Umbria			1	13		2	15	16	94
Marche			1	19		5	24	25	96
Lazio		1	4	47		4	52	56	93
Abruzzo			1	15		4	19	20	95
Molise				3		2	5	5	100
Campania		1	8	63	1	3	67	76	88
Puglia			5	59		5	64	69	93
Basilicata				4	1	1	5	6	83
Calabria	1		2	15		4	19	22	86
Sicilia		3	9	51	1	5	59	69	86
Sardegna		1	1	15	1	3	19	21	90
Totale	1	12	35	660	5	81	753	794	95

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 3 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo di gestione”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1			1	1	100
Piemonte		1		47		7	55	55	100
Lombardia		1	2	110		11	122	124	98
Liguria		1		10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto		1	1	59		6	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia				9			9	9	100
Emilia-Romagna		1		55		8	64	64	100
Toscana		1		55	1	8	64	65	98
Umbria			1	13		2	15	16	94
Marche			1	19		5	24	25	96
Lazio		1	5	46		4	51	56	91
Abruzzo			1	15		4	19	20	95
Molise				3		2	5	5	100
Campania		1	10	61	1	3	65	76	86
Puglia			5	59		5	64	69	93
Basilicata				4	1	1	5	6	83
Calabria	1		2	15		4	19	22	86
Sicilia		3	9	51	1	5	59	69	86
Sardegna		1		16	1	3	20	21	95
Totale	1	12	37	658	5	81	751	794	95

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Più estesa e capillare è la presenza dei controlli di regolarità amministrativa e contabile; infatti, nel 2021, gli enti che hanno attivato detti controlli in piena ed effettiva conformità risultano pari al 99% (787 risposte positive su 794 enti presi in considerazione) (Cfr. Tabella n. 4). Nel 2022, n. 5 Comuni e n. 1 Provincia hanno risposto negativamente (Cfr. Tabella n. 5) mentre nel 2023 le risposte negative dei Comuni sono solo n. 4 (Cfr. Tabella n. 6). Da considerare al riguardo che tali controlli hanno una valenza endoprocedimentale e in molti casi sono imposti dalla normativa che regola l'azione degli enti.

Tabella n. 4 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo di regolarità amministrativa e contabile"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province	Totale enti che hanno risposto sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Sì	Sì				
Valle d'Aosta			1			1	1	100
Piemonte	1		47		7	55	55	100
Lombardia	1		112		11	124	124	100
Liguria	1		10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5			5	5	100
Provincia autonoma Trento			5			5	5	100
Veneto	1	1	59		6	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia			9			9	9	100
Emilia-Romagna	1		55		8	64	64	100
Toscana	1	1	54		9	64	65	98
Umbria		2	12		2	14	16	88
Marche			20		5	25	25	100
Lazio	1	1	50		4	55	56	98
Abruzzo			16		4	20	20	100
Molise			3		2	5	5	100
Campania	1	2	69		4	74	76	97
Puglia			64		5	69	69	100
Basilicata			4		2	6	6	100
Calabria	1		17		4	22	22	100
Sicilia	3		60		6	69	69	100
Sardegna	1		16		4	21	21	100
Totale	13	7	688		86	787	794	99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LineFit*

Tabella n. 5 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo di regolarità amministrativa e contabile”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta			1			1	1	100
Piemonte	1		47		7	55	55	100
Lombardia	1		112		11	124	124	100
Liguria	1		10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5			5	5	100
Provincia autonoma Trento			5			5	5	100
Veneto	1	1	59		6	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia			9			9	9	100
Emilia-Romagna	1		55		8	64	64	100
Toscana	1	1	54		9	64	65	98
Umbria		1	13		2	15	16	94
Marche			20		5	25	25	100
Lazio	1	1	50		4	55	56	98
Abruzzo			16		4	20	20	100
Molise			3		2	5	5	100
Campania	1		71		4	76	76	100
Puglia			64		5	69	69	100
Basilicata			4		2	6	6	100
Calabria	1		17		4	22	22	100
Sicilia	3	1	59		6	68	69	99
Sardegna	1		16	1	3	20	21	95
Totale	13	5	690	1	85	788	794	99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 6 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo di regolarità amministrativa e contabile”

Regioni	Città metropolitane	Comuni		Province	Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Sì	Sì			
Valle d’Aosta			1		1	1	100
Piemonte	1		47	7	55	55	100
Lombardia	1		112	11	124	124	100
Liguria	1		10	3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5		5	5	100
Provincia autonoma Trento			5		5	5	100
Veneto	1	2	58	6	65	67	97
Friuli-Venezia Giulia			9		9	9	100
Emilia-Romagna	1		55	8	64	64	100
Toscana	1		55	9	65	65	100
Umbria			14	2	16	16	100
Marche			20	5	25	25	100
Lazio	1	1	50	4	55	56	98
Abruzzo			16	4	20	20	100
Molise			3	2	5	5	100
Campania	1		71	4	76	76	100
Puglia			64	5	69	69	100
Basilicata			4	2	6	6	100
Calabria	1		17	4	22	22	100
Sicilia	3	1	59	6	68	69	99
Sardegna	1		16	4	21	21	100
Totale	13	4	691	86	790	794	99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Anche il controllo sugli equilibri finanziari è stato svolto dalla quasi totalità degli enti (99%), con una totale *compliance* degli enti di area vasta e solo poche defezioni in alcuni Comuni. (Cfr. Tabelle n. 7-9).

Tabella n. 7 – Anno 2021 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo sugli equilibri finanziari”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni		Province	Totale enti che hanno risposto sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Sì	Sì			
Valle d’Aosta			1		1	1	100
Piemonte	1		47	7	55	55	100
Lombardia	1		112	11	124	124	100
Liguria	1		10	3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5		5	5	100
Provincia autonoma Trento			5		5	5	100
Veneto	1		60	6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia			9		9	9	100
Emilia-Romagna	1		55	8	64	64	100
Toscana	1		55	9	65	65	100
Umbria			14	2	16	16	100
Marche			20	5	25	25	100
Lazio	1	1	50	4	55	56	98
Abruzzo			16	4	20	20	100
Molise			3	2	5	5	100
Campania	1		71	4	76	76	100
Puglia			64	5	69	69	100
Basilicata			4	2	6	6	100
Calabria	1		17	4	22	22	100
Sicilia	3	3	57	6	66	69	96
Sardegna	1		16	4	21	21	100
Totale	13	4	691	86	790	794	99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 8 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo sugli equilibri finanziari”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni		Province	Totale enti che hanno risposto sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Sì	Sì			
Valle d’Aosta			1		1	1	100
Piemonte	1		47	7	55	55	100
Lombardia	1		112	11	124	124	100
Liguria	1		10	3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5		5	5	100
Provincia autonoma Trento			5		5	5	100
Veneto	1		60	6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia			9		9	9	100
Emilia-Romagna	1		55	8	64	64	100
Toscana	1		55	9	65	65	100
Umbria			14	2	16	16	100
Marche			20	5	25	25	100
Lazio	1	1	50	4	55	56	98
Abruzzo			16	4	20	20	100
Molise			3	2	5	5	100
Campania	1		71	4	76	76	100
Puglia			64	5	69	69	100
Basilicata			4	2	6	6	100
Calabria	1		17	4	22	22	100
Sicilia	3	4	56	6	65	69	94
Sardegna	1		16	4	21	21	100
Totale	13	5	690	86	789	794	99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 9 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo sugli equilibri finanziari”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni		Province	Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Sì	Sì			
Valle d’Aosta			1		1	1	100
Piemonte	1		47	7	55	55	100
Lombardia	1		112	11	124	124	100
Liguria	1		10	3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5		5	5	100
Provincia autonoma Trento			5		5	5	100
Veneto	1		60	6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia			9		9	9	100
Emilia-Romagna	1		55	8	64	64	100
Toscana	1		55	9	65	65	100
Umbria			14	2	16	16	100
Marche			20	5	25	25	100
Lazio	1	1	50	4	55	56	98
Abruzzo			16	4	20	20	100
Molise			3	2	5	5	100
Campania	1		71	4	76	76	100
Puglia			64	5	69	69	100
Basilicata			4	2	6	6	100
Calabria	1		17	4	22	22	100
Sicilia	3	5	55	6	64	69	93
Sardegna	1		16	4	21	21	100
Totale	13	6	689	86	788	794	99

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Il controllo sulla qualità dei servizi è quello che incontra maggiori difficoltà di attuazione; infatti, nel 2021, ben 127 Comuni, 21 Province e 1 Città metropolitana hanno fornito risposta negativa (16 enti hanno risposto “non ricorre la fattispecie”) (Cfr. Tabella n. 10). Nel 2022, tuttavia, la percentuale delle risposte positive è migliorata di quasi 3 punti (Cfr. Tabella n. 11) e aumenta ancora nel 2023 (Cfr. Tabella n. 12). In sede di compilazione del questionario, mentre le Province hanno riferito di non erogare servizi a domanda individuale, gli altri enti inadempienti hanno motivato in vario modo la mancata attivazione di tale tipologia di controllo; la prevalenza delle risposte si è fondata sulla mancata previsione nei regolamenti dell’ente e, più di frequente, a causa della mancanza di dotazioni umane e strumentali (personale esperto o specifici *software*).

Tabella n. 10 - Anno 2021 - Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo sulla qualità dei servizi”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d’Aosta				1					0	1	0
Piemonte		1	8	1	38	2	1	4	43	55	78
Lombardia		1	14	2	96	1	1	9	106	124	85
Liguria		1	1	2	7	1		2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano					5				5	5	100
Provincia autonoma Trento			1		4				4	5	80
Veneto		1	9	1	50	2	1	3	54	67	81
Friuli-Venezia Giulia			1		8				8	9	89
Emilia-Romagna		1	3		52		1	7	60	64	94
Toscana		1	4		51	4		5	57	65	88
Umbria			1		13			2	15	16	94
Marche			6		14	3		2	16	25	64
Lazio		1	16		35			4	40	56	71
Abruzzo			4	1	11			4	15	20	75
Molise					3	1		1	4	5	80
Campania		1	25	3	43	1		3	47	76	62
Puglia			8	1	55	1		4	59	69	86
Basilicata			1		3	2			3	6	50
Calabria	1		6		11	1		3	14	22	64
Sicilia		3	15		45	1		5	53	69	77
Sardegna		1	4		12	1		3	16	21	76
Totale	1	12	127	12	556	21	4	61	629	794	79

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 11 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo sulla qualità dei servizi"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta				1					0	1	0
Piemonte		1	9	1	37	2	1	4	42	55	76
Lombardia		1	9	2	101	1	1	9	111	124	90
Liguria		1	2	1	7	1		2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano					5				5	5	100
Provincia autonoma Trento			1		4				4	5	80
Veneto		1	7	1	52	2	1	3	56	67	84
Friuli-Venezia Giulia				1	8				8	9	89
Emilia-Romagna		1	3		52		1	7	60	64	94
Toscana		1	1		54	4		5	60	65	92
Umbria			1		13			2	15	16	94
Marche			4		16	3		2	18	25	72
Lazio		1	15	1	35			4	40	56	71
Abruzzo			2	1	13			4	17	20	85
Molise					3	1		1	4	5	80
Campania		1	22	3	46	1		3	50	76	66
Puglia			7		57	1		4	61	69	88
Basilicata			1		3	2			3	6	50
Calabria	1		5		12	1		3	15	22	68
Sicilia		3	13		47	1		5	55	69	80
Sardegna		1	3		13	1		3	17	21	81
Totale	1	12	105	12	578	21	4	61	651	794	82

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 12 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo sulla qualità dei servizi”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d’Aosta					1				0	1	-
Piemonte		1	6	1	40	2	1	4	45	55	82
Lombardia		1	9	2	101	1	1	9	111	124	90
Liguria		1	2	1	7	1		2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano					5				5	5	100
Provincia autonoma Trento			1		4				4	5	80
Veneto		1	6	1	53	2	1	3	57	67	85
Friuli-Venezia Giulia				1	8				8	9	89
Emilia-Romagna		1	3		52		1	7	60	64	94
Toscana		1	2		53	2	1	6	60	65	92
Umbria			1		13			2	15	16	94
Marche			1		19	3		2	21	25	84
Lazio		1	15	1	35			4	40	56	71
Abruzzo			3		13			4	17	20	85
Molise					3	1		1	4	5	80
Campania		1	21	2	48	1		3	52	76	68
Puglia			7		57	1		4	61	69	88
Basilicata			1		3	1		1	4	6	67
Calabria	1		4		13		1	3	16	22	73
Sicilia		3	13		47	1		5	55	69	80
Sardegna		1	1		15	1		3	19	21	90
Totale	1	12	96	10	589	17	6	63	664	794	84

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

La percentuale degli enti che hanno attivato il controllo strategico è rimasta piuttosto stabile nel triennio. Questa tipologia di controllo è stata attivata da tutte le Città metropolitane; mancava nel 2021 in n. 50 Comuni e n. 8 Province (cfr. Tabella n. 13), nel 2022 in n. 41 Comuni e 9 Province (cfr. Tabella n. 14) e nel 2023 in n. 43 Comuni e 8 Province (cfr. Tabella n. 15). Anche in questo caso, le ragioni della mancata attivazione dei controlli sono state ricondotte a ritardi organizzativi, a carenza di personale dedicato o di *software* adatti. In alcuni casi, è stato invocato il dissesto finanziario come causa di mancata predisposizione delle verifiche in parola.

Tabella n 13 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo strategico"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1			1	1	100
Piemonte	1	3		44	1	6	51	55	93
Lombardia	1	3	1	108		11	120	124	97
Liguria	1			10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto	1			60		6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia				9			9	9	100
Emilia-Romagna	1			55		8	64	64	100
Toscana	1	2		53	1	8	62	65	95
Umbria				14		2	16	16	100
Marche		1		19	1	4	23	25	92
Lazio	1	4		47		4	52	56	93
Abruzzo		1		15		4	19	20	95
Molise				3		2	5	5	100
Campania	1	8	1	62	1	3	66	76	87
Puglia		5		59		5	64	69	93
Basilicata		1		3	2		3	6	50
Calabria	1	3		14	1	3	18	22	82
Sicilia	3	17		43		6	52	69	75
Sardegna	1	2		14	1	3	18	21	86
Totale	13	50	2	643	8	78	734	794	92

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 14 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo strategico"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1			1	1	100
Piemonte	1	2		45	1	6	52	55	95
Lombardia	1	3	1	108		11	120	124	97
Liguria	1			10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto	1			60		6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia				9			9	9	100
Emilia-Romagna	1			55		8	64	64	100
Toscana	1	2		53	1	8	62	65	95
Umbria		1		13		2	15	16	94
Marche				20		5	25	25	100
Lazio	1	3	1	47		4	52	56	93
Abruzzo				16		4	20	20	100
Molise				3		2	5	5	100
Campania	1	8	1	62	2	2	65	76	86
Puglia		3		61	1	4	65	69	94
Basilicata				4	1	1	5	6	83
Calabria	1	3		14	1	3	18	22	82
Sicilia	3	14		46	1	5	54	69	78
Sardegna	1	2		14	1	3	18	21	86
Totale	13	41	3	651	9	77	741	794	93

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 15 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo strategico”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1			1	1	100
Piemonte	1	2		45	1	6	52	55	95
Lombardia	1	3	1	108		11	120	124	97
Liguria	1			10		3	14	14	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Veneto	1			60		6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia				9			9	9	100
Emilia-Romagna	1			55		8	64	64	100
Toscana	1	3		52	1	8	61	65	94
Umbria		1		13		2	15	16	94
Marche				20		5	25	25	100
Lazio	1	5	1	45		4	50	56	89
Abruzzo				16		4	20	20	100
Molise				3		2	5	5	100
Campania	1	9	1	61	2	2	64	76	84
Puglia		4		60	1	4	64	69	93
Basilicata				4	1	1	5	6	83
Calabria	1	2		15		4	20	22	91
Sicilia	3	14		46	1	5	54	69	78
Sardegna	1			16	1	3	20	21	95
Totale	13	43	3	649	8	78	740	794	93

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Il controllo sugli organismi partecipati mostra margini di migliorabilità. È una tipologia di controllo adottata da tutte le Città metropolitane nel triennio; tutte le Province, ad eccezione di una, hanno risposto in maniera affermativa, mentre nei Comuni l'oscillazione è minima (cfr. Tabelle n. 16-18). Questa situazione riguarda i Comuni più piccoli e i motivi principali sono dovuti all'assenza di partecipazioni o alla detenzione di quote ridotte, che non consentono un'influenza significativa sui soggetti partecipati. Tuttavia, è importante che gli enti valutino attentamente, nell'esercizio delle loro prerogative relative alle partecipazioni, anche l'opportunità di mantenere tali quote, considerando i parametri stabiliti dal Tusp e i criteri di efficienza operativa.

Tabella n. 16 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo sugli organismi partecipati"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta				1				1	1	100
Piemonte	1	3		44		1	6	51	55	93
Lombardia	1	1	1	110			11	122	124	98
Liguria	1		1	9			3	13	14	93
Provincia autonoma Bolzano				5				5	5	100
Provincia autonoma Trento				5				5	5	100
Veneto	1	1	1	58			6	65	67	97
Friuli-Venezia Giulia				9				9	9	100
Emilia-Romagna	1	1		54			8	63	64	98
Toscana	1			55			9	65	65	100
Umbria				14			2	16	16	100
Marche				20			5	25	25	100
Lazio	1	5	3	43			4	48	56	86
Abruzzo		1		15			4	19	20	95
Molise				3	1		1	4	5	80
Campania	1	2	9	60			4	65	76	86
Puglia		5	10	49			5	54	69	78
Basilicata			2	2			2	4	6	67
Calabria	1	1	4	12			4	17	22	77
Sicilia	3	8	3	49			6	58	69	84
Sardegna	1	1		15			4	20	21	95
Totale	13	29	34	632	1	1	84	729	794	92

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 17 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell'ente in riferimento al Controllo sugli organismi partecipati"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta					1			1	1	100
Piemonte	1	1			46		1	6	53	96
Lombardia	1	1	1	110				11	122	98
Liguria	1		1	9				3	13	93
Provincia autonoma Bolzano				5				5	5	100
Provincia autonoma Trento				5				5	5	100
Veneto	1	2		58				6	65	97
Friuli-Venezia Giulia				9				9	9	100
Emilia-Romagna	1			55				8	64	100
Toscana	1			55				9	65	100
Umbria				14				2	16	100
Marche				20				5	25	100
Lazio	1	4	4	43				4	48	86
Abruzzo				16				4	20	100
Molise				3				2	5	100
Campania	1	4	8	59				4	64	84
Puglia		5	4	55				5	60	87
Basilicata		1	1	2	1			1	3	50
Calabria	1	1	4	12				4	17	77
Sicilia	3	9	3	48				6	57	83
Sardegna	1	1		15				4	20	95
Totale	13	29	26	640	1	1	84	737	794	93

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 18 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se il sistema dei controlli interni è esercitato in piena ed effettiva conformità con le previsioni e le finalità dei regolamenti dell’ente in riferimento al Controllo sugli organismi partecipati”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d’Aosta				1				1	1	100
Piemonte	1	1		46		1	6	53	55	96
Lombardia	1	1	1	110			11	122	124	98
Liguria	1		1	9			3	13	14	93
Provincia autonoma Bolzano				5				5	5	100
Provincia autonoma Trento				5				5	5	100
Veneto	1	2		58			6	65	67	97
Friuli-Venezia Giulia				9				9	9	100
Emilia-Romagna	1			55			8	64	64	100
Toscana	1			55			9	65	65	100
Umbria				14			2	16	16	100
Marche				20			5	25	25	100
Lazio	1	4	4	43			4	48	56	86
Abruzzo				16			4	20	20	100
Molise				3			2	5	5	100
Campania	1	6	7	58			4	63	76	83
Puglia		4	5	55			5	60	69	87
Basilicata		1	1	2	1		1	3	6	50
Calabria	1	1	4	12			4	17	22	77
Sicilia	3	10	3	47			6	56	69	81
Sardegna	1	1		15			4	20	21	95
Totale	13	31	26	638	1	1	84	735	794	93

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Dopo questa panoramica sulla attivazione delle varie tipologie di controllo, si rileva che, a fronte della domanda se le varie tipologie di controllo abbiano mostrato criticità, emerge come le carenze siano sorte soprattutto in relazione al controllo di gestione e di qualità. Quanto a quest’ultimo, in particolare, molti enti lamentano la difficoltà nell’effettuare controlli di qualità a causa dell’assenza di *benchmark*; inoltre, spesso questo tipo di controllo – proprio per la difficoltà nella sua predisposizione e la carenza di risorse umane disponibili - viene svolto esclusivamente per alcuni servizi. Ancora, viene segnalato che alcuni strumenti e metodi di indagine necessitano di una rivisitazione al fine di incrementare la partecipazione alle indagini di gradimento (in particolare per i questionari interni) e che gli strumenti di customizzazione spesso non permettono di definire al meglio la categoria di utenti indagati, al fine di aumentare la comprensione del segmento in cui si colloca ciascuna persona rispetto al complesso della popolazione oggetto di indagine.

Per quanto attiene al controllo di gestione, viene spesso evidenziata l’indisponibilità di sistemi gestionali che consentano un collegamento tra la contabilità finanziaria e la programmazione strategica

ed operativa; la difficoltà a introdurre meccanismi di elaborazione e analisi informatizzata dei dati; l'assenza di un sistema di contabilità analitica o la mancata adozione per tutti i centri di costo.

Altre criticità frequentemente rilevate riguardano il controllo sugli organismi, che i soggetti partecipanti affermano essere particolarmente difficoltoso a motivo della scarsa collaborazione dei partecipati, che non forniscono tempestivamente dati e informazioni.

Un aspetto rilevante riguarda l'efficacia dei controlli interni in termini di stimolo alla adozione di azioni correttive.

Nel 2021 (Cfr. Tabella n. 19) le azioni correttive sono state avviate, in seguito all'esercizio dei controlli interni, nel 10% dei casi per il controllo di regolarità contabile; nel 79% dei casi a seguito di *report* del controllo di gestione (nelle Regioni Lombardia, Veneto, Toscana e Marche si registrano comportamenti virtuosi nel dare seguito agli esiti di questi controlli). A seguito di *report* del controllo strategico le azioni sono avviate nel 36% dei casi (anche in questo caso, con valori più elevati in Toscana); nel 12% dei casi a seguito di *report* sugli equilibri finanziari; nel 10% dei casi a seguito di intervento dei controlli sugli organismi partecipati; nel 12% dei casi a seguito di *report* sulla qualità dei servizi.

Tabella n. 19 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di *report* ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio e il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei *report* (tramite delibere di Giunta o di Consiglio)"

Regioni e Province autonome	Controllo di regolarità amministrativa e contabile			Controllo di gestione			Controllo strategico		
	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>Report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati
Valle d'Aosta	1	0	0	2	0	0	4	1	25
Piemonte	789	42	5	66	20	30	81	7	9
Lombardia	427	79	19	196	236	120	176	29	16
Liguria	19	0	0	21	10	48	15	0	0
Provincia autonoma Bolzano	3	0	0	5	0	0	5	0	0
Provincia autonoma Trento	83	0	0	4	0	0	8	0	0
Veneto	337	21	6	129	150	116	131	41	31
Friuli-Venezia Giulia	6	0	0	19	9	47	14	0	0
Emilia-Romagna	1.608	32	2	131	126	96	125	71	57
Toscana	111	76	68	98	138	141	88	151	172
Umbria	20	37	185	31	6	19	26	1	4
Marche	39	4	10	33	40	121	33	20	61
Lazio	2.419	16	1	66	59	89	51	5	10
Abruzzo	20	30	150	39	5	13	31	10	32
Molise	16	0	0	9	1	11	5	2	40
Campania	328	91	28	54	4	7	63	2	3
Puglia	176	44	25	80	8	10	80	6	8
Basilicata	17	10	59	5	2	40	5	3	60
Calabria	31	2	6	18	6	33	17	1	6
Sicilia	114	178	156	62	38	61	51	17	33
Sardegna	43	22	51	27	3	11	23	2	9
Totale	6.607	684	10	1.095	861	79	1.032	369	36

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

➔ Segue

Tabella 19 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di *report* ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio e il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei *report* (tramite delibere di Giunta o di Consiglio)" (segue)

Regioni e Province autonome	Controllo sugli equilibri finanziari			Controllo sugli organismi partecipati			Controllo sulla qualità dei servizi		
	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>Report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati
Valle d'Aosta	1	0	0	3	2	67	0	0	0
Piemonte	201	37	18	85	7	8	30	1	3
Lombardia	479	34	7	261	27	10	120	26	22
Liguria	57	13	23	21	4	19	7	0	0
Provincia autonoma Bolzano	6	0	0	8	0	0	4	0	0
Provincia autonoma Trento	28	0	0	9	0	0	1	1	100
Veneto	351	6	2	198	13	7	56	3	5
Friuli-Venezia Giulia	27	0	0	15	0	0	11	1	9
Emilia-Romagna	257	59	23	179	11	6	113	5	4
Toscana	278	39	14	123	13	11	60	5	8
Umbria	164	5	3	41	5	12	19	5	26
Marche	185	20	11	44	4	9	33	6	18
Lazio	125	8	6	69	10	14	25	2	8
Abruzzo	68	5	7	41	2	5	9	1	11
Molise	7	0	0	7	4	57	3	0	0
Campania	154	8	5	77	12	16	34	2	6
Puglia	184	29	16	97	13	13	54	5	9
Basilicata	6	0	0	4	0	0	3	2	67
Calabria	42	12	29	19	2	11	19	2	11
Sicilia	88	53	60	52	9	17	83	18	22
Sardegna	100	1	1	20	1	5	11	1	9
Totale	2.808	329	12	1.373	139	10	695	86	12

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Per quanto attiene al 2022 (Cfr. Tabella n. 20) le azioni correttive sono state avviate, in seguito all'esercizio dei controlli interni, nel 14% dei casi per il controllo di regolarità contabile; nel 69% dei casi a seguito di *report* del controllo di gestione (nelle Regioni Veneto, Friuli-Venezia Giulia, Toscana e Lazio si registrano comportamenti virtuosi nel dare seguito agli esiti di questi controlli). A seguito di *report* del controllo strategico, le azioni sono avviate nel 33% dei casi (anche in questo caso, con valori più elevati in Toscana); nel 10% dei casi a seguito di *report* sugli equilibri finanziari e sugli organismi partecipati; nel 9% dei casi a seguito di *report* sulla qualità dei servizi.

Tabella n. 20 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di *report* ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio e il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei *report* (tramite delibere di Giunta o di Consiglio)"

Regioni e Province autonome	Controllo di regolarità amministrativa e contabile			Controllo di gestione			Controllo strategico		
	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>Report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati
Valle d'Aosta	1	0	0	2	0	0	4	1	25
Piemonte	1.170	24	2	65	13	20	78	5	6
Lombardia	442	82	19	216	196	91	225	40	18
Liguria	29	4	14	35	8	23	19	0	0
Provincia autonoma Bolzano	3	0	0	5	0	0	5	0	0
Provincia autonoma Trento	13	0	0	3	1	33	7	0	0
Veneto	294	30	10	127	144	113	121	56	46
Friuli-Venezia Giulia	7	0	0	14	27	193	12	0	0
Emilia-Romagna	1.482	26	2	132	117	89	130	81	62
Toscana	148	45	30	102	150	147	88	114	130
Umbria	24	4	17	31	12	39	27	2	7
Marche	44	5	11	42	34	81	40	17	43
Lazio	2.457	9	0	52	53	102	53	4	8
Abruzzo	31	7	23	49	3	6	38	9	24
Molise	5	0	0	11	1	9	6	1	17
Campania	436	49	11	64	2	3	59	4	7
Puglia	148	31	21	79	7	9	75	5	7
Basilicata	8	3	38	5	0	0	5	1	20
Calabria	31	6	19	20	0	0	18	2	11
Sicilia	99	618	624	69	20	29	53	14	26
Sardegna	44	55	125	28	2	7	20	3	15
Totale	6.916	998	14	1.151	790	69	1.083	359	33

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

➔ Segue

Tabella n. 20 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di *report* ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio e il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei *report* (tramite delibere di Giunta o di Consiglio)" (segue)

Regioni e Province autonome	Controllo sugli equilibri finanziari			Controllo sugli organismi partecipati			Controllo sulla qualità dei servizi		
	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>Report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati
Valle d'Aosta	1	0	0	3	2	67	0	0	0
Piemonte	213	34	16	83	6	7	27	0	0
Lombardia	571	85	15	257	20	8	119	4	3
Liguria	67	1	1	20	6	30	18	0	0
Provincia autonoma Bolzano	6	0	0	7	0	0	4	0	0
Provincia autonoma Trento	42	0	0	8	0	0	1	0	0
Veneto	344	8	2	192	21	11	64	6	9
Friuli-Venezia Giulia	29	1	3	16	0	0	9	1	11
Emilia-Romagna	269	52	19	192	10	5	120	3	3
Toscana	276	34	12	120	16	13	71	5	7
Umbria	92	6	7	41	3	7	14	4	29
Marche	222	4	2	50	2	4	22	4	18
Lazio	173	9	5	66	12	18	32	3	9
Abruzzo	75	5	7	45	4	9	13	1	8
Molise	11	0	0	3	6	200	5	0	0
Campania	166	16	10	81	9	11	30	0	0
Puglia	182	23	13	93	6	6	54	3	6
Basilicata	18	0	0	4	0	0	2	0	0
Calabria	45	5	11	19	0	0	9	1	11
Sicilia	88	15	17	57	9	16	83	28	34
Sardegna	115	3	3	24	4	17	20	0	0
Totale	3.005	301	10	1.381	136	10	717	63	9

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Infine, nel 2023 (Cfr. Tabella n. 21) i *report* di controllo hanno stimolato azioni correttive nel 16% circa dei casi per i controlli di regolarità finanziaria; nel 57% dei casi per il controllo di gestione (con valori molto alti soprattutto in Lombardia, Veneto, Emilia-Romagna e Toscana); nel 35% circa dei casi per il controllo strategico (con valori molto elevati in Toscana e Marche); nell'11% circa dei casi per il controllo sugli equilibri finanziari; nel 7% dei casi per i controlli sugli organismi partecipati e nell'8% dei casi a seguito di *report* sulla qualità dei servizi.

Tabella n. 21 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di *report* ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio e il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei *report* (tramite delibere di Giunta o di Consiglio)"

Regioni e Province autonome	Controllo di regolarità amministrativa e contabile			Controllo di gestione			Controllo strategico		
	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>Report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati
Valle d'Aosta	1	0	0	2	0	0	0	1	0
Piemonte	810	21	3	66	5	8	77	5	6
Lombardia	452	181	40	197	175	89	213	30	14
Liguria	28	3	11	30	4	13	21	1	5
Provincia autonoma Bolzano	3	0	0	5	0	0	5	0	0
Provincia autonoma Trento	7	0	0	3	1	33	7	0	0
Veneto	345	15	4	125	101	81	125	52	42
Friuli-Venezia Giulia	7	0	0	17	9	53	13	0	0
Emilia-Romagna	1.741	33	2	137	130	95	140	63	45
Toscana	157	42	27	98	102	104	90	95	106
Umbria	22	0	0	39	8	21	27	2	7
Marche	43	5	12	41	26	63	45	89	198
Lazio	2.508	15	1	58	26	45	45	3	7
Abruzzo	28	6	21	49	10	20	47	7	15
Molise	11	0	0	7	2	29	5	2	40
Campania	489	121	25	57	3	5	51	2	4
Puglia	145	33	23	67	8	12	67	7	10
Basilicata	9	5	56	4	0	0	4	1	25
Calabria	33	26	79	17	0	0	17	2	12
Sicilia	106	542	511	53	13	25	43	9	21
Sardegna	44	79	180	33	3	9	16	2	13
Totale	6.989	1.127	16	1.105	626	57	1.058	373	35

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

➔ Segue

Tabella n. 21 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Indicare per ciascuna tipologia di controlli il numero di *report* ufficializzati nell'anno da delibere di Giunta o di Consiglio e il numero di azioni correttive avviate nell'anno a seguito dei *report* (tramite delibere di Giunta o di Consiglio)" (segue)

Regioni e Province autonome	Controllo sugli equilibri finanziari			Controllo sugli organismi partecipati			Controllo sulla qualità dei servizi		
	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>Report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati	n. <i>report</i> ufficializzati	n. azioni correttive avviate	% azioni correttive rispetto ai <i>report</i> ufficializzati
Valle d'Aosta	1	0	0	3	2	67	0	0	0
Piemonte	234	42	18	85	6	7	29	0	0
Lombardia	575	88	15	241	14	6	132	6	5
Liguria	81	1	1	21	5	24	18	0	0
Provincia autonoma Bolzano	6	0	0	7	0	0	4	0	0
Provincia autonoma Trento	38	0	0	8	0	0	1	0	0
Veneto	354	9	3	215	13	6	70	3	4
Friuli-Venezia Giulia	27	8	30	16	0	0	9	1	11
Emilia-Romagna	278	51	18	193	8	4	126	4	3
Toscana	262	38	15	126	16	13	81	2	2
Umbria	104	5	5	40	1	3	15	3	20
Marche	234	9	4	56	3	5	28	6	21
Lazio	157	8	5	76	7	9	32	3	9
Abruzzo	77	6	8	42	4	10	15	3	20
Molise	11	0	0	2	1	50	4	0	0
Campania	162	13	8	86	2	2	38	1	3
Puglia	212	34	16	86	4	5	60	2	3
Basilicata	19	1	5	2	0	0	2	0	0
Calabria	44	4	9	14	1	7	11	0	0
Sicilia	100	14	14	60	10	17	177	36	20
Sardegna	108	1	1	21	2	10	34	0	0
Totale	3.084	332	11	1.400	99	7	886	70	8

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Da questi dati si evince, *in primis*, come proprio forme di controllo di carattere più “aziendalistico” – come quello di gestione e strategico – possano dare agli enti territoriali un *quid pluris* sotto il profilo dei processi auto-correttivi, in quanto evidentemente in grado di intercettare anomalie che non è possibile rilevare con altri strumenti (ivi compresi i controlli effettuati dall’Organo di revisione).

Queste risultanze mettono in luce un ruolo marginale del controllo di qualità ancora da sviluppare; infatti, i *report* del controllo di qualità sono in genere meno numerosi di quelli collegati ad altre forme di controllo e gli stessi sono meno considerati ai fini della predisposizione di azioni correttive. Il *trend* sotto questo profilo non appare incoraggiante. Se, infatti, nel 2021 circa il 12% dei *report* di qualità aveva originato azioni correttive, nel 2022 questa percentuale scende al 9%; nel 2023, si attesta all’8%. Ciò potrebbe indicare che i *report* prodotti hanno una valenza per lo più ricognitiva e non comportano esiti evidenti tali da richiedere azioni correttive; oppure potrebbe indicare che gli enti territoriali non riescono a trarre dai suggerimenti contenuti in tali *report* chiari indirizzi operativi. In entrambi i casi, ci si trova di fronte ad una tipologia di controllo ancora poco incisiva e non utilizzata per le potenzialità che potrebbe sviluppare.

2.2 Controllo di regolarità amministrativa e contabile; controllo sugli equilibri di bilancio

Il controllo interno effettuato dagli enti sulla regolarità amministrativa e contabile e sugli equilibri di bilancio è volto a garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell’azione amministrativa sotto il profilo contabile nonché la sana gestione finanziaria dell’ente territoriale. Dopo la l. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019) il controllo sugli equilibri ha assunto una connotazione semplificata quanto alle regole da applicare (gli enti locali si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell’esercizio non negativo) non più assistite da sanzioni in caso di mancato rispetto degli equilibri di bilancio.

Organi preposti sono il Servizio finanziario o di ragioneria in prima istanza e l’Organo di revisione contabile in seconda istanza.

La Ragioneria verifica la veridicità delle previsioni di entrata e la compatibilità delle previsioni di spesa proposte dai vari servizi per il bilancio annuale o pluriennale, monitorando anche lo stato di accertamento delle entrate e degli impegni di spesa. Il suo intervento si articola in: a) pareri di regolarità contabile sulle delibere; b) rilascio del visto di regolarità contabile; c) attestazione della copertura finanziaria, che deve andare oltre la verifica contabile della capienza del capitolo, includendo un’analisi sulla qualità, quantità, efficienza, efficacia, economicità e trasparenza della spesa. Il servizio coinvolge, quindi, tutti i processi gestionali dell’ente.

Nell’ambito di tale tipologia di controllo si colloca il ruolo dei revisori dei conti, che svolge molteplici funzioni: attività di collaborazione con l’organo politico, secondo le disposizioni dello statuto e del

regolamento; pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio; vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, relazione sul rendiconto della gestione; referto all'organo politico su gravi irregolarità di gestione; verifiche di cassa. L'art. 1, co. 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266, assegna agli organi di revisione il compito di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto in conformità ai criteri e alle linee guida unitariamente definite dalla Sezione delle autonomie.

Le citate Linee guida rappresentano uno strumento di raccordo tra l'ambito dei controlli interni e quelli esterni, connotati dai caratteri di neutralità e indipendenza, esercitati dalla magistratura contabile (Corte cost., sentenze n. 198/2012, n. 23/2014). Attraverso le verifiche sui bilanci di previsione e sullo stato di attuazione dei programmi degli enti territoriali si mira ad assicurare che il processo di programmazione finanziaria si svolga nel rispetto dei principi contabili e delle compatibilità economico-patrimoniali degli enti.

Le risposte ai questionari inviati con le Linee guida costituiscono, altresì, un fondamentale ausilio per le Sezioni regionali di controllo e anche per la Sezione delle autonomie, che riferisce al Parlamento sulla gestione finanziaria delle Regioni e degli enti locali, nonché sugli enti sanitari.

Il controllo sugli equilibri finanziari, previsto dall'art. 147-*quinquies* del Tuel, mira a garantire un monitoraggio costante degli equilibri finanziari, della gestione di competenza, dei residui e di cassa, per raggiungere gli obiettivi di finanza pubblica. Questo controllo è svolto sotto la direzione del responsabile del servizio finanziario, con il coinvolgimento dei responsabili dei vari servizi dell'ente, e sotto la vigilanza dell'organo di revisione. La normativa prevede anche il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale (se previsto), del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le loro responsabilità. Questa Sezione ha già sottolineato che l'intento del legislatore è, comunque, quello di responsabilizzare l'intera organizzazione dell'ente, attraverso il coinvolgimento dell'amministrazione nel suo complesso nel controllo sugli equilibri.

Le modalità, nonché l'assetto organizzativo relativo al controllo degli equilibri, devono trovare esauriente disciplina nel regolamento di contabilità dell'ente, con l'obiettivo di coordinare i ruoli specifici dei molteplici attori del controllo in parola e garantire la piena conoscenza delle vicende, interne ed esterne, che possono influire sugli andamenti economico-finanziari. Di rilievo è il collegamento degli artt. 147 e 147-*quinquies* con l'art. 153, co. 6, Tuel, che con riferimento al regolamento di contabilità dell'ente, richiede di disciplinare le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni agli organi di governo, nonché alla Corte dei conti in caso di situazioni pregiudizievoli degli equilibri del bilancio. L'inoltro della segnalazione attiva l'obbligo da parte del Consiglio di adottare l'apposita delibera di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 Tuel. (deliberazione n. 5/SEZAUT/2017/INPR).

Dall'esame condotto sulla platea omogenea degli enti negli esercizi 2021-2022-2023, pari a n. 794, è emerso che, in linea generale, gli enti locali, per la quasi totalità (il 99% in tutti gli esercizi esaminati), hanno effettuato i due controlli in esame in conformità con le previsioni di legge e osservato i regolamenti che si sono dati per disciplinare i controlli.

Più in dettaglio, nel 2021 n. 7 Comuni hanno dato risposta negativa, nel 2022 n. 5 Comuni e n. 1 Provincia, nel 2023 n. 4 Comuni (per il controllo di regolarità), e, rispettivamente, n. 4 Comuni (2021) n. 5 Comuni (2022) e n. 6 Comuni (2023) (per il controllo sugli equilibri) non sono ottemperanti.

Le cause della mancata realizzazione (totale o parziale) dei controlli interni sono giustificate principalmente dalla mancanza di una struttura dedicata; carenza di personale qualificato e di strumenti informatici; assenza del Segretario; enti in fase di riorganizzazione, in stato di riequilibrio finanziario o in dissesto; regolamenti non approvati; bilanci non approvati.

In molti enti il controllo di regolarità amministrativa e contabile viene esercitato su tutti gli atti e i provvedimenti emessi dall'ente, con le modalità stabilite dalla disciplina legislativa e regolamentare vigente. In particolare, il controllo di regolarità amministrativa è effettuato dal personale dirigente dell'ente in tutte le fasi endoprocedimentali che conducono all'adozione del provvedimento nonché dal Segretario generale, il quale è coadiuvato, nell'espletamento delle sue funzioni istituzionali dai responsabili dei Servizi/Uffici dell'Ue "Supporto al Segretario generale" e dal relativo personale. Per quanto attiene, invece, al controllo di regolarità contabile, lo stesso viene garantito anche attraverso specifici procedimenti informatizzati, che consentono la verifica puntuale di tutti i provvedimenti aventi rilevanza contabile.

Altri enti riferiscono che i controlli sono in corso di attivazione o in fase di predisposizione; hanno carenza di personale o carenza di quello specializzato nel controllo di gestione di tipo aziendale; mancano un ufficio dedicato e applicativi informatici specifici.

Alcuni enti non hanno personale dedicato espressamente ai controlli interni, per cui le funzioni sono svolte da dipendenti che si occupano di altre attività, con la conseguenza che l'operatività del sistema dei controlli sconta e si scontra con le normali esigenze di funzionamento degli uffici, anche in rapporto alla necessità di rendere prioritariamente i servizi richiesti per i quali sono adibiti.

In alcuni enti la mancanza di dirigenti ha comportato l'attribuzione delle funzioni dirigenziali al Segretario generale e ciò ha comportato un rallentamento della funzionalità dei controlli interni.

I *report* (quesito 5) in molti casi sono stati prodotti con cadenza diversa da quanto programmato; la gran parte degli enti dichiara che non è prevista l'approvazione dei *report* con delibera di Consiglio ma solo il loro invio ai dirigenti, agli incaricati di E.Q., ai Revisori dei conti, all'OIV, al Presidente e ai Consiglieri.

Per quel che riguarda le azioni correttive (quesito 5) anche in questo caso la gran parte degli enti dichiara di averle avviate ma non ufficializzate da delibere di Giunta o di Consiglio.

Sostanzialmente, a livello di dati aggregati per ciascun esercizio e nel triennio non si rinvencono significativi scostamenti né nell'arco di tempo esaminato, né con riguardo alla precedente analisi, che ha preso in esame l'esercizio 2017, nel quale, sostanzialmente, quasi tutti gli enti (99%) avevano dato risposta positiva circa l'attuazione del controllo.

Il risultato dei controlli di regolarità amministrativa e contabile ha portato a rilevare una certa criticità operativa e di organizzazione in tutti gli enti presi in considerazione, ad eccezione dei Comuni appartenenti alla Provincia autonoma di Bolzano e al Comune di Aosta (nel triennio) e per gli enti della Basilicata (nel 2022 e 2023). Nel 2021 (Cfr. Tabella n. 22) le risposte, in termini percentuali, si attestano sul 16%. Quanto all'organizzazione emergono differenze geografiche che variano dall'assenza totale di criticità, al 40% di criticità rilevate negli enti del Molise per il 2021. Negli anni successivi, la percentuale di enti che hanno rilevato criticità si stabilizza attorno al 15%. Nel 2022 (Cfr. Tabella n. 23), le percentuali variano dal 33% in Sicilia al 31% in Umbria, fino al 7% in Lombardia. Nel 2023 (Cfr. Tabella n. 24) la Sicilia registra il picco di criticità con il 36% e la Lombardia rimane al 7%; il valore meno elevato si evidenzia negli enti della Calabria (5%).

Tabella n. 22 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell'attuazione del Controllo di regolarità amministrativa e contabile"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			38	9	6	1	10	55	18
Lombardia	1			102	10	11		10	124	8
Liguria	1			10		2	1	1	14	7
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				4	1			1	5	20
Veneto	1			57	3	5	1	4	67	6
Friuli-Venezia Giulia				8	1			1	9	11
Emilia-Romagna	1			50	5	7	1	6	64	9
Toscana	1			42	13	9		13	65	20
Umbria				9	5	2		5	16	31
Marche				17	3	4	1	4	25	16
Lazio	1			41	10	2	2	12	56	21
Abruzzo				13	3	3	1	4	20	20
Molise				2	1	1	1	2	5	40
Campania		1	1	54	16	3	1	18	76	24
Puglia				52	12	5		12	69	17
Basilicata				4		1	1	1	6	17
Calabria	1			15	2	4		2	22	9
Sicilia	1	2	1	41	18	6		20	69	29
Sardegna	1			12	4	3	1	5	21	24
Totale	10	3	2	577	116	74	12	131	794	16

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 23 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell’attuazione del Controllo di regolarità amministrativa e contabile”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			40	7	6	1	8	55	15
Lombardia	1			104	8	10	1	9	124	7
Liguria	1			9	1	2	1	2	14	14
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				4	1			1	5	20
Veneto	1			55	5	5	1	6	67	9
Friuli-Venezia Giulia				8	1			1	9	11
Emilia-Romagna	1			50	5	7	1	6	64	9
Toscana	1		1	43	11	9		11	65	17
Umbria				9	5	2		5	16	31
Marche				17	3	4	1	4	25	16
Lazio	1			44	7	2	2	9	56	16
Abruzzo				13	3	3	1	4	20	20
Molise				2	1	2		1	5	20
Campania		1		55	16	3	1	18	76	24
Puglia			1	54	9	5		9	69	13
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1		1	14	2	4		2	22	9
Sicilia	2	1	3	35	22	6		23	69	33
Sardegna	1			14	2	3	1	3	21	14
Totale	11	2	6	580	109	75	11	122	794	15

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 24 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell’attuazione del Controllo di regolarità amministrativa e contabile”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			41	6	6	1	7	55	13
Lombardia	1			104	8	10	1	9	124	7
Liguria	1			9	1	2	1	2	14	14
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				4	1			1	5	20
Veneto	1			54	6	5	1	7	67	10
Friuli-Venezia Giulia				8	1			1	9	11
Emilia-Romagna	1			49	6	7	1	7	64	11
Toscana	1		1	44	10	9		10	65	15
Umbria				11	3	2		3	16	19
Marche				17	3	4	1	4	25	16
Lazio	1			42	9	2	2	11	56	20
Abruzzo			1	11	4	3	1	5	20	25
Molise				2	1	2		1	5	20
Campania		1		57	14	3	1	16	76	21
Puglia			1	53	10	5		10	69	14
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1			16	1	4		1	22	5
Sicilia	1	2	1	36	23	6		25	69	36
Sardegna	1			14	2	4		2	21	10
Totale	10	3	4	582	109	76	10	122	794	15

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Per quanto riguarda il controllo sugli equilibri finanziari (Cfr. Tabelle n. 25-27), presentano un grado di criticità, sempre considerando i n. 794 enti, per il 2021, n. 2 Città metropolitane, n. 73 Comuni e n. 11 Province, per un totale di n. 86 enti che hanno risposto affermativamente al quesito (11%). Negli anni successivi il dato flette leggermente con, rispettivamente, n. 73 e n. 74 enti che hanno riferito criticità negli equilibri (9%).

Alcuni enti hanno spiegato il perdurare delle criticità rilevate, sottolineando la necessità di adeguamento dell'attuale organizzazione dei controlli, anche attraverso modifiche regolamentari. Sussiste, inoltre, l'ulteriore difficoltà dell'insufficienza dell'organico e/o di professionalità adeguate, che si acuisce negli enti in procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, come osservato in un capoluogo di Provincia.

Tabella n. 25 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell'attuazione del Controllo sugli equilibri finanziari"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			40	7	6	1	8	55	15
Lombardia		1		106	6	11		7	124	6
Liguria	1			9	1	3		1	14	7
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				4	1			1	5	20
Veneto	1			59	1	4	2	3	67	4
Friuli-Venezia Giulia				9				0	9	0
Emilia-Romagna	1			52	3	8		3	64	5
Toscana	1			48	7	8	1	8	65	12
Umbria				13	1	2		1	16	6
Marche				18	2	4	1	3	25	12
Lazio	1			42	9	2	2	11	56	20
Abruzzo				14	2	4		2	20	10
Molise				3		2		0	5	0
Campania	1			65	6	3	1	7	76	9
Puglia				58	6	5		6	69	9
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1			16	1	2	2	3	22	14
Sicilia	2	1	4	38	18	5	1	20	69	29
Sardegna	1			14	2	4		2	21	10
Totale	11	2	4	618	73	75	11	86	794	11

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 26 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell’attuazione del Controllo sugli equilibri finanziari”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive	
	No	Sì	Nd	No	Sì	No				Sì
Valle d’Aosta				1				0	1	0
Piemonte		1		42	5	6	1	7	55	13
Lombardia	1			107	5	11		5	124	4
Liguria	1			9	1	3		1	14	7
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				4	1			1	5	20
Veneto	1			58	2	4	2	4	67	6
Friuli-Venezia Giulia				8	1			1	9	11
Emilia-Romagna	1			51	4	8		4	64	6
Toscana	1			51	4	8	1	5	65	8
Umbria				13	1	2		1	16	6
Marche				19	1	5		1	25	4
Lazio	1			46	5	2	2	7	56	13
Abruzzo				14	2	4		2	20	10
Molise				3		2		0	5	0
Campania	1		1	63	7	3	1	8	76	11
Puglia				59	5	5		5	69	7
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1		1	16		2	2	2	22	9
Sicilia	2	1	7	37	16	5	1	18	69	26
Sardegna	1			15	1	4		1	21	5
Totale	11	2	9	625	61	76	10	73	794	9

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 27 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Indicare se sono state registrate criticità nella organizzazione o nell’attuazione del Controllo sugli equilibri finanziari”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1				0	1	0
Piemonte		1		43	4	6	1	6	55	11
Lombardia	1			107	5	11		5	124	4
Liguria	1			9	1	3		1	14	7
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				4	1			1	5	20
Veneto	1			58	2	4	2	4	67	6
Friuli-Venezia Giulia				8	1			1	9	11
Emilia-Romagna	1			51	4	8		4	64	6
Toscana	1			50	5	9		5	65	8
Umbria				13	1	2		1	16	6
Marche				19	1	5		1	25	4
Lazio	1		1	45	5	2	2	7	56	13
Abruzzo				14	2	4		2	20	10
Molise				3		2		0	5	0
Campania	1		1	61	9	4		9	76	12
Puglia				59	5	5		5	69	7
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1			17		2	2	2	22	9
Sicilia	2	1	6	37	17	5	1	19	69	28
Sardegna	1			15	1	4		1	21	5
Totale	11	2	8	623	64	78	8	74	794	9

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

All'esito dell'attività di controllo vengono generalmente elaborati *report*, i cui risultati consentono di indirizzare gli organi per l'adozione sia di decisioni adeguatamente motivate, che di misure correttive. I *report* sono propedeutici alla emanazione delle delibere (del Consiglio o di Giunta) contenenti l'adozione delle misure correttive. I controlli sugli equilibri finanziari sono quelli che in maggior misura hanno dato luogo a misure correttive, anche per la maggiore estensione e approfondimento dei controlli, che riguardano una vasta gamma di situazioni di squilibrio. Questo tipo di controllo ha interessato migliaia di atti; tuttavia, solo raramente gli enti, a fronte di un parere di regolarità tecnica o contabile negativo, hanno proseguito nella linea adottata, emanando motivate delibere di Consiglio o di Giunta in difformità, ma esponendone la motivazione: nella maggioranza dei casi, il parere negativo ha una valenza impeditiva non consentendo l'emanazione dei provvedimenti. Seguendo una tendenza simile per tutti gli esercizi considerati più in dettaglio, nel 2021, n. 11 Comuni hanno dichiarato di aver adottato le delibere nonostante pareri negativi (1%), nel 2022 n. 13 enti (di cui n. 10 Comuni e n. 3 Province, 2%) e nel 2023 n. 19 Comuni (2%) (Cfr. Tabelle n. 28-30).

Tabelle n. 28 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Nelle ipotesi previste dall'art. 49 del Tuel, sono state adottate delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province	Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Nd	No	Sì	No			
Valle d'Aosta			1			0	1	0
Piemonte	1		45	2	7	2	55	4
Lombardia	1		112		11	0	124	0
Liguria	1		10		3	0	14	0
Provincia autonoma Bolzano			4	1		1	5	20
Provincia autonoma Trento			5			0	5	0
Veneto	1		59	1	6	1	67	1
Friuli-Venezia Giulia			9			0	9	0
Emilia-Romagna	1	1	54		8	0	64	0
Toscana	1		55		9	0	65	0
Umbria			14		2	0	16	0
Marche			19	1	5	1	25	4
Lazio	1		51		4	0	56	0
Abruzzo			16		4	0	20	0
Molise			3		2	0	5	0
Campania	1	1	67	3	4	3	76	4
Puglia			64		5	0	69	0
Basilicata			4		2	0	6	0
Calabria	1		17		4	0	22	0
Sicilia	3		57	3	6	3	69	4
Sardegna	1		16		4	0	21	0
Totale	13	2	682	11	86	11	794	1

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabelle n. 29 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “Nelle ipotesi previste dall’art. 49 del Tuel, sono state adottate delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta			1				0	1	0
Piemonte	1		45	2	7		2	55	4
Lombardia	1		111	1	10	1	2	124	2
Liguria	1		10		3		0	14	0
Provincia autonoma Bolzano			4	1			1	5	20
Provincia autonoma Trento		1	4				0	5	0
Veneto	1		59	1	6		1	67	1
Friuli-Venezia Giulia			9				0	9	0
Emilia-Romagna	1		55		8		0	64	0
Toscana	1		55		9		0	65	0
Umbria			14		2		0	16	0
Marche			20		4	1	1	25	4
Lazio	1		51		4		0	56	0
Abruzzo			16		4		0	20	0
Molise			3		1	1	1	5	20
Campania	1	1	68	2	4		2	76	3
Puglia			63	1	5		1	69	1
Basilicata			4		2		0	6	0
Calabria	1		17		4		0	22	0
Sicilia	3		58	2	6		2	69	3
Sardegna	1		16		4		0	21	0
Totale	13	2	683	10	83	3	13	794	2

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 30 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Nelle ipotesi previste dall’art. 49 del Tuel, sono state adottate delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province	Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Nd	No	Sì	No			
Valle d’Aosta			1				1	0
Piemonte	1		46	1	7	1	55	2
Lombardia	1		109	3	11	3	124	2
Liguria	1		10		3		14	0
Provincia autonoma Bolzano			4	1		1	5	20
Provincia autonoma Trento			5				5	0
Veneto	1		57	3	6	3	67	4
Friuli-Venezia Giulia			9				9	0
Emilia-Romagna	1		55		8		64	0
Toscana	1	1	54		9		65	0
Umbria			14		2		16	0
Marche		1	18	1	5	1	25	4
Lazio	1		50	1	4	1	56	2
Abruzzo			15	1	4	1	20	5
Molise			3		2		5	0
Campania	1		71		4		76	0
Puglia			64		5		69	0
Basilicata			4		2		6	0
Calabria	1		16	1	4	1	22	5
Sicilia	3		53	7	6	7	69	10
Sardegna	1		16		4		21	0
Totale	13	2	674	19	86	19	794	2

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

La maggioranza delle risposte, tuttavia, è stata positiva per quanto riguarda la motivazione dei provvedimenti da parte degli organi deliberanti in ordine alla mancata conformazione ai pareri (Cfr. Tabelle n. 31-33).

Tabella n. 31 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "In caso di adozione di delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo, l'organo deliberante ha motivato adeguatamente le ragioni della mancata conformazione al parere?"

Regioni e Province autonome	Comuni		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno adottato delibere con parere negativo	% risposte positive
	No	Sì			
Valle d'Aosta					
Piemonte		2	2	2	100
Lombardia					
Liguria					
Provincia autonoma Bolzano		1	1	1	100
Provincia autonoma Trento					
Veneto		1	1	1	100
Friuli-Venezia Giulia					
Emilia-Romagna					
Toscana					
Umbria					
Marche		1	1	1	100
Lazio					
Abruzzo					
Molise					
Campania	1	2	2	3	67
Puglia					
Basilicata					
Calabria					
Sicilia		3	3	3	100
Sardegna					
Totale	1	10	10	11	91

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 32 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "In caso di adozione di delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo, l'organo deliberante ha motivato adeguatamente le ragioni della mancata conformazione al parere?"

Regioni e Province autonome	Comune		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno adottato delibere con parere negativo	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta							
Piemonte		2			2	2	100
Lombardia		1		1	2	2	100
Liguria							
Provincia autonoma Bolzano		1			1	1	100
Provincia autonoma Trento							
Veneto		1			1	1	100
Friuli-Venezia Giulia							
Emilia-Romagna							
Toscana							
Umbria							
Marche			1		0	1	0
Lazio							
Abruzzo							
Molise				1	1	1	100
Campania	1	1			1	2	50
Puglia		1			1	1	100
Basilicata							
Calabria							
Sicilia		2			2	2	100
Sardegna							
Totale	1	9	1	2	11	13	85

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 33 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “In caso di adozione di delibere di Giunta e di Consiglio munite di parere di regolarità tecnica o contabile negativo, l’organo deliberante ha motivato adeguatamente le ragioni della mancata conformazione al parere?”

Regioni e Province autonome	Comuni			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno adottato delibere con parere negativo	% risposte positive
	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta						
Piemonte			1	1	1	100
Lombardia		1	2	2	3	67
Liguria						
Provincia autonoma Bolzano			1	1	1	100
Provincia autonoma Trento						
Veneto			3	3	3	100
Friuli-Venezia Giulia						
Emilia-Romagna						
Toscana						
Umbria						
Marche			1	1	1	100
Lazio	1				1	0
Abruzzo			1	1	1	100
Molise						
Campania						
Puglia						
Basilicata						
Calabria			1	1	1	100
Sicilia			7	7	7	100
Sardegna						
Totale	1	1	17	17	19	89

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Viene, quindi, dimostrata *per tabulas* la fondamentale funzione del Segretario comunale e del Responsabile dei servizi finanziari in materia, oltre che di garanzia della legittimità dell’azione degli enti e del rispetto degli equilibri finanziari.

Molto importante anche la funzione dei responsabili dei servizi, i quali, secondo le risposte date, hanno adeguatamente relazionato, nelle proposte di deliberazione, in ordine ai riflessi diretti e indiretti sulla situazione finanziaria e patrimoniale dell’ente; la funzione tecnica consente, in tal modo, di illustrare in maniera completa gli esiti delle delibere medesime e renderne, altresì, adeguatamente edotti gli organi politici.

Nel caso in cui vengano riscontrate irregolarità, le conseguenti direttive devono essere trasmesse ai responsabili dei servizi. Gli organi di gestione possono conformarsi o meno, alle osservazioni formulate dall’organo del controllo. È questo il momento essenziale che permette di valutare come e quando le correzioni e i miglioramenti siano stati attuati. Il mancato adeguamento alle direttive da parte dei responsabili dei servizi comporta che vengano tralasciate le azioni correttive, cui potrebbe conseguire il mancato raggiungimento del fine ultimo del controllo.

Nel periodo esaminato, la trasmissione delle direttive non raggiunge il 50% dei casi: le stesse vengono seguite in un numero piuttosto limitato di enti (Cfr. Tabelle n. 34-36).

Tabella n. 34 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "In caso di riscontrate irregolarità sono state trasmesse ai responsabili dei servizi competenti le direttive alle quali conformarsi? In caso di risposta affermativa, i responsabili dei servizi si sono adeguati alle direttive ricevute?"

Regioni e Province autonome	Totale	Nd	No	Non rilevate irregolarità	Si	% risposte positive	Totale enti che si sono sempre adeguati alle direttive
Valle d'Aosta	1	1	0	0	0	0	0
Piemonte	55	2	2	28	23	42	14
Lombardia	124	5	1	76	42	34	21
Liguria	14	1	0	8	5	36	5
Provincia autonoma Bolzano	5	0	0	3	2	40	2
Provincia autonoma Trento	5	0	1	1	3	60	2
Veneto	67	1	1	37	28	42	18
Friuli-Venezia Giulia	9	0	1	4	4	44	3
Emilia-Romagna	64	0	1	46	17	27	12
Toscana	65	3	1	26	35	54	20
Umbria	16	2	0	7	7	44	4
Marche	25	0	2	15	8	32	4
Lazio	56	3	2	15	36	64	11
Abruzzo	20	2	1	3	14	70	10
Molise	5	0	0	2	3	60	3
Campania	76	7	8	18	43	57	27
Puglia	69	4	4	32	29	42	15
Basilicata	6	0	0	2	4	67	1
Calabria	22	1	1	3	17	77	9
Sicilia	69	1	5	16	47	68	21
Sardegna	21	1	2	7	11	52	6
Totale	794	34	33	349	378	48	208

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 35 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "In caso di riscontrate irregolarità sono state trasmesse ai responsabili dei servizi competenti le direttive alle quali conformarsi? In caso di risposta affermativa, i responsabili dei servizi si sono adeguati alle direttive ricevute?"

Regioni e Province autonome	Totale	Nd	No	Non rilevate irregolarità	Si	% risposte positive	Totale enti che si sono sempre adeguati alle direttive
Valle d'Aosta	1	0	0	1	0	0	0
Piemonte	55	1	1	32	21	38	15
Lombardia	124	2	3	74	45	36	27
Liguria	14	1	0	7	6	43	3
Provincia autonoma Bolzano	5	0	0	4	1	20	1
Provincia autonoma Trento	5	0	0	2	3	60	3
Veneto	67	1	1	41	24	36	16
Friuli-Venezia Giulia	9	1	0	4	4	44	3
Emilia-Romagna	64	0	2	44	18	28	12
Toscana	65	4	3	31	27	42	15
Umbria	16	1	2	5	8	50	5
Marche	25	0	0	16	9	36	5
Lazio	56	3	3	15	35	63	16
Abruzzo	20	2	0	7	11	55	8
Molise	5	0	1	2	2	40	2
Campania	76	7	0	22	47	62	28
Puglia	69	2	4	32	31	45	18
Basilicata	6	0	0	0	6	100	3
Calabria	22	1	0	2	19	86	10
Sicilia	69	5	5	18	41	59	18
Sardegna	21	0	2	6	13	62	11
Totale	794	31	27	365	371	47	219

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 36 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “In caso di riscontrate irregolarità sono state trasmesse ai responsabili dei servizi competenti le direttive alle quali conformarsi? In caso di risposta affermativa, i responsabili dei servizi si sono adeguati alle direttive ricevute?”

Regioni e Province autonome	Totale	Nd	No	Non rilevate irregolarità	Sì	% risposte positive	Totale enti che si sono sempre adeguati alle direttive
Valle d’Aosta	1	0	0	1	0	0	0
Piemonte	55	1	1	31	22	40	16
Lombardia	124	2	2	79	41	33	25
Liguria	14	0	0	8	6	43	3
Provincia autonoma Bolzano	5	0	1	3	1	20	1
Provincia autonoma Trento	5	0	0	2	3	60	2
Veneto	67	1	1	41	24	36	18
Friuli-Venezia Giulia	9	1	1	3	4	44	3
Emilia-Romagna	64	0	1	46	17	27	11
Toscana	65	3	2	32	28	43	17
Umbria	16	1	1	7	7	44	3
Marche	25	0	0	14	11	44	5
Lazio	56	2	6	15	33	59	15
Abruzzo	20	2	0	7	11	55	7
Molise	5	0	2	2	1	20	1
Campania	76	3	3	18	52	68	26
Puglia	69	3	5	33	28	41	17
Basilicata	6	0	1	0	5	83	3
Calabria	22	0	1	2	19	86	12
Sicilia	69	3	4	16	46	67	22
Sardegna	21	1	1	6	13	62	10
Totale	794	23	33	366	372	47	217

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Si conferma, quindi, una visione sostanzialmente formalistica dei controlli, che non vengono sfruttati quali occasioni per ricondurre l’ente al rispetto dei principi di legalità amministrativa, contabile e finanziaria e meglio orientarne l’azione, innestando un circolo virtuoso tra organi di amministrazione attiva ed organi di controllo al fine di evitare il ripetersi di errori ed illegittimità.

Nonostante l’aumento nella redazione e ufficializzazione dei *report* attraverso delibere di Giunta o Consiglio, il numero di *report* per il controllo di regolarità rimane molto elevato. Nel 2021 sono stati redatti n. 6.607 *report* (Cfr. Tabella n. 19) di cui n. 6.454 riguardanti i Comuni, in crescita rispetto ai n. 6.166 del 2017. Nel 2022 e 2023 (cfr. Tabelle n. 20 e 21), il numero di *report* è aumentato ulteriormente, raggiungendo rispettivamente n. 6.916 e n. 6.989, con l’inclusione di n. 998 e n. 1.127 azioni correttive. Il controllo sugli equilibri finanziari interviene per correggere andamenti gestionali incompatibili con le previsioni di bilancio, ripristinando i saldi economici e finanziari programmati. Si concentra su gestioni di competenza, cassa, residui, somme vincolate, programma dei pagamenti, parametri di deficitarietà, vincoli di finanza pubblica e partecipazioni. Il Segretario e i responsabili dei servizi partecipano

attivamente al controllo, verificando la compatibilità tra pagamenti e disponibilità di cassa. Inoltre, nei tre esercizi, circa l'85% dei responsabili ha emanato linee guida per il controllo (Cfr. Tabelle n- 37-39).

Tabella n. 37 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Il Responsabile del servizio finanziario ha adottato specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta					1			1	1	100
Piemonte		1		6	41	3	4	46	55	84
Lombardia		1	2	9	101		11	113	124	91
Liguria	1		1	2	7	1	2	9	14	64
Provincia autonoma Bolzano					5			5	5	100
Provincia autonoma Trento					5			5	5	100
Veneto		1		8	52		6	59	67	88
Friuli-Venezia Giulia				2	7			7	9	78
Emilia-Romagna		1		5	50		8	59	64	92
Toscana		1	1	9	45		9	55	65	85
Umbria				1	13	1	1	14	16	88
Marche				4	16	2	3	19	25	76
Lazio		1	1	2	48		4	53	56	95
Abruzzo				2	14		4	18	20	90
Molise				1	2		2	4	5	80
Campania	1		3	11	57	1	3	60	76	79
Puglia			1	6	57	1	4	61	69	88
Basilicata					4	1	1	5	6	83
Calabria		1		5	12		4	17	22	77
Sicilia		3	1	14	45		6	54	69	78
Sardegna		1		4	12		4	17	21	81
Totale	2	11	10	91	594	10	76	681	794	86

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 38 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “Il Responsabile del servizio finanziario ha adottato specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l’ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1			1	1	100
Piemonte	1		5	42	2	5	48	55	87
Lombardia	1	1	10	101		11	113	124	91
Liguria	1	1	2	7	1	2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto	1		10	50		6	57	67	85
Friuli-Venezia Giulia			2	7			7	9	78
Emilia-Romagna	1		5	50		8	59	64	92
Toscana	1	1	7	47		9	57	65	88
Umbria			1	13	1	1	14	16	88
Marche			4	16	1	4	20	25	80
Lazio	1		2	49		4	54	56	96
Abruzzo			3	13		4	17	20	85
Molise				3		2	5	5	100
Campania	1		18	53		4	58	76	76
Puglia			6	58	1	4	62	69	90
Basilicata			1	3	2		3	6	50
Calabria	1		7	10	1	3	14	22	64
Sicilia	3	3	15	42		6	51	69	74
Sardegna	1		3	13		4	18	21	86
Totale	13	6	101	588	9	77	678	794	85

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 39 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Il Responsabile del servizio finanziario ha adottato specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l’ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta				1			1	1	-
Piemonte	1		7	40	2	5	46	55	84
Lombardia	1	1	13	98		11	110	124	89
Liguria	1	1	2	7	1	2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto	1		10	50		6	57	67	85
Friuli-Venezia Giulia			2	7			7	9	78
Emilia-Romagna	1		4	51		8	60	64	94
Toscana	1		8	47		9	57	65	88
Umbria			1	13	1	1	14	16	88
Marche			4	16	1	4	20	25	80
Lazio	1	1	3	47		4	52	56	93
Abruzzo			3	13		4	17	20	85
Molise				3		2	5	5	100
Campania	1		17	54		4	59	76	78
Puglia		1	7	56	1	4	60	69	87
Basilicata				4	2		4	6	67
Calabria	1		7	10	1	3	14	22	64
Sicilia	3	3	14	43		6	52	69	75
Sardegna	1		2	14		4	19	21	90
Totale	13	7	104	584	9	77	674	794	85

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Gli organi di governo degli enti sono coinvolti in misura elevata, mentre i direttori generali, a causa della loro scarsa presenza, hanno un impatto limitato (Cfr. Tabelle n. 40-42).

Tabella n. 40 – Anno 2021 – Risposta al quesito: “Indicare se gli organi di governo sono stati attivamente coinvolti nel controllo degli equilibri finanziari”

Soggetti	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Totale	% risposte positive
Organi di governo	5	26		763	794	96
Direttore generale	30	64	631	69	794	9
Segretario	7	53		734	794	92
Responsabili dei servizi	3	10		781	794	98

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 41 – Anno 2022 - Risposta al quesito: “Indicare se gli organi di governo sono stati attivamente coinvolti nel controllo degli equilibri finanziari”

Soggetti	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Totale	% risposte positive
Organi di governo	9	28		757	794	95
Direttore generale	19	69	636	70	794	80
Segretario	6	53		735	794	93
Responsabili dei servizi	4	12		778	794	98

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit***Tabella n. 42 – Anno 2023 - Risposta al quesito: “Indicare se gli organi di governo sono stati attivamente coinvolti nel controllo degli equilibri finanziari”**

Soggetti	Nd	No	Sì	Totale	% risposte positive
Organi di governo	7	26	761	794	96
Direttore generale	52	147	595	794	75
Segretario	45	76	673	794	85
Responsabili dei servizi	5	12	777	794	98

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

L'indagine ha rilevato numerose criticità, come pure diverse sono state le misure atte a ripristinare l'equilibrio; risulta una tendenziale identità tra quanto richiesto come correttivo e quanto definito nel ripristinare l'equilibrio, dimostrando concretezza e incisività del controllo stesso. Il *trend* percentuale oscilla, nel triennio, dal 10% al 12% delle azioni correttive in rapporto ai *report* ufficiali redatti dagli organi di controllo. Nel periodo osservato, la tendenza è in crescita (dai 2.808 *report* nell'esercizio 2021, ai 3.005 e 3.084 del 2022 e del 2023) (Cfr. Tabelle 19-21).

La maggior parte dei *report* e delle conseguenti azioni correttive è riferibile ai Comuni, attesa la maggiore numerosità degli enti.

Permangono notevoli criticità in ordine all'efficacia delle segnalazioni del responsabile finanziario.

Le norme di salvaguardia degli equilibri finanziari sono state diffusamente applicate; tuttavia, le segnalazioni di criticità da parte del responsabile finanziario agli organi competenti (art. 153, co. 6, Tuel) sono state rare (poco meno del 2% nei tre esercizi considerati). Questo aspetto è importante, poiché la tempestiva segnalazione di situazioni di disequilibrio, prevista dalla norma, permette di adottare rimedi rapidamente. Un controllo rigoroso delle situazioni finanziarie di competenza, cassa e residui, combinato con le verifiche *ex art. 1, co. 166 della l. n. 266/2005*, potrebbe portare a una valutazione più consapevole. Nel dettaglio, solo una minoranza di enti (tra il 17% e il 18% nel triennio) ha richiesto e attuato misure per ripristinare gli equilibri finanziari della gestione di competenza. La percentuale di enti che ha richiesto e attuato misure per la gestione dei residui è più bassa (tra il 7% nel 2021 e il 5% negli ultimi due esercizi degli enti coinvolti). Con riguardo alla gestione di cassa, la percentuale si attesta tra il 7% e l'8% nel triennio.

In ordine alle misure adottate per il ripristino dell'equilibrio finanziario, gli enti che hanno fatto ricorso alla quota libera dell'avanzo di amministrazione per il ripiano del bilancio ai sensi dell'art. 87, co. 2 lett. b), sono 94, pari al 12% nel 2021, 125 (16%) nel 2022 e 113 (14%) nell'ultimo esercizio considerato (Cfr. Tabella n. 43).

Tabella n. 43 - Anni 2021-2022-2023 - Risposta al quesito: "Tra le misure necessarie per salvaguardare gli equilibri finanziari di cui all'art. 193 del Tuel, si è dovuto impiegare la quota libera dell'avanzo di amministrazione ai sensi dell'art. 187, co. 2, lett. b), Tuel?"

Regioni e Province autonome	Totale enti che hanno inviato il questionario	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	0	0	0	-
Piemonte	55	7	13	10	18	9	16
Lombardia	124	18	15	25	20	21	17
Liguria	14	0	0	2	14	1	7
Provincia autonoma Bolzano	5	2	40	3	60	2	40
Provincia autonoma Trento	5	0	0	0	0	0	-
Veneto	67	8	12	15	22	12	18
Friuli-Venezia Giulia	9	2	22	1	11	1	11
Emilia-Romagna	64	16	25	20	31	15	23
Toscana	65	14	22	16	25	14	22
Umbria	16	1	6	1	6	2	13
Marche	25	3	12	4	16	4	16
Lazio	56	2	4	1	2	2	4
Abruzzo	20	2	10	2	10	3	15
Molise	5	0	0	0	0	0	-
Campania	76	3	4	7	9	8	11
Puglia	69	9	13	14	20	12	17
Basilicata	6	3	50	1	17	1	17
Calabria	22	1	5	1	5	1	5
Sicilia	69	1	1	1	1	2	3
Sardegna	21	2	10	1	5	3	14
Totale	794	94	12	125	16	113	14

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Positivo il quadro delineato in ordine all'equilibrio della gestione di cassa. Il 98% ha affermato la compatibilità dei pagamenti disposti con la disponibilità di cassa (Cfr. Tabella n. 44).

Tabella n. 44 - Anni 2021-2022-2023 - Risposta al quesito: "È stato assicurato che, in corso di esercizio, il programma dei pagamenti risultasse sempre compatibile con le disponibilità di cassa?"

Regioni e Province autonome	Totale enti che hanno inviato il questionario	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	55	100	55	100	55	100
Lombardia	124	122	98	124	100	124	100
Liguria	14	13	93	13	93	13	93
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	5	100	5	100
Provincia autonoma Trento	5	5	100	5	100	5	100
Veneto	67	66	99	67	100	67	100
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	9	100	9	100
Emilia-Romagna	64	64	100	64	100	64	100
Toscana	65	65	100	65	100	64	98
Umbria	16	16	100	15	94	15	94
Marche	25	25	100	25	100	24	96
Lazio	56	54	96	54	96	55	98
Abruzzo	20	19	95	20	100	20	100
Molise	5	5	100	5	100	5	100
Campania	76	73	96	74	97	75	99
Puglia	69	69	100	69	100	69	100
Basilicata	6	6	100	6	100	6	100
Calabria	22	19	86	20	91	20	91
Sicilia	69	63	91	63	91	62	90
Sardegna	21	21	100	21	100	21	100
Totale	794	775	98	780	98	779	98

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Nel 2021, n. 110 enti (14%) hanno adottato i rimedi previsti dall'art. 183, co. 8, Tuel nel caso di insufficiente disponibilità di cassa dovuta a ragioni sopravvenute (nel 2022 e nel 2023 la percentuale scende al 12%) (Cfr. Tabella n. 45).

Tabella n. 45 - Anni 2021-2022-2023 -Risposta al quesito: "Sono state adottate le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, previste dall'art. 183, co. 8, Tuel per il caso di insufficiente disponibilità di cassa dovuta a ragioni sopravvenute?"

Regioni e Province autonome	Totale enti che hanno inviato il questionario	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	0	0	0	-
Piemonte	55	2	4	1	2	1	2
Lombardia	124	6	5	5	4	8	6
Liguria	14	3	21	5	36	5	36
Provincia autonoma Bolzano	5	0	0	0	0	0	-
Provincia autonoma Trento	5	1	20	1	20	1	20
Veneto	67	5	7	4	6	3	4
Friuli-Venezia Giulia	9	0	0	0	0	1	11
Emilia-Romagna	64	1	2	2	3	2	3
Toscana	65	6	9	7	11	7	11
Umbria	16	3	19	3	19	3	19
Marche	25	0	0	2	8	2	8
Lazio	56	14	25	13	23	12	21
Abruzzo	20	6	30	3	15	3	15
Molise	5	1	20	1	20	1	20
Campania	76	21	28	17	22	13	17
Puglia	69	9	13	6	9	7	10
Basilicata	6	1	17	1	17	1	17
Calabria	22	11	50	8	36	7	32
Sicilia	69	18	26	19	28	20	29
Sardegna	21	2	10	1	5	1	5
Totale	794	110	14	99	12	98	12

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Infine, in ordine alla ricostituzione delle quote vincolate, tra gli enti che hanno riferito di trovarsi nella descritta situazione, il 35% circa ha dato risposta positiva (cfr. Tabella n. 46).

Tabella n. 46 - Anni 2021-2022-2023 - Risposta al quesito: "È stata ricostituita la consistenza delle entrate vincolate utilizzate nel rispetto dell'art. 195, Tuel?"

Regioni e Province autonome	Totale enti che hanno inviato il questionario	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	0	0	0	-
Piemonte	55	23	42	23	42	23	42
Lombardia	124	35	28	37	30	39	31
Liguria	14	2	14	6	43	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	1	20	1	20	1	20
Provincia autonoma Trento	5	1	20	2	40	2	40
Veneto	67	5	7	8	12	6	9
Friuli-Venezia Giulia	9	2	22	1	11	2	22
Emilia-Romagna	64	9	14	12	19	12	19
Toscana	65	21	32	18	28	17	26
Umbria	16	12	75	10	63	10	63
Marche	25	9	36	8	32	9	36
Lazio	56	31	55	30	54	31	55
Abruzzo	20	10	50	11	55	11	55
Molise	5	1	20	0	0	0	-
Campania	76	42	55	37	49	34	45
Puglia	69	26	38	25	36	21	30
Basilicata	6	1	17	2	33	1	17
Calabria	22	9	41	12	55	11	50
Sicilia	69	27	39	24	35	29	42
Sardegna	21	5	24	8	38	8	38
Totale	794	272	34	275	35	274	35

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

L'attuazione dei controlli interni da parte degli enti locali trova puntuale ed oggettiva verifica da parte delle Sezioni regionali di controllo, che hanno offerto precise indicazioni circa le modalità di conduzione dei controlli.

In tale ottica, particolare attenzione è rivolta alle tecniche di campionamento degli enti da sottoporre a controllo, che devono essere elaborate non in maniera casuale, ma in base a precisi criteri, a loro volta fondati su basi statistiche. Al riguardo, la Sezione di controllo per la Lombardia, in varie occasioni (cfr., ad esempio, deliberazioni n. 54/2024/VSGC del 28 febbraio 2024, 200/2023/VSGC del 25 settembre 2023, 168/2023/VSGC del 24 luglio 2023 e 131/2023/VSGC del 29 maggio 2023, nonché 56/2019/VSGC del 26 febbraio 2019) ha evidenziato che la mera estrazione casuale semplice e indifferenziata non costituisce una tecnica di campionamento statisticamente valida, a maggior ragione con un campione limitato a un numero eccessivamente ristretto di atti. Ancora, la medesima Sezione ha sottolineato come le tecniche di campionamento, alla stregua delle quali viene anche esercitato il

controllo successivo di regolarità, non appaiono affidabili quando non sono fondate su criteri statistici, ma su regole empiriche o di semplice estrazione (deliberazione n. 187/2024/VSGC).

Anche la scelta tra le svariate tecniche di campionamento, attesa la sua importanza sul risultato finale, deve essere frutto di una ponderata deliberazione da parte dell'ente, espressa con una congrua motivazione, rivolta alla natura dei documenti da esaminare ed alla capacità degli stessi di registrare, con ragionevole attendibilità, i fenomeni più rilevanti della gestione.

Sotto tale profilo, le Sezioni territoriali hanno stigmatizzato la prassi di stabilire, a priori, una percentuale fissa di atti da controllare per tutte le categorie di provvedimenti; tale tecnica non è affidabile né esaustiva *«poiché non tiene conto di specifici fattori di rischio, anche legati a fenomeni di corruzione, che caratterizzano maggiormente taluni provvedimenti rispetto ad altri»* (ex multis, Sez. reg. contr. Lombardia, deliberazione n. 56/2019/VSGC; Sez. reg. contr. Puglia, deliberazione n. 109/2024/VSGC).

La Sezione di controllo per la Regione siciliana ha, inoltre, sul punto, evidenziato che la tecnica di campionamento con estrazione semplice dei dati è ancor più inadeguata quando gli atti sottoposti a controllo sono pochi e dagli stessi emergono significative anomalie; in tali ipotesi, occorrerebbe quanto meno incrementare gli atti esaminati e individuare i settori in cui sono emerse le maggiori criticità al fine di garantire la regolarità dell'azione amministrativa (cfr. deliberazione n. 193/2024/VSGC).

Onde evitare l'utilizzo di tecniche di natura non statistica e non probabilistica per individuare le modalità di campionamento e selezione degli atti da sottoporre a verifica successiva possono essere impiegati criteri oggettivi e scientifici come quelli fissati a livello internazionale (ISA 530, ISSAI 1530), (Sez. reg. contr. Abruzzo, deliberazione n. 227/2023/VSGC).

In alcuni casi è stata rilevata la sottoposizione al controllo di regolarità amministrativa e contabile di pochi atti (pari all'8%-9%) del totale e la mancata sanatoria di quelli valutati irregolari dagli organi di controllo interno (Sez. reg. contr. Sicilia, n. 237/2024/VSGC). L'anomalia descritta è accompagnata dalla carenza di *report* di controllo. La scarsa quantità di *report* e l'impossibilità di verificarne l'adozione tempestiva, a causa della mancanza di una data certa, impediscono al Comune di attuare prontamente azioni di autocorrezione (Sez. reg. contr. Puglia, n. 134/2023/VSGC: nel caso di specie, i *report* di controllo erano stati solo due in un esercizio).

La figura del Segretario generale dell'ente è fondamentale, nell'ambito dei controlli finanziari, quale garante della conformità dell'azione amministrativa alle leggi, allo statuto e ai regolamenti, che l'ordinamento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 97, Tuel, gli riconosce anche nella veste di Responsabile anticorruzione, pur nel rispetto delle diverse competenze e delle peculiarità proprie delle variegate forme di *audit* attivate nell'ente. Inoltre, *«il Segretario generale svolge, quale responsabile del controllo successivo di regolarità amministrativa, il controllo, con criteri di campionamento, anche sugli atti che impegnano in modo rilevante una spesa a carico del bilancio comunale»*.

Nell'ottica, quindi, di una sinergica e funzionale correlazione tra le diverse forme di controllo (c.d. cruscotto direzionale), sembra poco funzionale alla ratio legislativa l'assenza di un ruolo attivo del Segretario generale all'interno di un controllo strategico ed essenziale, pur peculiare, quale quello finanziario, ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio e del rispetto dei vincoli europei (Cfr., Sezione di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 15 del 2021/VSGC)» (cfr. Sez. reg. contr. Sicilia, deliberazione n. 193/2024/VSGC).

Per alcuni Comuni, sono state rilevate anche criticità più significative, come la mancata adozione di specifiche linee di indirizzo e/o coordinamento per l'ordinato svolgimento dei controlli sugli equilibri finanziari da parte del Responsabile del Servizio finanziario; la mancata verifica della compatibilità del programma dei pagamenti con le disponibilità di cassa; la mancata adozione di iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, previste dall'art. 183, co. 8, Tuel per il caso di insufficiente disponibilità di cassa dovuta a ragioni sopravvenute: la mancata ricostituzione delle entrate vincolate utilizzate nel rispetto dell'art. 195, Tuel; l'assenza di segnalazioni ai sensi dell'art. 153, co. 6, Tuel per situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri di bilancio (cfr., ad esempio, Sez. contr. Sicilia n. 197/2024/VSGC).

Da alcuni casi concreti possono rilevarsi buone prassi nello svolgimento dei controlli interni in tema di equilibri di bilancio e di assetti contabili come in particolare, per il Comune di Jesi ove è presente un sistema di controllo che adotta un software di gestione documentale, dal 2019 solo in modalità digitale, che non consente il superamento di una fase procedurale senza che siano stati effettuati i relativi controlli. Questo sistema ha evitato l'adozione di atti incompleti o irregolari dal punto di vista contabile. Il Comune di Acireale ha, invece, evidenziato che nell'ambito del controllo di regolarità amministrativa e contabile diversi sono stati i rilievi sollevati su molti provvedimenti; questi rilievi sono stati integralmente recepiti dai dirigenti, consentendo un netto miglioramento della qualità degli atti adottati.

In alcuni casi, il miglioramento dei controlli deriva, invece, dall'intervento della Sezione regionale, come nel Comune di Grottammare che, a seguito della verifica effettuata dalla Corte dei conti Sez. reg. contr. per le Marche (deliberazione n. 60 del 2022) ha raddoppiato la percentuale degli atti da esaminare nel controllo di regolarità amministrativo-contabile e ha predisposto *report* per il controllo sugli equilibri finanziari rispetto a quelli indicati nei questionari.

Emergono, peraltro, anche oggettive difficoltà nel garantire un sistema di controllo costantemente attivo. Alcuni enti (come i Comuni di Udine, Ottaviano e Fasano e la Provincia di Lecce) hanno, infatti, evidenziato come i controlli finanziari vengano svolti dal Responsabile finanziario soprattutto in alcuni momenti topici, quali le variazioni di bilancio e le verifiche *ex art.* 193, Tuel. Vi è stato anche chi, a causa di fattori contingenti (quiescenza della maggior parte del personale addetto ai controlli; *turnover* del Segretario comunale) ha sospeso i controlli di tipo finanziario (è il caso del Comune di Ciriè per l'esercizio 2022).

2.3 Controllo di gestione

Il controllo di gestione (nell'espressione inglese, *management control*) è una procedura a supporto delle decisioni del *management* aziendale. Introdotto dalla legge "Bassanini 1" (d.lgs. n. 77/1995) e disciplinato dall'art. 196, Tuel, verifica l'attuazione degli obiettivi attraverso l'analisi delle risorse, la comparazione tra costi e qualità dei servizi, e l'efficienza dell'organizzazione. Nelle pubbliche amministrazioni, dove non si perseguono obiettivi di lucro, le decisioni del *management* non possono essere guidate dal parametro della redditività, quindi il controllo di gestione mira a minimizzare i costi e a garantire l'efficienza, misurando il valore attraverso la qualità dei servizi offerti ai cittadini.

Per l'ente locale il confronto tra entrate e spese non ha significato se non si sostituisce il concetto di costo con quello di costo-opportunità, il concetto di ricavo con quello di beneficio sociale ed il concetto di profitto con quello di beneficio sociale netto. Tenendo conto di ciò, il controllo di gestione mira a perseguire parametri di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa.

Il concetto di efficacia rimanda alla capacità di perseguire gli obiettivi o i risultati attesi valutando gli scostamenti dalle previsioni iniziali. Per gli enti locali i risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza.

Il concetto di efficienza rimanda ad un rapporto bilanciato fra *input* e *output*, ovvero mezzi impiegati e servizi/beni prodotti. Le risorse di cui le amministrazioni dispongono non sono, infatti, infinite, ed è importante che gli enti fissino obiettivi perseguibili con tali risorse e confrontino, a posteriori, se tali obiettivi sono stati perseguiti.

Per quanto concerne il concetto di economicità si intende, invece, la capacità di gestire un servizio o un'attività in maniera tale che i corrispettivi coprano i costi sostenuti.

Efficacia, efficienza ed economicità possono essere conseguite solo curando adeguatamente la fase programmatica, a partire dal DUP (che mette in evidenza gli obiettivi strategici realizzabili mediante una preventiva analisi dell'ambiente in cui l'ente si trova ad operare ed in base alle risorse a disposizione). La corretta programmazione si riversa in documenti quali i piani strategici di mandato, il piano dettagliato degli obiettivi, i bilanci annuali previsionali e il piano esecutivo di gestione (PEG). Fondamentale risulta, in particolare, il coordinamento fra il bilancio di previsione e il controllo di gestione. Il primo, infatti, traccia le linee guida economiche e finanziarie dell'ente per un determinato periodo, definendo gli obiettivi strategici e le risorse disponibili; il secondo, dal canto suo, permette di monitorare costantemente l'attuazione di tali previsioni, verificando che le risorse stanziare siano utilizzate in maniera coerente e ottimale.

Dall'esame delle risposte fornite dai singoli enti territoriali emergono alcuni casi in cui il controllo di gestione assume connotati che ancora non hanno raggiunto un livello adeguato di maturità. Per esempio,

il Comune di Dalmine sta completando il processo di digitalizzazione delle procedure e dei servizi; pertanto, l'ente garantisce parzialmente un controllo di gestione mediante la predisposizione di dettagliate schede di DUP e di PEG/PDO utilizzate anche in fase di rendicontazione dello stato di attuazione degli obiettivi. Anche nel Comune di San Severo è in fase di avvio il controllo di gestione (è stato solo approvata una serie di indicatori sugli aspetti finanziari e tributari, comparando le annualità 2020, 2021 e 2022, nella direzione di estendere il sistema di controllo sull'intera macrostruttura comunale); la Provincia di Nuoro redige solo una relazione sulla *performance* che raccoglie le relazioni a consuntivo predisposte dai dirigenti in ordine alle attività gestionali e al raggiungimento degli obiettivi.

La mancata adozione del controllo di gestione, in molti casi, è stata oggetto di censura da parte delle Sezioni territoriali della Corte dei conti (cfr., ad esempio, la deliberazione Sez. reg. contr. Sardegna n. 185/2021/VSGC, avente ad oggetto la Provincia di Nuoro), così come la mancata adozione di una adeguata disciplina regolamentare della materia (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Lombardia, n. 79/2021/VSGC). In altre fattispecie è stato accertato che i regolamenti o le delibere dell'ente non prevedono espressamente che le articolazioni organizzative decentrate inserite nei diversi settori operativi si attengano alle direttive della struttura centrale per quanto riguarda le procedure operative, i criteri di analisi ed il livello di approfondimento delle elaborazioni. Inoltre, i *report* periodici prodotti non sono stati tempestivi e aggiornati nel fornire le informazioni utili alle decisioni da prendere o alla riprogrammazione degli obiettivi (cfr., ad esempio, Sez. contr. Campania, n. 134/2024/VSGC); in alcuni casi, tali *report* neppure sono stati prodotti, a dimostrazione di un sistema di controllo attivato solo formalmente ma di fatto assente (cfr., *amplius*, Sez. contr. Piemonte, n. 180/2014/SRCPIE/PRSE). Il controllo del livello di economicità e di efficienza dell'attività espletata dall'ente richiede a monte, lo sviluppo di un adeguato sistema di contabilità analitica (cfr. art. 232, Tuel, che impone agli enti locali di adottare un sistema di contabilità economica; art. 147, Tuel, il quale prevede l'adozione di strumenti *ad hoc* tesi a verificare il grado di efficienza, efficacia ed economicità della gestione; art. 1 del d.lgs. n. 165/2001, che dispone che le amministrazioni devono «attivare un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo»). La tenuta della contabilità analitica per "centri" impone, *in primis*, la definizione del piano dei centri di costo (es. centri di responsabilità finali, centri ausiliari, ecc.); la stima dei costi direttamente riferibili al "centro"; il calcolo della quota parte di costi non direttamente imputabili al "centro" (es. costi del personale, delle utenze, degli ammortamenti, ecc.).

Una criticità rilevata ricorrentemente riguarda la mancata attivazione di un sistema di contabilità analitica fondato su "centri di costo": nel 2021, soltanto il 69% degli enti territoriali se ne era dotato (cfr. Tabella n. 47); in alcune zone, come per esempio, il Piemonte, la Liguria, il Veneto, il Friuli-Venezia Giulia, la Toscana, la Basilicata e la Calabria, la quota di enti dotati di tale sistema non ha raggiunto il 60%. Dall'analisi delle relazioni appare come alcuni enti non dotati dei "centri di costo" usino un sistema di

contabilità economica fondato esclusivamente su rilevazioni per centri di responsabilità (attraverso la redazione del PEG). Tra i motivi della mancata attivazione dei “centri di costo” prevalgono quelli di natura organizzativa: il sistema analitico presupporrebbe, infatti, l’esistenza di una struttura dedicata con un programma specifico e personale formato. Per tale motivo, anche Comuni di non modesta dimensione (come, per esempio, Como e Fano) nel 2023 risultano privi di contabilità per “centri di costo”.
Va segnalato che questa anomalia sembrerebbe essersi ridotta nel corso del tempo: l’analisi dei referti mostra infatti come nel 2022 e nel 2023 la percentuale di enti dotati di “centri di costo” sia ascesa al 71% (Cfr. Tabelle n. 48 e 49).

Tabella n. 47 - Anno 2021 - Risposta al quesito: “L’ente si è dotato di un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo che consenta di valutare l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane			Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta					1					0	1	0
Piemonte		1			21	26		2	5	31	55	56
Lombardia			1	1	27	84	1	2	8	93	124	75
Liguria			1		4	6		2	1	8	14	57
Provincia autonoma Bolzano						5				5	5	100
Provincia autonoma Trento					2	3				3	5	60
Veneto		1		1	24	35		2	4	39	67	58
Friuli-Venezia Giulia					5	4				4	9	44
Emilia-Romagna			1		15	40		2	6	47	64	73
Toscana			1		20	35		7	2	38	65	58
Umbria					1	13			2	15	16	94
Marche					6	14		3	2	16	25	64
Lazio			1		17	34		1	3	38	56	68
Abruzzo					5	11			4	15	20	75
Molise					1	2		1	1	3	5	60
Campania			1	2	14	55	1		3	59	76	78
Puglia				1	16	47			5	52	69	75
Basilicata					1	3		2		3	6	50
Calabria			1	2	5	10		2	2	13	22	59
Sicilia	1	1	1		16	44		2	4	49	69	71
Sardegna			1		3	13		2	2	16	21	76
Totale	1	3	9	7	204	484	2	30	54	547	794	69

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 48 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “L’ente si è dotato di un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo che consenta di valutare l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive	
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No				Sì
Valle d’Aosta				1				0	1	0	
Piemonte	1		1	19	27		3	4	31	55	56
Lombardia		1	2	26	84	1	2	8	93	124	75
Liguria		1		5	5		2	1	7	14	50
Provincia autonoma Bolzano					5				5	5	100
Provincia autonoma Trento				2	3				3	5	60
Veneto	1			19	41		2	4	45	67	67
Friuli-Venezia Giulia				5	4				4	9	44
Emilia-Romagna		1		14	41		2	6	48	64	75
Toscana		1		21	34		6	3	38	65	58
Umbria				1	13			2	15	16	94
Marche				5	15		1	4	19	25	76
Lazio		1		16	35		1	3	39	56	70
Abruzzo				4	12			4	16	20	80
Molise				1	2			2	4	5	80
Campania		1	2	14	55			4	60	76	79
Puglia			2	12	50			5	55	69	80
Basilicata				2	2		2		2	6	33
Calabria		1	2	5	10		2	2	13	22	59
Sicilia	2	1	2	15	43		2	4	48	69	70
Sardegna		1		2	14		2	2	17	21	81
Totale	4	9	11	189	495	1	27	58	562	794	71

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 49 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “L’ente si è dotato di un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo che consenta di valutare l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive	
	No	Sì	Nd	No	Sì	No				Sì
Valle d’Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			21	26	3	4	30	55	55
Lombardia		1	3	27	82	2	9	92	124	74
Liguria		1		5	5	2	1	7	14	50
Provincia autonoma Bolzano					5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				2	3			3	5	60
Veneto	1			18	42	2	4	46	67	69
Friuli-Venezia Giulia				5	4			4	9	44
Emilia-Romagna		1		13	42	2	6	49	64	77
Toscana		1		22	33	6	3	37	65	57
Umbria				1	13		2	15	16	94
Marche				5	15	1	4	19	25	76
Lazio		1		13	38	1	3	42	56	75
Abruzzo				4	12		4	16	20	80
Molise				1	2		2	4	5	80
Campania		1	2	13	56		4	61	76	80
Puglia				13	51		5	56	69	81
Basilicata				2	2	2		2	6	33
Calabria		1	1	5	11	2	2	14	22	64
Sicilia	2	1	2	19	39	2	4	44	69	64
Sardegna		1		2	14	2	2	17	21	81
Totale	4	9	8	192	495	27	59	563	794	71

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Per quanto attiene agli indicatori utilizzati per effettuare il controllo, mentre quelli di efficacia e di efficienza sono frequentemente applicati (nel triennio 2021-2023, più dell'80% degli enti li ha elaborati, minore attenzione è rivolta alla economicità (valutata da circa il 73% degli enti nel 2021, soglia destinata ad ascendere a circa il 76% nel 2022-2023) (Cfr. Tabelle n. 50-52)⁴.

Tabella n. 50 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?"

Regioni e Province autonome	Totale	di efficacia		di efficienza		di economicità	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	50	91	48	87	43	78
Lombardia	124	104	84	103	83	91	73
Liguria	14	10	71	10	71	6	43
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	5	100	3	60
Provincia autonoma Trento	5	5	100	5	100	5	100
Veneto	67	59	88	57	85	47	70
Friuli-Venezia Giulia	9	8	89	8	89	6	67
Emilia-Romagna	64	56	88	55	86	49	77
Toscana	65	57	88	51	78	46	71
Umbria	16	16	100	16	100	16	100
Marche	25	22	88	18	72	18	72
Lazio	56	46	82	45	80	38	68
Abruzzo	20	17	85	14	70	12	60
Molise	5	4	80	3	60	2	40
Campania	76	63	83	59	78	55	72
Puglia	69	55	80	55	80	55	80
Basilicata	6	4	67	4	67	4	67
Calabria	22	15	68	13	59	14	64
Sicilia	69	53	77	52	75	51	74
Sardegna	21	17	81	18	86	14	67
Totale	794	666	84	640	81	576	73

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

⁴ In tema di utilizzo degli indicatori, di particolare interesse risulta l'analisi recentemente effettuata dalla Sezione di controllo per il Trentino- Alto Adige, sede di Bolzano. La Sezione, con deliberazione n. 34/2024/ SCBOLZ /VSGC, ha esaminato il funzionamento dei controlli interni di tutti i Comuni della Provincia autonoma di Bolzano con popolazione superiore ai 15.000 abitanti analizzando i questionari 2022-2023; da questa complessa indagine traspare che l'utilizzo degli indicatori definiti nelle relazioni-questionario presenta un buon livello di applicazione; l'impiego degli indicatori non è, però, completo con particolare riferimento a quelli più complessi di carattere economico e finanziario.

È, comunque, emerso che qualche Comune dichiara di non utilizzare gli indicatori più tradizionali di processo (che si riferiscono all'attività/ai servizi diretti a conseguire gli obiettivi) e/o di risultato (che esprimono l'output sotto il profilo della quantità/qualità dell'obiettivo).

Il livello di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale presenta, infine, percentuali modeste e talvolta in peggioramento negli esercizi di riferimento.

Tabella n. 51 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?"

Regioni e Province autonome	Totale	di efficacia		di efficienza		di economicità	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	51	93	48	87	45	82
Lombardia	124	109	88	108	87	99	80
Liguria	14	10	71	10	71	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	5	100	4	80
Provincia autonoma Trento	5	5	100	5	100	5	100
Veneto	67	61	91	59	88	52	78
Friuli-Venezia Giulia	9	8	89	8	89	7	78
Emilia-Romagna	64	58	91	56	88	48	75
Toscana	65	58	89	54	83	49	75
Umbria	16	16	100	16	100	16	100
Marche	25	25	100	22	88	21	84
Lazio	56	46	82	45	80	39	70
Abruzzo	20	16	80	12	60	13	65
Molise	5	4	80	3	60	3	60
Campania	76	63	83	60	79	57	75
Puglia	69	56	81	54	78	57	83
Basilicata	6	6	100	6	100	5	83
Calabria	22	14	64	13	59	13	59
Sicilia	69	49	71	47	68	47	68
Sardegna	21	19	90	19	90	17	81
Totale	794	680	86	651	82	606	76

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 52 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno?"

Regioni e Province autonome	Totale	di efficacia		di efficienza		di economicità	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	49	89	46	84	42	76
Lombardia	124	107	86	108	87	99	80
Liguria	14	11	79	11	79	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	5	100	3	60
Provincia autonoma Trento	5	5	100	5	100	5	100
Veneto	67	61	91	59	88	52	78
Friuli-Venezia Giulia	9	8	89	8	89	7	78
Emilia-Romagna	64	59	92	57	89	51	80
Toscana	65	58	89	54	83	50	77
Umbria	16	15	94	15	94	16	100
Marche	25	25	100	23	92	22	88
Lazio	56	43	77	44	79	39	70
Abruzzo	20	16	80	12	60	13	65
Molise	5	4	80	3	60	3	60
Campania	76	64	84	60	79	58	76
Puglia	69	57	83	59	86	59	86
Basilicata	6	6	100	6	100	5	83
Calabria	22	15	68	15	68	15	68
Sicilia	69	47	68	45	65	45	65
Sardegna	21	18	86	19	90	18	86
Totale	794	673	85	655	82	611	77

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Costituisce un fattore negativo la ridotta incidenza sulla fase programmatica dei risultati del controllo di gestione. Come detto, il controllo di gestione permette di monitorare costantemente l'attuazione delle previsioni di bilancio, verificando che le risorse stanziare siano utilizzate in maniera coerente e ottimale. Nel triennio, per circa il 60% degli enti tale forma di controllo ha inciso sulla rideterminazione degli obiettivi programmati (Cfr. tabella 53); questa patologia è particolarmente evidente nelle Regioni del Sud, dove la riprogrammazione avviene, in media, nel 47% dei casi. Dall'esame dei questionari risulta che, in alcuni casi, la riprogrammazione è stata ostacolata dalla mancata approvazione dei documenti di programmazione nei tempi stabiliti dalle norme. Ciò ha provocato anche ritardi nel processo di analisi e valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi. Le motivazioni fornite evidenziano come, in questi casi, vi sia a valle un ciclo programmatico di bilancio inadeguato; in simili contesti, il controllo di gestione - che si pone a monte della fase programmatica - non è in grado di essere incisivo.

Tabella n. 53 – Anni 2021–2022–2023 – Risposta al quesito: “Il controllo di gestione è in grado di influenzare l’attività in corso di svolgimento determinando la riprogrammazione degli obiettivi?”

Regioni e Province autonome	Totale	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d’Aosta	1	0	0	0	0	0	0
Piemonte	55	34	62	36	65	37	67
Lombardia	124	70	56	74	60	75	60
Liguria	14	9	64	11	79	10	71
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	4	80
Provincia autonoma Trento	5	4	80	4	80	4	80
Veneto	67	43	64	46	69	45	67
Friuli-Venezia Giulia	9	7	78	8	89	8	89
Emilia-Romagna	64	52	81	53	83	54	84
Toscana	65	43	66	41	63	43	66
Umbria	16	11	69	11	69	12	75
Marche	25	17	68	20	80	20	80
Lazio	56	27	48	24	43	26	46
Abruzzo	20	14	70	15	75	14	70
Molise	5	2	40	2	40	3	60
Campania	76	31	41	31	41	33	43
Puglia	69	35	51	35	51	34	49
Basilicata	6	1	17	1	17	1	17
Calabria	22	12	55	8	36	9	41
Sicilia	69	27	39	25	36	28	41
Sardegna	21	15	71	15	71	17	81
Totale	794	458	58	464	58	477	60

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Alcuni Comuni non paiono aver colto la natura non solo diagnostica ma anche prognostica di tale tipologia di controllo: per esempio, il Comune di Taranto ha riferito di considerare il controllo di gestione come un’attività che finisce con l’esplicarsi solo a consuntivo, riuscendo quindi a fornire dati di analisi sulla gestione, ma non con una cadenza atta a realizzare una efficace azione di controllo direzionale (riprogrammazione degli obiettivi) che avrebbe ragion d’essere soltanto se concomitante e svolta in parallelo con le attività gestionali dell’anno.

L’incapacità del controllo di gestione di influenzare l’attività in corso di svolgimento, determinando la riprogrammazione degli obiettivi è stata evidenziata da molte deliberazioni delle Sezioni di controllo (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Puglia, delibere n. 85/2021/VSGC, n. 96/2021/VSGC, n. 102/2021/VSGC, n. 137/2021/VSGC, n. 140/2021/VSGC, n. 148/2021/VSGC, n. 110/2024/VSGC; Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibere n. 105/2021/VSGC, n. 110/2021/VSGC, n. 111/2021/VSGC, n. 117/2021/VSGC). Sotto tale profilo va evidenziato che le ragioni della mancata influenza del controllo di gestione sulla riprogrammazione degli obiettivi possono essere varie e, spesso, non

convincenti. Per esempio, il Comune di Rivalta di Torino ha riferito che il controllo di gestione avviene a consuntivo, non influisce, quindi, direttamente sull'anno in corso; l'amministrazione provinciale di Reggio nell'Emilia ha, invece, evidenziato che gli obiettivi vengono riprogrammati principalmente a seguito delle verifiche sulle disponibilità di risorse economiche in occasione delle variazioni di bilancio. Le Sezioni territoriali hanno anche, più volte, evidenziato l'assenza di verifiche tese a vagliare il tasso di copertura dei servizi a domanda individuale (Sez. reg. contr. Calabria n. 78/2021/VSGC) ovvero ad aumentare un tasso di copertura insufficiente (Sez. reg. contr. Sicilia, n. 193/2024/VSGC). In molti casi, i *report* di gestione sono stati intempestivi, a volte per carenze informatiche, a volte per assenza di personale deputato ai controlli interni (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Calabria, n. 59/2024/VSGC); in merito alla tempistica di tali *report* è stato, inoltre, osservato che per Comuni di grandi dimensioni può «essere non sufficiente (omissis) procedere a monitoraggi con cadenza solo semestrale, poiché ciò potrebbe precludere, di fatto, la possibilità di attuare "tempestivi" interventi correttivi, così come espressamente richiesto dall'art. 147, comma 1, lett. a) del TUEL» (Sez. reg. contr. Lazio, n. 22/2021/PRSP).

È stato evidenziato che nel controllo di gestione: «Una elaborazione periodica, sia pur completa, difficilmente può sostituirsi ad un costante e specifico monitoraggio dell'attuazione di obiettivi e programmi che, consentirebbe di individuare tempestivamente azioni utili a migliorare la gestione. In tale direzione i referti di controllo di gestione, che dovrebbero essere approvati con apposite deliberazioni, risulterebbero migliorabili attraverso un più accurato livello di analisi dei processi e responsabilità afferenti ad ogni area e/o servizio, in modo da strutturare report analitici e tempestivi tali da indirizzare unitariamente la gestione» (cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, n. 29/2021/VSGC; Sez. reg. contr. Marche, n. 35/2024/VSGC). In ogni caso, «il controllo di gestione deve invero essere in grado, partendo dai dati raccolti, di analizzare gli scostamenti rispetto agli obiettivi prestabiliti. Al fine di rimuovere tempestivamente eventuali disfunzioni, è necessario che le misurazioni e rilevazioni avvengano in intervalli di tempo molto brevi, con l'elaborazione di più report in corso d'anno, ponendo in essere un costante processo di miglioramento, attraverso tempestive azioni correttive» (Sez. reg. contr. Puglia, n. 134/2023/VSGC).

Infine, le Sezioni territoriali hanno evidenziato che l'ambito del controllo di gestione è quello di uno strumento per la verifica del corretto impiego delle risorse. In particolare, è stato evidenziato che: «il controllo di gestione non può assimilarsi al sistema di valutazione della performance dei dirigenti. Il controllo di gestione negli enti locali ha invero lo scopo di verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa per **migliorare il rapporto tra costi e risultati**, anche tramite l'utilizzo di rapidi interventi correttivi. Lo scopo del controllo di gestione è quello di verificare che gli obiettivi individuati dall'amministrazione siano stati raggiunti correttamente dall'azione amministrativa. Questa pratica permette **un'analisi dettagliata dei vari elementi che compongono i costi, garantendo una gestione per obiettivi**, con il fine di verificare l'andamento delle previsioni ed intervenire tempestivamente su eventuali scostamenti. La valutazione della

performance è invece finalizzata a verificare il raggiungimento, da parte del personale dirigente, degli obiettivi assegnati e può servirsi degli esiti o dei referti del controllo di gestione per il processo di valutazione» (Sez. reg. contr. Puglia, deliberazione n. 134/2023/VSGC).

In alcuni casi, dai questionari emerge infine che il controllo di gestione è stato svolto solo in relazione agli obiettivi di *performance* (che derivano dagli obiettivi di mandato e dagli obiettivi strategici del DUP). Per quanto tale esame risulti importante, lo scopo precipuo del controllo di gestione resta non un monitoraggio sugli obiettivi strategici, ma sull'ottimale uso delle risorse finanziarie usate per perseguire tali obiettivi.

2.4 Controllo strategico

L'art. 147-ter Tuel definisce il controllo strategico come finalizzato a valutare i risultati ottenuti rispetto agli obiettivi prefissati, gli aspetti economico-finanziari, i tempi di realizzazione, la qualità dei servizi e il grado di soddisfazione della domanda. A differenza del controllo di gestione, che verifica l'efficacia, efficienza ed economicità della programmazione, il controllo strategico si concentra sull'individuazione di eventuali problemi nella programmazione e propone soluzioni agli organi di governo.

Il controllo strategico viene svolto sia *ex ante* - risultando prezioso in fase di programmazione e di definizione degli indirizzi (strategici) e delle direttive (gestionali) - sia *ex post*, rappresentando un momento di verifica e di riferimento per la programmazione del successivo periodo (controllo "orientato al futuro"). Il controllo strategico consiste, quindi, nell'analisi della congruenza e degli eventuali scostamenti tra gli obiettivi fissati e le scelte effettuate e le risorse (umane, finanziarie e materiali) assegnate; nell'individuazione di eventuali fattori ostativi alla buona riuscita della programmazione; nella identificazione di eventuali responsabilità per la mancata (o parziale) attuazione delle scelte programmatiche.

La buona riuscita di questo controllo presuppone, da un lato, una pianificazione strategica accurata, il cui momento fondamentale è rappresentato dal Piano Esecutivo di Gestione (PEG) nonché dalla redazione del DUP (Documento Unico di Programmazione); a questi documenti segue il PIAO (Piano integrato di attività e organizzazione), che costituisce lo strumento attraverso il quale vengono assegnate le risorse umane, materiali e finanziarie ai dirigenti, rendendo concreta la separazione tra direzione politica ed attività gestionale.

Il controllo strategico implica l'uso di indicatori per misurare la *performance*, che non sono solo finanziari, ma che possono includere qualità dei servizi, tempi di risposta, soddisfazione dei cittadini e valore pubblico. Inoltre, il controllo strategico è cruciale per la valutazione dell'operato degli organi politici da parte degli elettori, come evidenziato dalla relazione di fine mandato. Questa relazione, con indicatori quantitativi e indagini sui bisogni collettivi e sui servizi, permette di valutare come i programmi prefissati si siano concretizzati e i progressi nei settori strategici dell'ente.

Dall'analisi dei referti trasmessi alla Sezione delle autonomie nel triennio 2021-2023 è emerso, *in primis*, che l'approvazione del PEG viene effettuata dalla quasi totalità degli enti, sebbene nel periodo in esame l'importanza di questo documento - essenziale, come già detto, per lo svolgimento del controllo strategico - non appaia pienamente valorizzata. Infatti, mentre nel 2021 e nel 2022 la quasi totalità degli enti (il 97%) aveva approvato il PEG, nel 2023 la platea di soggetti dotati di PEG, pur restando elevata, è diminuita (l'89%) (Cfr. tabella n. 54). In alcune zone d'Italia, l'approvazione del PEG è stata particolarmente trascurata (ad esempio in Calabria, dove nel 2023 il 73% degli enti ha approvato il PEG e in Sicilia, dove l'approvazione del documento è stata solo del 42% degli enti).

Tabella n. 54 - Anni 2021-2022-2023 - Risposta al quesito: "Riguardo alla programmazione di bilancio 2022-2024, l'ente ha approvato il PEG?"

Regioni e Province autonome	Totale	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	55	100	55	100	53	96
Lombardia	124	124	100	124	100	123	99
Liguria	14	14	100	14	100	14	100
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	5	100	5	100
Provincia autonoma Trento	5	5	100	5	100	5	100
Veneto	67	67	100	67	100	66	99
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	9	100	9	100
Emilia-Romagna	64	64	100	64	100	64	100
Toscana	65	65	100	65	100	65	100
Umbria	16	16	100	16	100	16	100
Marche	25	25	100	25	100	24	96
Lazio	56	56	100	56	100	51	91
Abruzzo	20	20	100	20	100	18	90
Molise	5	5	100	5	100	4	80
Campania	76	76	100	73	96	63	83
Puglia	69	68	99	69	100	60	87
Basilicata	6	6	100	6	100	5	83
Calabria	22	22	100	21	95	16	73
Sicilia	69	49	71	50	72	29	42
Sardegna	21	21	100	21	100	19	90
Totale	794	773	97	771	97	710	89

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Non mancano casi in cui il controllo strategico non è stato attivato. In alcune recenti deliberazioni delle Sezioni territoriali questa carenza è stata denunciata (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Lombardia, n. 79/2021/VSGC); come evidenziato dalla Sezione di controllo per il Piemonte, «l'accertamento dell'assenza di strumenti di controllo Strategico... non è eludibile (omissis) L'attuale formulazione degli articoli 147 e 147ter del TUEL, che impongono l'attivazione del controllo di gestione e strategico fin dal 2015, per i comuni al

di sopra dei quindicimila residenti, si deve all'art. 3, comma 1, del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174 (convertito, con modificazioni, dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213) in vigore dalla fine del 2012. La legge quindi concesse due anni alle amministrazioni comunali di dimensioni paragonabili a quelle del Comune di (omissis) per adeguarsi al dettato normativo, ed il ritardo in capo allo stesso risulta, quindi, non giustificabile (cfr. anche le recenti deliberazioni della Corte dei conti, Sezione di controllo per la Lombardia, nn. 131/2023 e 79/2021, e della Sezione di controllo per la Calabria, n. 72/2021, relative ad analoghi casi di attivazione dei controlli interni con evidente ritardo)».

Inoltre, il comma 5 dell'articolo 147 consentiva e consente agli enti locali obbligati, di «istituire uffici unici, mediante una convenzione che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento» con altri Comuni al di sopra dei quindicimila abitanti e, nel caso di specie, il Comune di (omissis) risulta anche limitrofo o comunque prossimo ad altri enti di dimensione superiore alla soglia individuata dal Legislatore; anche volendo considerare le difficoltà di personale dichiarate dall'ente e l'esigenza, quindi, di distogliere meno risorse interne possibili da destinare a tale unità organizzativa, il Comune avrebbe, comunque, potuto attivarsi in convenzione con altre amministrazioni vicine. Pertanto, non sussistono ragioni di fatto o di diritto che giustificino l'omissione accertata (cfr. deliberazione n. 77/2023/VSGC). In alcuni casi, dall'esame analitico dei referti è emerso che il controllo strategico non è svolto in piena conformità con le previsioni regolamentari; nel 2022, il Comune di Paola ha utilizzato gli indicatori nel PEG, a causa della tardiva approvazione del bilancio da parte della nuova amministrazione. Il Comune di Riccione ha precisato che nel proprio ciclo di programmazione gli obiettivi strategici si traducono in obiettivi operativi e gestionali nel PIAO, e la misurazione del loro conseguimento determina il grado di raggiungimento degli obiettivi politico-amministrativi. Infine, il Comune di Francavilla Fontana ha sostenuto che il controllo strategico coincide con il controllo gestionale, basato su un monitoraggio annuale dello stato di attuazione del PEG.

Inoltre, si è rilevata in taluni casi l'assenza di un adeguato sistema di regolamentazione del controllo strategico. Il Comune di Cassano d'Adda ha riferito che per il controllo strategico è da adeguare: la previsione regolamentare è risalente al 2013 e non allineata al nuovo ciclo della programmazione di bilancio definito dalla contabilità armonizzata. Nel Comune di Castrovillari manca la definizione di parametri oggettivi sui quali valutare l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa nei vari settori nonché una normativa di dettaglio che specifichi le modalità di attuazione del controllo strategico (con il risultato che, in genere, l'attività viene limitata alla verifica annuale dello stato di attuazione dei programmi per come indicato dal d.lgs. n. 267/2000 sulla base di quanto indicato nel DUP e a consuntivo nella relazione della *performance*).

Per l'integrazione del controllo strategico con il ciclo di bilancio un ruolo essenziale è svolto dalle informazioni provenienti dalla contabilità analitica, che consente di attribuire specificamente i costi diretti e indiretti a prodotti o servizi particolari. Attraverso i dati contabili analitici, il controllo di gestione

permette di rilevare in dettaglio tutti i costi, così da ridurre quelli meno utili. Dall'esame dei referti trasmessi alla Sezione emerge che questa integrazione virtuosa si ravvisa in una percentuale di casi insufficiente, che nel triennio 2021-2023 riguarda circa la metà degli enti (Cfr. Tabella n. 55). Ci sono zone (come il Piemonte, la Toscana, la Basilicata) dove tale integrazione arriva a stento alla soglia del 40% dei soggetti interessati. La mancata integrazione trova, talora, spiegazione nell'assenza di *software* in grado di gestire in modo efficiente, funzionale e integrato il controllo di gestione, la contabilità, il controllo strategico, il ciclo della *performance*, e tutti i processi di programmazione che ne costituiscono la base.

Tabella n. 55 - Anni 2021-2022-2023 - Risposta al quesito: "Il controllo strategico, al fine di integrare il ciclo della *performance* con quello di bilancio, utilizza le informazioni provenienti dalla contabilità analitica per orientare le decisioni in tema di allocazione delle risorse, gestione dei servizi e politiche tariffarie?"

Regioni e Province autonome	Totale	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	0	0	0	0
Piemonte	55	20	36	22	40	21	38
Lombardia	124	59	48	66	53	65	52
Liguria	14	6	43	6	43	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	4	80
Provincia autonoma Trento	5	2	40	2	40	2	40
Veneto	67	34	51	39	58	39	58
Friuli-Venezia Giulia	9	4	44	4	44	4	44
Emilia-Romagna	64	43	67	41	64	40	63
Toscana	65	26	40	25	38	25	38
Umbria	16	13	81	13	81	12	75
Marche	25	13	52	18	72	18	72
Lazio	56	29	52	27	48	28	50
Abruzzo	20	14	70	14	70	15	75
Molise	5	3	60	4	80	4	80
Campania	76	48	63	41	54	44	58
Puglia	69	42	61	43	62	43	62
Basilicata	6	2	33	2	33	2	33
Calabria	22	14	64	14	64	15	68
Sicilia	69	34	49	34	49	35	51
Sardegna	21	11	52	15	71	15	71
Totale	794	421	53	434	55	438	55

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Le Sezioni territoriali hanno, in più occasioni, rilevato la presenza di situazioni in cui non vengono utilizzate le informazioni di contabilità analitica per orientare le decisioni da prendere in tema di allocazione delle risorse, gestione dei servizi e politiche tariffarie (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Puglia, delibere n. 85/2021/VSGC, n. 110/2021/VSGC, n. 138/2021/VSGC, n. 139/2021/VSGC, n. 149/2021/VSGC,

n. 164/2021/VSGC, n. 175/2021/VSGC, n. 186/2021/VSGC, n. 188/2021/VSGC); anche Comuni di grandi dimensioni non hanno realizzato una piena integrazione del controllo strategico e della contabilità. Per esempio, il Comune di Venezia ha precisato che il *software* gestionale di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale in dotazione (e di recente acquisizione) non contiene un modulo di contabilità analitica; è stato pertanto impostato un nuovo modello di rilevazione dei dati analitici che, a seconda del fattore produttivo, attinge i dati contabili da *file* contenenti estrazioni dalla contabilità finanziaria, dalla contabilità economico-patrimoniale, da banche dati extracontabili gestite dai Settori competenti. Con le opportune integrazioni e rettifiche ai fini della definizione della dimensione economica del dato, vengono generate risultanze contabili che rispecchiano la natura propria delle rilevazioni economico-analitiche in conformità ai principi della competenza economica stabiliti dall'Allegato 4/3 al d.lgs. n. 118/2011 e secondo le classificazioni del Piano dei conti integrato. Il nuovo modello di rilevazione dei dati analitici - che verrà esteso a tutti i settori - è basato su un sistema di matrici predisposte per l'elaborazione algoritmica delle operazioni di imputazione e di ribaltamento dei costi e dei proventi.

Il Comune di Bari ha precisato che, anche sulla scorta delle osservazioni sollevate dalla Corte dei conti sulla relazione annuale del Sindaco sul funzionamento del sistema integrato dei controlli interni, è stato delineato un percorso teso a rafforzare il sistema di controllo strategico attraverso l'utilizzo della contabilità analitica, quale strumento per orientare le decisioni in tema di allocazione delle risorse, gestione dei servizi e politiche tariffarie. La corretta verifica dei risultati raggiunti e il controllo di *compliance* non possono, infatti, prescindere dalle informazioni acquisibili dal sistema informativo contabile in uso presso l'ente che ha avviato un percorso di transizione al nuovo sistema contabile. Dopo l'avvio del convenzionamento tra il Comune di Bari e il CERVAP di UNIBA, è stato costituito un gruppo di lavoro intersettoriale, considerando le competenze necessarie, per avviare tempestivamente un progetto finalizzato all'adozione di un modello di contabilità analitica funzionale al passaggio alla contabilità *accrual*.

Allo stesso modo, il controllo strategico ha una ridotta incidenza *ex ante*, nella programmazione e definizione degli indirizzi (strategici) e delle direttive (gestionali). Infatti, alla domanda se il controllo strategico effettui, a preventivo, adeguate verifiche tecniche/economiche sull'attuazione delle scelte da operare a livello di programmazione, solo il 74% circa degli enti ha dato risposta positiva (Cfr. Tabella n. 56).

Tabella n. 56 – Anni 2021-2022-2023 - Il controllo strategico, al fine di integrare il ciclo della performance con quello di bilancio effettua, a preventivo, adeguate verifiche tecniche/economiche sull’attuazione delle scelte da operare a livello di programmazione?

Regioni e Province autonome	Totale	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d’Aosta	1	0	0	0	0	0	0
Piemonte	55	33	60	36	65	36	65
Lombardia	124	90	73	97	78	98	79
Liguria	14	8	57	8	57	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	3	60	3	60	4	80
Provincia autonoma Trento	5	3	60	3	60	3	60
Veneto	67	53	79	58	87	58	87
Friuli-Venezia Giulia	9	2	22	4	44	4	44
Emilia-Romagna	64	59	92	59	92	60	94
Toscana	65	42	65	43	66	42	65
Umbria	16	16	100	16	100	16	100
Marche	25	19	76	22	88	23	92
Lazio	56	41	73	44	79	43	77
Abruzzo	20	18	90	17	85	17	85
Molise	5	3	60	4	80	4	80
Campania	76	51	67	48	63	50	66
Puglia	69	58	84	56	81	55	80
Basilicata	6	3	50	4	67	4	67
Calabria	22	15	68	14	64	15	68
Sicilia	69	37	54	38	55	37	54
Sardegna	21	18	86	16	76	19	90
Totale	794	572	72	590	74	596	75

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Anche in questo caso ci sono zone in cui l’integrazione è ancor più bassa, in particolare nel Friuli-Venezia Giulia e nella Sicilia (dove le risposte positive si attestano, in media, al 37% e al 54%).

Dall’esame delle relazioni emerge che la mancata integrazione del controllo strategico è, in molti casi, dovuta a carenze del sistema informatico o a difficoltà connesse alla mancanza di personale o di professionalità specifiche. La mancata integrazione con la contabilità analitica è in parte dovuta alla mancanza di sistemi di contabilità per “centri di costo” in alcuni enti. Per compensare, gli enti cercano di garantire la coerenza tra gli strumenti di programmazione e le informazioni provenienti dal controllo di gestione, dal ciclo della performance, dalla contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale. Relativamente agli obiettivi strategici, i questionari 2021-2023 mostrano che la maggior parte degli obiettivi riguarda la performance individuale o organizzativa (circa il 92%), seguiti dagli indicatori di mantenimento (84%), di miglioramento della qualità dei servizi (72%-75%) e di innovazione e sviluppo (62%-70%) (Cfr. Tabelle n. 57-59).

Tabella n. 57 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno"

Regioni e Province autonome	Totale	a) di mantenimento		b) di <i>performance</i> individuale e organizzativa		c) di miglioramento della qualità dei servizi		d) di innovazione e sviluppo	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	1	100	0	0	1	100
Piemonte	55	44	80	47	85	35	64	24	44
Lombardia	124	116	94	120	97	105	85	94	76
Liguria	14	11	79	13	93	7	50	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	3	60	3	60
Provincia autonoma Trento	5	2	40	3	60	2	40	2	40
Veneto	67	62	93	66	99	50	75	51	76
Friuli-Venezia Giulia	9	7	78	9	100	3	33	4	44
Emilia-Romagna	64	55	86	58	91	50	78	50	78
Toscana	65	50	77	59	91	41	63	36	55
Umbria	16	15	94	15	94	15	94	13	81
Marche	25	22	88	23	92	19	76	16	64
Lazio	56	49	88	54	96	39	70	35	63
Abruzzo	20	18	90	19	95	15	75	10	50
Molise	5	4	80	5	100	4	80	3	60
Campania	76	57	75	65	86	40	53	35	46
Puglia	69	59	86	66	96	58	84	51	74
Basilicata	6	5	83	5	83	4	67	3	50
Calabria	22	18	82	20	91	16	73	11	50
Sicilia	69	52	75	57	83	48	70	35	51
Sardegna	21	20	95	21	100	16	76	10	48
Totale	794	670	84	730	92	570	72	495	62

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 58 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno"

Regioni e Province autonome	Totale	a) di mantenimento		b) di <i>performance</i> individuale e organizzativa		c) di miglioramento della qualità dei servizi		d) di innovazione e sviluppo	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	1	100	0	0	1	100
Piemonte	55	43	78	49	89	34	62	26	47
Lombardia	124	116	94	122	98	100	81	100	81
Liguria	14	12	86	13	93	9	64	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	3	60	3	60
Provincia autonoma Trento	5	2	40	3	60	2	40	2	40
Veneto	67	63	94	67	100	53	79	53	79
Friuli-Venezia Giulia	9	8	89	9	100	4	44	5	56
Emilia-Romagna	64	54	84	61	95	53	83	53	83
Toscana	65	49	75	58	89	45	69	41	63
Umbria	16	16	100	16	100	15	94	14	88
Marche	25	23	92	24	96	23	92	22	88
Lazio	56	50	89	55	98	40	71	37	66
Abruzzo	20	18	90	19	95	17	85	11	55
Molise	5	4	80	5	100	4	80	3	60
Campania	76	58	76	69	91	48	63	36	47
Puglia	69	56	81	66	96	56	81	55	80
Basilicata	6	6	100	6	100	4	67	2	33
Calabria	22	19	86	20	91	17	77	12	55
Sicilia	69	48	70	53	77	49	71	38	55
Sardegna	21	20	95	21	100	17	81	15	71
Totale	794	669	84	741	93	593	75	536	68

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 59 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell’anno”

Regioni e Province autonome	Totale	a) di mantenimento		b) di <i>performance</i> individuale e organizzativa		c) di miglioramento della qualità dei servizi		d) di innovazione e sviluppo	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d’Aosta	1	0	0	1	100	0	0	1	100
Piemonte	55	43	78	48	87	35	64	30	55
Lombardia	124	119	96	122	98	99	80	102	82
Liguria	14	13	93	14	100	10	71	9	64
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	3	60	3	60
Provincia autonoma Trento	5	2	40	3	60	2	40	2	40
Veneto	67	63	94	67	100	54	81	56	84
Friuli-Venezia Giulia	9	8	89	9	100	4	44	6	67
Emilia-Romagna	64	54	84	61	95	54	84	54	84
Toscana	65	51	78	59	91	46	71	42	65
Umbria	16	16	100	15	94	15	94	14	88
Marche	25	23	92	24	96	23	92	23	92
Lazio	56	48	86	53	95	41	73	39	70
Abruzzo	20	18	90	19	95	17	85	11	55
Molise	5	4	80	4	80	3	60	3	60
Campania	76	55	72	67	88	47	62	37	49
Puglia	69	57	83	65	94	56	81	55	80
Basilicata	6	6	100	6	100	4	67	2	33
Calabria	22	20	91	21	95	19	86	15	68
Sicilia	69	49	71	52	75	47	68	38	55
Sardegna	21	21	100	21	100	19	90	17	81
Totale	794	674	85	735	93	598	75	559	70

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Gli enti definiscono gli obiettivi specifici di *performance*, inseriti nel Piano Esecutivo di Gestione per ciascun dirigente o posizione organizzativa e il grado di raggiungimento di tali obiettivi viene valutato nella relazione sulle *performance*. Alcuni enti, come il Comune di Messina, utilizzano indicatori legati al “benessere”, come quelli su “Responsabilità Sociale e Ambientale”, “Salute Relazionale”, “Salute Organizzativa” e “Salute Economico-Finanziaria”. La Provincia di Ravenna, invece, ha pubblicato un rapporto sul “benessere equo e sostenibile”, misurando indicatori di benessere in linea con l’iniziativa nazionale Istat, considerando aspetti economici, sociali e ambientali.

Il controllo deve fondarsi su indicatori in grado di intercettare la buona *performance* strategica e l’individuazione di questi indicatori risulta difficile per un ente pubblico, le cui finalità non sono di carattere lucrativo.

Ex post, la buona *performance* strategica viene valutata utilizzando soprattutto il parametro dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi (ricorrente, nel triennio, per circa il 93% degli enti); molto considerati (per circa l'87% dei casi) anche i tempi di realizzazione rispetto alle previsioni.

Minore importanza assumono parametri come il grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati (considerato dal 65% degli enti), il rispetto degli *standard* di qualità prefissati (in media il 49%) e l'impatto socioeconomico dei programmi (35%-40%) (Cfr. Tabelle n. 60-62).

Tabella n. 60 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Indicare i parametri in base ai quali l'organo d'indirizzo politico ha verificato lo stato d'attuazione dei programmi"

Regioni e Province autonome	Totale	a) risultati raggiunti rispetto agli obiettivi		b) grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati		c) tempi di realizzazione rispetto alle previsioni		d) rispetto degli <i>standard</i> di qualità prefissati		e) impatto socioeconomico dei programmi	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	0	0	1	100	0	0	0	0
Piemonte	55	54	98	31	56	50	91	22	40	12	22
Lombardia	124	123	99	88	71	116	94	69	56	49	40
Liguria	14	14	100	9	64	12	86	8	57	5	36
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	2	40	4	80	2	40	2	40
Provincia autonoma Trento	5	5	100	4	80	4	80	2	40	2	40
Veneto	67	65	97	40	60	62	93	32	48	22	33
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	5	56	9	100	3	33	3	33
Emilia-Romagna	64	64	100	42	66	63	98	43	67	28	44
Toscana	65	62	95	31	48	57	88	27	42	17	26
Umbria	16	16	100	15	94	16	100	11	69	10	63
Marche	25	22	88	19	76	21	84	12	48	8	32
Lazio	56	53	95	31	55	50	89	20	36	15	27
Abruzzo	20	20	100	12	60	20	100	5	25	4	20
Molise	5	5	100	4	80	4	80	2	40	3	60
Campania	76	68	89	54	71	54	71	34	45	29	38
Puglia	69	64	93	57	83	56	81	32	46	30	43
Basilicata	6	5	83	5	83	4	67	1	17	1	17
Calabria	22	20	91	12	55	17	77	11	50	8	36
Sicilia	69	50	72	32	46	47	68	21	30	19	28
Sardegna	21	21	100	20	95	20	95	13	62	9	43
Totale	794	746	94	513	65	687	87	370	47	276	35

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 61 - Anno 2022 – Risposta al quesito: “Indicare i parametri in base ai quali l’organo d’indirizzo politico ha verificato lo stato d’attuazione dei programmi”

Regioni e Province autonome	Totale	a) risultati raggiunti rispetto agli obiettivi		b) grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati		c) tempi di realizzazione rispetto alle previsioni		d) rispetto degli <i>standard</i> di qualità prefissati		e) impatto socioeconomico dei programmi	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d’Aosta	1	1	100	0	0	1	100	0	0	0	0
Piemonte	55	55	100	32	58	51	93	22	40	13	24
Lombardia	124	124	100	90	73	119	96	74	60	52	42
Liguria	14	14	100	8	57	12	86	9	64	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	3	60	5	100	3	60	2	40
Provincia autonoma Trento	5	5	100	4	80	4	80	2	40	2	40
Veneto	67	66	99	40	60	64	96	39	58	29	43
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	6	67	9	100	3	33	3	33
Emilia-Romagna	64	64	100	42	66	63	98	39	61	31	48
Toscana	65	60	92	33	51	56	86	28	43	17	26
Umbria	16	16	100	15	94	15	94	12	75	12	75
Marche	25	24	96	20	80	24	96	15	60	13	52
Lazio	56	53	95	35	63	50	89	21	38	21	38
Abruzzo	20	20	100	13	65	19	95	7	35	5	25
Molise	5	5	100	4	80	4	80	2	40	4	80
Campania	76	68	89	53	70	55	72	36	47	29	38
Puglia	69	66	96	56	81	61	88	33	48	33	48
Basilicata	6	6	100	5	83	6	100	3	50	1	17
Calabria	22	20	91	12	55	18	82	13	59	10	45
Sicilia	69	46	67	30	43	42	61	25	36	21	30
Sardegna	21	20	95	19	90	19	90	15	71	7	33
Totale	794	747	94	520	65	697	88	401	51	312	39

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 62 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Indicare i parametri in base ai quali l'organo d'indirizzo politico ha verificato lo stato d'attuazione dei programmi"

Regioni e Province autonome	Totale	a) risultati raggiunti rispetto agli obiettivi		b) grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati		c) tempi di realizzazione rispetto alle previsioni		d) rispetto degli <i>standard</i> di qualità prefissati		e) impatto socioeconomico dei programmi	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	0	0	1	100	0	0	0	0
Piemonte	55	52	95	31	56	50	91	23	42	15	27
Lombardia	124	123	99	92	74	118	95	76	61	56	45
Liguria	14	13	93	8	57	12	86	9	64	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	3	60	5	100	4	80	3	60
Provincia autonoma Trento	5	5	100	4	80	4	80	2	40	2	40
Veneto	67	65	97	40	60	64	96	37	55	30	45
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	5	56	9	100	3	33	3	33
Emilia-Romagna	64	63	98	42	66	62	97	40	63	33	52
Toscana	65	60	92	33	51	55	85	27	42	16	25
Umbria	16	16	100	14	88	16	100	13	81	13	81
Marche	25	24	96	19	76	24	96	16	64	16	64
Lazio	56	50	89	37	66	48	86	21	38	19	34
Abruzzo	20	18	90	12	60	18	90	8	40	6	30
Molise	5	3	60	3	60	3	60	1	20	3	60
Campania	76	63	83	51	67	54	71	32	42	27	36
Puglia	69	64	93	58	84	61	88	36	52	34	49
Basilicata	6	6	100	4	67	5	83	2	33	1	17
Calabria	22	19	86	11	50	16	73	13	59	10	45
Sicilia	69	41	59	28	41	38	55	21	30	17	25
Sardegna	21	19	90	19	90	18	86	16	76	9	43
Totale	794	719	91	514	65	681	86	400	50	320	40

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Alcuni enti hanno evidenziato che l'attuazione della verifica dell'impatto socioeconomico dei programmi impone competenze e soluzioni applicative non facilmente approntabili; parimenti, la mancanza di validi strumenti informatici di raccordo tra aspetto contabile ed amministrativo rende impossibile valutare il grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati. Molti enti (tra cui, ad esempio, l'Amministrazione provinciale di Verona e il Comune di Rimini) hanno riferito che non vi è alcuna misurazione degli obiettivi strategici attraverso indici: per lo più, viene fatta una valutazione dell'andamento degli obiettivi tenendo conto delle indicazioni del PEG o del DUP.

In ogni modo, ciascun ente si è dotato di metodologie che cercano di cogliere, anche in modo empirico, il grado di soddisfazione dei destinatari dei servizi interni ed esterni, che di per sé determina una buona *performance* strategica. Ad esempio, la Provincia di Lecce nel 2021 ha predisposto apposita modulistica utilizzando la metodologia del *Common Assessment Framework* (CAF), adattato al sistema integrato del ciclo della *performance* dell'ente. In particolare, sia la programmazione strategica del DUP (sviluppata per Ambiti strategici, Obiettivi strategici ed Obiettivi operativi), sia la programmazione gestionale (Obiettivi gestionali del Piano *performance* e relativi indicatori ed azioni) sono messi in relazione con il "Sottocriterio 6.2 - Misure della *performance*" ed i relativi *item*. Inoltre, nel piano della *performance* è previsto un apposito obiettivo comune a ciascun centro di responsabilità (corrispondente a ciascun Servizio/Ufficio autonomo dell'ente) rivolto alla rilevazione del grado di soddisfazione dei destinatari dei servizi interni ed esterni, iniziando dalla mappatura completa degli *stakeholders* per tutti i servizi erogati. Attraverso questo percorso la Provincia può quindi analizzare ogni servizio e ogni obiettivo all'interno del sistema integrato della pianificazione strategica (e relativo controllo strategico) e della pianificazione gestionale (e relativo controllo di gestione), effettuando verifiche sia a monte (compatibilità con gli obiettivi strategici del DUP), sia a valle (compatibilità con gli obiettivi gestionali strutturati per centri di responsabilità e centri di costo).

2.5 Controllo sugli organismi partecipati

Il sistema dei controlli sulle società partecipate di cui all'art. 147-*quater* del Tuel deve essere disciplinato attraverso un regolamento che deve prevedere un adeguato sistema informativo per monitorare: 1) i rapporti finanziari tra l'ente e la società; 2) la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle società; 3) i contratti di servizio. Il regolamento deve anche prevedere la qualità dei servizi attesi e il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

L'Amministrazione deve indicare gli obiettivi gestionali a cui deve tendere ciascuna società partecipata, secondo *standard* qualitativi e quantitativi predeterminati, nell'ambito del DUP (Documento unico di programmazione). Il monitoraggio periodico sull'andamento delle società partecipate, deve anche

identificare, in tempo utile, gli eventuali interventi correttivi per ridurre squilibri economico finanziari che potrebbero riflettersi sul bilancio del soggetto partecipante, in particolare attraverso gli accantonamenti predisposti con il “Fondo perdite società partecipate”. In tale fondo, infatti, qualora le società partecipate chiudano il proprio bilancio in perdita, confluiscono gli importi pari al risultato negativo non immediatamente ripianato dall’ente partecipante, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Va, peraltro, ricordato che in caso di perdite reiterate per tre esercizi consecutivi scatta il divieto di “soccorso finanziario” – già previsto dall’art. 6, co. 19, d.l. n. 78/2010 e reiterato dall’art. 14, co. 5, d.lgs. n. 175/2016 – che impedisce alle amministrazioni pubbliche di erogare somme e di rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, salvo il caso della riduzione del capitale sociale oltre il limite legale. Peraltro, anche in caso di riduzione del capitale sociale sotto tale limite, deve essere dimostrato l’interesse dell’ente a coltivare la partecipazione nella società in perdita.

Attraverso il bilancio consolidato sono rilevati risultati complessivi della gestione dell’ente e delle società partecipate; questo documento rappresenta il consuntivo del risultato economico, patrimoniale e finanziario del “Gruppo amministrazione pubblica” e attraverso la sterilizzazione delle poste contabili - che hanno prodotto effetti soltanto all’interno del gruppo - assolve ad una funzione essenziale di informazione, sia interna che esterna, rendendo trasparente il processo di *governance*. La possibilità di valutare gli equilibri degli enti territoriali, tenendo conto anche dei risultati degli organismi partecipati, presuppone che sia garantita perfetta corrispondenza tra le poste debitorie e creditorie degli enti e le reciproche registrazioni tenute dai rispettivi organismi. A tal fine, l’ordinamento prevede che venga predisposta una informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, che evidenzii analiticamente eventuali discordanze e ne fornisca la motivazione (art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011). L’asseverazione da parte dell’organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell’ente socio (cfr. Sezione delle autonomie, deliberazione n. 2/2016).

Il legislatore da tempo ha posto l’attenzione sulla verifica dei risultati di esercizio degli organismi partecipati dagli enti territoriali; in particolare, fra le situazioni attenzionate ai fini della razionalizzazione delle partecipazioni societarie, ai sensi dell’art. 20, co. 2, d.lgs. n. 175/2016 rientra la partecipazione in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d’interesse generale che hanno registrato un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti. In generale, il monitoraggio costante dei risultati economici e finanziari relativi agli organismi partecipati è il primo passo verso la complessiva valutazione, da parte degli enti soci, della convenienza ad attuare una gestione esternalizzata dei servizi, valutazione che deve tener conto anche delle risorse impegnate ed effettivamente erogate dal soggetto pubblico, la cui entità è rappresentativa, da un lato, del grado di

“dipendenza” dell’organismo dall’ente partecipante e, dall’altro, del contributo pubblico ai risultati d’esercizio conseguiti dall’organismo.

L’analisi delle relazioni-questionario trasmesse alla Sezione delle autonomie per il triennio 2021-2023 mette innanzi tutto in luce come gli enti territoriali tendano a sottovalutare l’obbligo di dotarsi di una apposita struttura dedicata al monitoraggio delle partecipazioni: nel triennio, solo i due terzi dei soggetti che detengono partecipazioni si è dotato di tale struttura (nel 2021 il 67% e nel 2022 e 2023 il 70%) (cfr. Tabelle n. 63-66), con punte bassissime in Basilicata (17%) e valori modesti nella Provincia autonoma di Trento (40%), nonché in Campania, Puglia e Piemonte (circa 50%-60%). Dalle relazioni trasmesse emerge che la struttura dedicata non è stata predisposta in considerazione della modesta entità e numero delle partecipazioni detenute; in molti casi, si è sopperito attribuendo il compito di monitoraggio al Segretario comunale o al Responsabile finanziario. Queste carenze sono state rilevate anche da parte delle Sezioni regionali della Corte dei conti (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Lombardia, n. 79/2021/VSGC); altra anomalia ha riguardato l’assenza di controlli in grado di fornire elementi sulla opportunità di mantenere le partecipazioni detenute (Sez. reg. contr. Calabria, n. 80/2021/VSGC).

Tabella n. 63 – Anni 2021-2022-2023 – Risposta al quesito: “L’ente detiene partecipazioni?”

Regioni e Province autonome	Totale	2021		2022		2023	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d’Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	55	100	55	100	55	100
Lombardia	124	124	100	124	100	124	100
Liguria	14	14	100	14	100	14	100
Provincia autonoma Bolzano	5	5	100	5	100	5	100
Provincia autonoma Trento	5	5	100	5	100	5	100
Veneto	67	67	100	67	100	67	100
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	9	100	9	100
Emilia-Romagna	64	64	100	64	100	64	100
Toscana	65	65	100	65	100	65	100
Umbria	16	16	100	16	100	16	100
Marche	25	25	100	25	100	25	100
Lazio	56	53	95	53	95	52	93
Abruzzo	20	20	100	20	100	20	100
Molise	5	5	100	5	100	5	100
Campania	76	65	86	66	87	67	88
Puglia	69	67	97	66	96	66	96
Basilicata	6	6	100	6	100	6	100
Calabria	22	19	86	20	91	20	91
Sicilia	69	69	100	69	100	69	100
Sardegna	21	21	100	21	100	21	100
Totale	794	775	98	776	98	776	98

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 64 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "L'ente si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati ai sensi dell'art. 147-*quater*, comma 1, Tuel?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta					1				1	1	100
Piemonte		1		20	27		4	3	31	55	56
Lombardia		1		31	81			11	93	124	75
Liguria		1		2	8			3	12	14	86
Provincia autonoma Bolzano				1	4				4	5	80
Provincia autonoma Trento				3	2				2	5	40
Veneto		1		26	34			6	41	67	61
Friuli-Venezia Giulia				4	5				5	9	56
Emilia-Romagna		1		17	38		2	6	45	64	70
Toscana	1			15	40			9	49	65	75
Umbria				4	10			2	12	16	75
Marche				5	15			5	20	25	80
Lazio		1		18	30			4	35	53	66
Abruzzo				5	11			4	15	20	75
Molise				1	2		1	1	3	5	60
Campania		1		28	32			4	37	65	57
Puglia			3	28	31			5	36	67	54
Basilicata			1	2	1	1	1		1	6	17
Calabria		1		4	10	1	2	1	12	19	63
Sicilia		3	3	20	37	1		5	45	69	65
Sardegna		1		3	13			4	18	21	86
Totale	1	12	7	237	432	3	10	73	517	775	67

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 65 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "L'ente si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati ai sensi dell'art. 147-*quater*, comma 1, Tuel?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1			1	1	100
Piemonte		1	18	29	4	3	33	55	60
Lombardia		1	24	88	1	10	99	124	80
Liguria		1	2	8		3	12	14	86
Provincia autonoma Bolzano			1	4			4	5	80
Provincia autonoma Trento			3	2			2	5	40
Veneto		1	24	36		6	43	67	64
Friuli-Venezia Giulia			3	6			6	9	67
Emilia-Romagna		1	17	38	2	6	45	64	70
Toscana	1		14	41		9	50	65	77
Umbria			3	11		2	13	16	81
Marche			4	16		5	21	25	84
Lazio		1	15	33		4	38	53	72
Abruzzo			4	12		4	16	20	80
Molise			1	2		2	4	5	80
Campania		1	29	32		4	37	66	56
Puglia			25	36		5	41	66	62
Basilicata			4		2		0	6	0
Calabria		1	5	10	2	2	13	20	65
Sicilia		3	22	38	1	5	46	69	67
Sardegna		1	2	14		4	19	21	90
Totale	1	12	220	457	12	74	543	776	70

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 66 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "L'ente si è dotato di una specifica struttura dedicata al controllo sugli organismi partecipati ai sensi dell'art. 147-*quater*, comma 1, Tuel?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1			1	1	100
Piemonte		1	18	29	4	3	33	55	60
Lombardia		1	23	89	1	10	100	124	81
Liguria		1	2	8	1	2	11	14	79
Provincia autonoma Bolzano			1	4			4	5	80
Provincia autonoma Trento			3	2			2	5	40
Veneto		1	25	35		6	42	67	63
Friuli-Venezia Giulia			3	6			6	9	67
Emilia-Romagna		1	17	38	2	6	45	64	70
Toscana	1		14	41		9	50	65	77
Umbria			3	11		2	13	16	81
Marche			4	16		5	21	25	84
Lazio		1	16	31		4	36	52	69
Abruzzo			4	12		4	16	20	80
Molise				3		2	5	5	100
Campania		1	29	33		4	38	67	57
Puglia			24	37		5	42	66	64
Basilicata			4		1	1	1	6	17
Calabria		1	5	10	3	1	12	20	60
Sicilia		3	22	38	1	5	46	69	67
Sardegna		1	1	15		4	20	21	95
Totale	1	12	218	459	13	73	544	776	70

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Parimenti, gli indirizzi operativi e strategici destinati ai soggetti partecipati vengono definiti nel 60% dei casi (Cfr. Tabelle n. 67-69); questo valore - di per sé non elevato - tende mediamente a dimezzarsi in alcune Regioni del Sud. La motivazione fornita dagli enti interessati riguarda il fatto che gli indirizzi strategici ed operativi, nella maggior parte dei casi, sono definiti nel DUP; in altri casi, gli organismi sono partecipati dall'ente territoriale in misura non prevalente. Una criticità riscontrata riguarda l'insufficienza dei flussi informativi nella struttura organizzativa dell'ente, che ostacola un monitoraggio tempestivo sulle società partecipate. Ad esempio, in alcune situazioni, i documenti relativi agli organismi partecipati (come bilanci e *budget*) arrivano troppo vicino alle date delle Assemblee, rendendo difficile per gli uffici svolgere le istruttorie necessarie per il voto del rappresentante dell'ente (come nel caso della Città metropolitana di Milano). In altri casi, gli enti partecipati non inviano informazioni tempestive (Comune di Porto Sant'Elpidio) o non riescono a elaborarle in modo sistematico a causa del coinvolgimento di più strutture dell'ente partecipante (Comune di Trento).

Tabella n. 67 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Sono stati definiti per l'anno gli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell'ente?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta						1					1	1	100
Piemonte		1	1	13	8	25		1	3	3	29	55	53
Lombardia		1	2	21	12	77			1	10	88	124	71
Liguria		1	1	2	1	6				3	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano				1	1	3					3	5	60
Provincia autonoma Trento						5					5	5	100
Veneto		1		12	12	36		1	2	3	40	67	60
Friuli-Venezia Giulia			1	2	1	5					5	9	56
Emilia-Romagna		1		6	5	44		2	2	4	49	64	77
Toscana		1		6	3	46		1	2	6	53	65	82
Umbria				1	1	12		1		1	13	16	81
Marche				2	3	15		2		3	18	25	72
Lazio		1	1	6	6	35		1		3	39	53	74
Abruzzo				4		12		1		3	15	20	75
Molise				2		1			2		1	5	20
Campania		1		23	12	25				4	30	65	46
Puglia				15	27	20		1	1	3	23	67	34
Basilicata					3	1	1	1			1	6	17
Calabria		1		4	5	5		1	2	1	7	19	37
Sicilia	1	2	2	26	13	19	1		2	3	24	69	35
Sardegna		1		5	2	9				4	14	21	67
Totale	1	12	8	151	115	402	2	13	17	54	468	775	60

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 68 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Sono stati definiti per l'anno gli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell'ente?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta					1				1	1	100
Piemonte		1	13	7	27	2	3	2	30	55	55
Lombardia		1	21	9	82		1	10	93	124	75
Liguria		1	2	2	6			3	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano			1	1	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento					5				5	5	100
Veneto		1	10	13	37	1	2	3	41	67	61
Friuli-Venezia Giulia			1	1	7				7	9	78
Emilia-Romagna		1	4	3	48	2	2	4	53	64	83
Toscana		1	6	3	46	1	2	6	53	65	82
Umbria			1	1	12	1		1	13	16	81
Marche			1	4	15	2		3	18	25	72
Lazio		1	10	5	33	1		3	37	53	70
Abruzzo			5		11	1		3	14	20	70
Molise			1	1	1		2		1	5	20
Campania		1	18	17	26			4	31	66	47
Puglia			12	30	19	1	1	3	22	66	33
Basilicata			1	2	1	2			1	6	17
Calabria		1	6	4	5	1	2	1	7	20	35
Sicilia	1	2	28	11	21	1	2	3	26	69	38
Sardegna		1	2	1	13			4	18	21	86
Totale	1	12	143	115	419	16	17	53	484	776	62

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 69 - Anno 2023 – Risposta al quesito: “Sono stati definiti per l’anno gli indirizzi strategici ed operativi degli organismi strumentali dell’ente?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d’Aosta					1				1	1	100
Piemonte		1	12	7	28	1	4	2	31	55	56
Lombardia		1	17	10	85		1	10	96	124	77
Liguria		1	2	2	6			3	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano			1	1	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento					5				5	5	100
Veneto		1	11	13	36	1	2	3	40	67	60
Friuli-Venezia Giulia				1	8				8	9	89
Emilia-Romagna		1	4	4	47	2	2	4	52	64	81
Toscana		1	7	3	45	1	3	5	51	65	78
Umbria				2	12	1		1	13	16	81
Marche			2	4	14	2		3	17	25	68
Lazio		1	9	5	33	1		3	37	52	71
Abruzzo			4	1	11	1		3	14	20	70
Molise			1	1	1		2		1	5	20
Campania		1	19	15	28			4	33	67	49
Puglia			13	28	20	1	1	3	23	66	35
Basilicata				3	1	1		1	2	6	33
Calabria		1	5	5	5	2		2	8	20	40
Sicilia	1	2	29	9	22		2	4	28	69	41
Sardegna		1	2	1	13			4	18	21	86
Totale	1	12	138	115	424	14	17	55	491	776	63

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Gli enti tendono a curare il monitoraggio dei rapporti finanziari e patrimoniali con gli organismi partecipati: le risposte positive oscillano intorno al 94% (Cfr. Tabelle n. 70-72).

Tabella n. 70 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta					1					1	1	100
Piemonte	1				47		1	1	5	53	55	96
Lombardia	1			1	111				11	123	124	99
Liguria	1				10				3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			1		4					4	5	80
Provincia autonoma Trento					5					5	5	100
Veneto	1			2	58				6	65	67	97
Friuli-Venezia Giulia					9					9	9	100
Emilia-Romagna	1				55				8	64	64	100
Toscana	1				55				9	65	65	100
Umbria					14				2	16	16	100
Marche					20				5	25	25	100
Lazio	1			3	45				4	50	53	94
Abruzzo					16				4	20	20	100
Molise					3			1	1	4	5	80
Campania	1		2	8	50				4	55	65	85
Puglia				7	55				5	60	67	90
Basilicata					4				2	6	6	100
Calabria	1	1	2	2	9	1		1	2	12	19	63
Sicilia	3	2	4	3	51				6	60	69	87
Sardegna	1				16				4	21	21	100
Totale	13	3	9	26	638	1	1	3	81	732	775	94

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 71 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni				Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie		Sì	No	Non ricorre la fattispecie				
Valle d'Aosta					1				1	1	100
Piemonte	1		1	46	1		2	4	51	55	93
Lombardia	1		2	110				11	122	124	98
Liguria	1			10				3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano		1		4					4	5	80
Provincia autonoma Trento				5					5	5	100
Veneto	1		2	58				6	65	67	97
Friuli-Venezia Giulia				9					9	9	100
Emilia-Romagna	1			55				8	64	64	100
Toscana	1			55	1			8	64	65	98
Umbria				14				2	16	16	100
Marche				20				5	25	25	100
Lazio	1		4	44				4	49	53	92
Abruzzo			1	15				4	19	20	95
Molise				3			1	1	4	5	80
Campania	1	1	9	51				4	56	66	85
Puglia			7	54				5	59	66	89
Basilicata			1	3				2	5	6	83
Calabria	1	3	2	10			2	2	13	20	65
Sicilia	3	6	4	50				6	59	69	86
Sardegna	1			16				4	21	21	100
Totale	13	11	33	633	2		5	79	725	776	93

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 72 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Sono stati monitorati i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e le sue società partecipate?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta		1						0	1	0
Piemonte	1		1	46		3	4	51	55	93
Lombardia	1	1	2	109	1		10	120	124	97
Liguria	1			10			3	14	14	100
Provincia autonoma Trento		1		4				4	5	80
Provincia autonoma Bolzano				5				5	5	100
Veneto	1		2	58			6	65	67	97
Friuli-Venezia Giulia				9				9	9	100
Emilia-Romagna	1			55			8	64	64	100
Toscana	1			55			9	65	65	100
Umbria				14			2	16	16	100
Marche				20			5	25	25	100
Lazio	1		4	43			4	48	52	92
Abruzzo				16			4	20	20	100
Molise		1		2		1	1	3	5	60
Campania	1	4	7	51			4	56	67	84
Puglia			6	55			5	60	66	91
Basilicata				4			2	6	6	100
Calabria	1	2	2	11		2	2	14	20	70
Sicilia	3	7	3	50			6	59	69	86
Sardegna	1			16			4	21	21	100
Totale	13	17	27	633	1	6	79	725	776	93

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

La conciliazione dei crediti e debiti reciproci è avvenuta, in media, nell'89% dei casi nel triennio (Cfr. Tabelle 73-75). Ciò avviene, in generale, nella quasi totalità dei casi, nelle zone del Centro-Nord e in Sardegna (nei primi due esercizi), mentre in altre aree la conciliazione avviene con fatica, al di sotto del 70% dei casi (Calabria e Sicilia).

Tabella n. 73 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "È stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati (art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comune			Provincia			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta				1				1	1	100
Piemonte	1			47		1	6	54	55	98
Lombardia	1		2	110			11	122	124	98
Liguria	1			10			3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5				5	5	100
Provincia autonoma Trento				5				5	5	100
Veneto	1	1		59			6	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia				9				9	9	100
Emilia-Romagna	1			55			8	64	64	100
Toscana	1			55			9	65	65	100
Umbria				14			2	16	16	100
Marche			1	19			5	24	25	96
Lazio	1	1	2	45			4	50	53	94
Abruzzo			1	15			4	19	20	95
Molise				3		1	1	4	5	80
Campania	1	6	13	41			4	46	65	71
Puglia		5	7	50			5	55	67	82
Basilicata			1	3		1	1	4	6	67
Calabria	1	3	4	7	2		2	10	19	53
Sicilia	3	4	23	33			2	40	69	58
Sardegna	1		2	14			4	19	21	90
Totale	13	20	56	600	2	5	79	692	775	89

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 74 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "È stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati (art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta			1			1	1	100
Piemonte	1		47	1	6	54	55	98
Lombardia	1	1	111		11	123	124	99
Liguria	1		10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			5			5	5	100
Provincia autonoma Trento			5			5	5	100
Veneto	1		60	1	5	66	67	99
Friuli-Venezia Giulia			9			9	9	100
Emilia-Romagna	1		55		8	64	64	100
Toscana	1		55		9	65	65	100
Umbria		1	13		2	15	16	94
Marche			20		5	25	25	100
Lazio	1	4	44		4	49	53	92
Abruzzo		1	15		4	19	20	95
Molise			3	1	1	4	5	80
Campania	1	20	41		4	46	66	70
Puglia		8	53		5	58	66	88
Basilicata		1	3	1	1	4	6	67
Calabria	1	5	10	2	2	13	20	65
Sicilia	3	25	35	1	5	43	69	62
Sardegna	1	2	14		4	19	21	90
Totale	13	68	609	7	79	701	776	90

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 75 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "È stata effettuata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati (art. 11, co. 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	No	Sì	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta			1				0	1	0
Piemonte		1	1	46	1	6	53	55	96
Lombardia		1	4	108		11	120	124	97
Liguria		1		10		3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				5			5	5	100
Provincia autonoma Trento				5			5	5	100
Veneto		1		60		6	67	67	100
Friuli-Venezia Giulia				9			9	9	100
Emilia-Romagna		1		55		8	64	64	100
Toscana		1	2	53		9	63	65	97
Umbria			1	13		2	15	16	94
Marche				20		5	25	25	100
Lazio		1	7	40		4	45	52	87
Abruzzo			6	10		4	14	20	70
Molise			2	1	1	1	2	5	40
Campania		1	20	42		4	47	67	70
Puglia			11	50		5	55	66	83
Basilicata			1	3		2	5	6	83
Calabria		1	5	10	2	2	13	20	65
Sicilia	1	2	29	31	1	5	38	69	55
Sardegna		1	4	12	1	3	16	21	76
Totale	1	12	94	583	6	80	675	776	87

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Il grado di monitoraggio del processo di razionalizzazione delle partecipazioni (art. 20 Tusp) si mostra valido, riguardando, in media, l'85% degli enti (Cfr. Tabelle n. 76-78).

Tabella n. 76 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "È stato monitorato il grado di attuazione delle misure di razionalizzazione delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 20 del Tusp?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane			Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta						1				1	1	100
Piemonte		1			8	39	1	1	5	45	55	82
Lombardia		1		2	16	94		1	10	105	124	85
Liguria		1				10			3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				1	1	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento						5				5	5	100
Veneto		1		1	8	51			6	58	67	87
Friuli-Venezia Giulia					2	7				7	9	78
Emilia-Romagna		1			3	52			8	61	64	95
Toscana		1				55			9	65	65	100
Umbria					1	13			2	15	16	94
Marche					2	18			5	23	25	92
Lazio		1		2	7	39			4	44	53	83
Abruzzo					1	15			4	19	20	95
Molise						3			2	5	5	100
Campania		1		1	13	46			4	51	65	78
Puglia					9	53		1	4	57	67	85
Basilicata					2	2		1	1	3	6	50
Calabria		1	1	1	2	10	1	1	2	13	19	68
Sicilia		3		5	7	48			6	57	69	83
Sardegna		1			4	12			4	16	21	76
Totale		1	12	1	13	86	576	2	5	79	667	86

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 77 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "È stato monitorato il grado di attuazione delle misure di razionalizzazione delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 20 del Tusp?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive	
	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì				
Valle d'Aosta					1				1	1	100	
Piemonte		1		6	41		2	5	47	55	85	
Lombardia		1	1	19	92		1	10	103	124	83	
Liguria		1			10			3	14	14	100	
Provincia autonoma Bolzano				3	2				2	5	40	
Provincia autonoma Trento					5				5	5	100	
Veneto		1		7	53			6	60	67	90	
Friuli-Venezia Giulia				2	7				7	9	78	
Emilia-Romagna		1		4	51			8	60	64	94	
Toscana		1			55			9	65	65	100	
Umbria				1	13			2	15	16	94	
Marche				2	18			5	23	25	92	
Lazio		1		12	36			4	41	53	77	
Abruzzo				1	15			4	19	20	95	
Molise				1	2			2	4	5	80	
Campania		1	2	14	45			4	50	66	76	
Puglia			1	13	47			5	52	66	79	
Basilicata				2	2	1		1	3	6	50	
Calabria		1	1	3	11			2	2	14	20	70
Sicilia			3	6	9	45		6	54	69	78	
Sardegna	1			4	12			4	16	21	76	
Totale	1	12	11	103	563	1	5	80	655	776	84	

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 78 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "È stato monitorato il grado di attuazione delle misure di razionalizzazione delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 20 del Tusp?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni		Province			Totale enti che hanno risposto	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive	
	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie				Sì
Valle d'Aosta					1			1	1	100	
Piemonte		1		4	43		2	5	49	55	89
Lombardia		1	1	21	90		1	10	101	124	81
Liguria		1			10			3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano				3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento					5				5	5	100
Veneto		1		7	53			6	60	67	90
Friuli-Venezia Giulia				2	7				7	9	78
Emilia-Romagna		1		4	51			8	60	64	94
Toscana		1			55			9	65	65	100
Umbria				1	13			2	15	16	94
Marche				1	19			5	24	25	96
Lazio		1	1	13	33			4	38	52	73
Abruzzo				2	14			4	18	20	90
Molise				1	2			2	4	5	80
Campania		1	2	13	47			4	52	67	78
Puglia			3	13	45			5	50	66	76
Basilicata				2	2	1		1	3	6	50
Calabria		1	1	3	11		1	3	15	20	75
Sicilia		3	6	10	44			6	53	69	77
Sardegna	1			4	12			4	16	21	76
Totale	1	12	14	104	559	1	4	81	652	776	84

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Il monitoraggio degli obiettivi specifici in tema di personale degli enti partecipati (art. 19, Tusp) ha riguardato, invece, oltre il 60% degli enti (Cfr. Tabelle n. 79-81), venendo poco curato soprattutto dagli enti del Sud.

Tabella n. 79 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "È stata monitorata l'attuazione delle norme in materia di gestione del personale delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 19 Tusp?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che detengono partecipazioni	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta						1					1	1	100
Piemonte		1	1	16	7	23		1	4	2	26	55	47
Lombardia	1		1	18	12	81			1	10	91	124	73
Liguria		1			1	9		1	1	1	11	14	79
Provincia autonoma Bolzano			1		1	3					3	5	60
Provincia autonoma Trento			1			4					4	5	80
Veneto		1	1	9	12	38			1	5	44	67	66
Friuli-Venezia Giulia			1	1		7					7	9	78
Emilia-Romagna		1		4	3	48		1	1	6	55	64	86
Toscana		1	1	9	3	42			2	7	50	65	77
Umbria				4		10				2	12	16	75
Marche			1	1		18		1	1	3	21	25	84
Lazio		1	3	8	13	24			3	1	26	53	49
Abruzzo			2	4	1	9		1		3	12	20	60
Molise					2	1			2		1	5	20
Campania		1		10	26	24				4	29	65	45
Puglia			2	7	33	20	1		2	2	22	67	33
Basilicata					3	1	1		1		1	6	17
Calabria		1	1	3	3	7	1	1	2		8	19	42
Sicilia		3	2	25	11	22	1		1	4	29	69	42
Sardegna		1		5	1	10				4	15	21	71
Totale	1	12	18	124	132	402	4	6	22	54	468	775	60

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 80 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "È stata monitorata l'attuazione delle norme in materia di gestione del personale delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 19 Tusp?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì				
Valle d'Aosta				1				1	1	100	
Piemonte	1	15	8	24	1	4	2	27	55	49	
Lombardia	1	17	10	85		2	9	95	124	77	
Liguria	1		1	9	1	1	1	11	14	79	
Provincia autonoma Bolzano			1	4				4	5	80	
Provincia autonoma Trento			1	4				4	5	80	
Veneto	1	7	12	41		1	5	47	67	70	
Friuli-Venezia Giulia		1		8				8	9	89	
Emilia-Romagna	1	4	4	47	1	1	6	54	64	84	
Toscana	1	10	4	41		2	7	49	65	75	
Umbria		2	1	11			2	13	16	81	
Marche		2		18	1	1	3	21	25	84	
Lazio	1	8	15	25		2	2	28	53	53	
Abruzzo		5	1	10	1		3	13	20	65	
Molise			2	1		2		1	5	20	
Campania	1	9	29	23			4	28	66	42	
Puglia		9	32	20		3	2	22	66	33	
Basilicata		1	3		1	1		0	6	0	
Calabria	1	3	4	8	1	3		9	20	45	
Sicilia	3	27	13	20	1	2	3	26	69	38	
Sardegna	1	4		12			4	17	21	81	
Totale	13	124	141	412	8	25	53	478	776	62	

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 81 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "È stata monitorata l'attuazione delle norme in materia di gestione del personale delle partecipazioni societarie ai sensi dell'art. 19 Tusp?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti con partecipazioni	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì				
Valle d'Aosta				1					1	1	100
Piemonte	1	13	8	26	1	4	2	29	55	53	
Lombardia	1	14	14	84	1	2	8	93	124	75	
Liguria	1		1	9	2		1	11	14	79	
Provincia autonoma Bolzano			1	4				4	5	80	
Provincia autonoma Trento			1	4				4	5	80	
Veneto	1	8	12	40		1	5	46	67	69	
Friuli-Venezia Giulia		2		7				7	9	78	
Emilia-Romagna	1	4	5	46	1	1	6	53	64	83	
Toscana	1	8	5	42		2	7	50	65	77	
Umbria		2	1	11			2	13	16	81	
Marche		2		18	1	1	3	21	25	84	
Lazio	1	8	13	26		2	2	29	52	56	
Abruzzo		5	1	10	1		3	13	20	65	
Molise			2	1		2		1	5	20	
Campania	1	10	29	23			4	28	67	42	
Puglia		8	32	21	1	2	2	23	66	35	
Basilicata		1	3		1	1		0	6	0	
Calabria	1	3	4	8	1	3		9	20	45	
Sicilia	3	25	13	22	1	2	3	28	69	41	
Sardegna	1	4		12			4	17	21	81	
Totale	13	117	145	415	11	23	52	480	776	62	

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Il controllo sugli organismi, come già accennato, non può prescindere da un periodico esame della loro redditività, intesa come capacità di svolgere la loro attività - strumentale rispetto a quella dell'ente pubblico partecipante - non in perdita. Per conseguire un equilibrio gestionale, l'ente partecipato deve limitare l'effettuazione di spese non indispensabili (es. aumento delle spese per studi ed incarichi di consulenza; incremento dei compensi percepiti dagli amministratori); evitare il costante ricorso all'indebitamento; adottare - dietro impulso dell'ente partecipante - provvedimenti strutturali idonei a garantire una sana gestione e, al contempo, un buon livello di erogazione dei servizi. Dall'esame delle relazioni si nota come il controllo di questi aspetti risulti piuttosto negletto. La redditività dei soggetti partecipati è stata monitorata, mediamente, nel 46% dei casi (Cfr. Tabelle n. 82-84); allo stesso modo, non sono stati presi quasi in considerazione indicatori di deficitarietà strutturale, utilizzati, nel triennio, in media nel 35% dei casi. Alcuni Comuni hanno tuttavia specificato che per le partecipate sono calcolati indici di solidità patrimoniale e di liquidità (ad esempio, così avviene per il Comune e la Città metropolitana di Bologna nonché per il Comune di Medicina); talora sono stati assimilati agli indici di deficitarietà gli indicatori di crisi aziendale inseriti nella relazione sul governo societario (Comune di Imola).

Tabella n. 82 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno"

Regioni e Province autonome	Totale enti che detengono partecipazioni	a) di efficacia		b) di efficienza		c) di economicità		d) di redditività	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	27	49	29	53	24	44	24	44
Lombardia	124	65	52	68	55	77	62	65	52
Liguria	14	10	71	10	71	7	50	6	43
Provincia autonoma Bolzano	5	2	40	3	60	3	60	2	40
Provincia autonoma Trento	5	2	40	2	40	2	40	2	40
Veneto	67	35	52	32	48	35	52	32	48
Friuli-Venezia Giulia	9	4	44	4	44	5	56	5	56
Emilia-Romagna	64	43	67	41	64	48	75	41	64
Toscana	65	29	45	30	46	36	55	28	43
Umbria	16	10	63	11	69	11	69	12	75
Marche	25	19	76	17	68	19	76	15	60
Lazio	53	31	58	31	58	31	58	24	45
Abruzzo	20	12	60	9	45	9	45	6	30
Molise	5	1	20	1	20	1	20	1	20
Campania	65	31	48	30	46	29	45	23	35
Puglia	67	20	30	19	28	24	36	22	33
Basilicata	6	1	17	1	17	1	17	1	17
Calabria	19	7	37	6	32	6	32	5	26
Sicilia	69	29	42	30	43	35	51	19	28
Sardegna	21	12	57	12	57	13	62	11	52
Totale	775	391	50	387	50	417	54	345	45

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

➔ segue

Tabella n. 82 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno" (segue)

Regioni e Province autonome	Totale enti che detengono partecipazioni	e) di deficitarietà strutturale		f) di qualità dei servizi affidati		g) di soddisfazione degli utenti	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	1	100	1	100
Piemonte	55	15	27	23	42	15	27
Lombardia	124	52	42	67	54	55	44
Liguria	14	4	29	8	57	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	1	20	2	40	3	60
Provincia autonoma Trento	5	2	40	3	60	2	40
Veneto	67	24	36	30	45	28	42
Friuli-Venezia Giulia	9	5	56	2	22	2	22
Emilia-Romagna	64	31	48	34	53	31	48
Toscana	65	18	28	22	34	18	28
Umbria	16	10	63	11	69	11	69
Marche	25	13	52	14	56	15	60
Lazio	53	18	34	23	43	16	30
Abruzzo	20	5	25	12	60	9	45
Molise	5	1	20	1	20	1	20
Campania	65	20	31	17	26	14	22
Puglia	67	18	27	16	24	15	22
Basilicata	6	0	0	1	17	1	17
Calabria	19	5	26	5	26	5	26
Sicilia	69	13	19	16	23	12	17
Sardegna	21	9	43	9	43	7	33
Totale	775	264	34	317	41	269	35

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 83 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno"

Regioni e Province autonome	Totale enti con partecipazioni	a) di efficacia		b) di efficienza		c) di economicità		d) di redditività	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	27	49	28	51	26	47	26	47
Lombardia	124	75	60	73	59	82	66	68	55
Liguria	14	10	71	10	71	8	57	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	3	60	3	60	3	60	2	40
Provincia autonoma Trento	5	2	40	2	40	3	60	3	60
Veneto	67	37	55	33	49	36	54	33	49
Friuli-Venezia Giulia	9	5	56	5	56	6	67	6	67
Emilia-Romagna	64	46	72	43	67	50	78	41	64
Toscana	65	28	43	31	48	37	57	29	45
Umbria	16	12	75	12	75	12	75	13	81
Marche	25	19	76	16	64	20	80	17	68
Lazio	53	35	66	35	66	34	64	23	43
Abruzzo	20	11	55	9	45	9	45	8	40
Molise	5	1	20	1	20	1	20	1	20
Campania	66	32	48	33	50	31	47	24	36
Puglia	66	22	33	21	32	26	39	20	30
Basilicata	6	1	17	1	17	1	17	1	17
Calabria	20	9	45	8	40	8	40	7	35
Sicilia	69	29	42	28	41	33	48	18	26
Sardegna	21	11	52	12	57	13	62	11	52
Totale	776	416	54	405	52	440	57	359	46

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

➔ segue

Tabella n. 83 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno" (segue)

Regioni e Province autonome	Totale enti con partecipazioni	e) di deficitarietà strutturale		f) di qualità dei servizi affidati		g) di soddisfazione degli utenti	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	1	100	1	100
Piemonte	55	18	33	24	44	17	31
Lombardia	124	55	44	73	59	65	52
Liguria	14	5	36	8	57	7	50
Provincia autonoma Bolzano	5	1	20	2	40	3	60
Provincia autonoma Trento	5	3	60	3	60	2	40
Veneto	67	24	36	28	42	29	43
Friuli-Venezia Giulia	9	6	67	3	33	3	33
Emilia-Romagna	64	32	50	37	58	35	55
Toscana	65	16	25	24	37	18	28
Umbria	16	10	63	12	75	12	75
Marche	25	13	52	16	64	14	56
Lazio	53	21	40	28	53	17	32
Abruzzo	20	7	35	13	65	11	55
Molise	5	1	20	1	20	1	20
Campania	66	20	30	19	29	17	26
Puglia	66	17	26	18	27	17	26
Basilicata	6	0	0	1	17	1	17
Calabria	20	8	40	8	40	6	30
Sicilia	69	13	19	18	26	16	23
Sardegna	21	9	43	11	52	7	33
Totale	776	279	36	348	45	299	39

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 84 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno"

Regioni e Province autonome	Totale enti con partecipazioni	a) di efficacia		b) di efficienza		c) di economicità		d) di redditività	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	29	53	30	55	28	51	27	49
Lombardia	124	75	60	73	59	81	65	70	56
Liguria	14	10	71	10	71	9	64	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	2	40	3	60	3	60	2	40
Provincia autonoma Trento	5	2	40	2	40	3	60	3	60
Veneto	67	37	55	32	48	36	54	34	51
Friuli-Venezia Giulia	9	4	44	4	44	5	56	5	56
Emilia-Romagna	64	47	73	45	70	51	80	41	64
Toscana	65	27	42	30	46	36	55	27	42
Umbria	16	14	88	14	88	14	88	14	88
Marche	25	19	76	17	68	21	84	18	72
Lazio	52	33	63	32	62	32	62	26	50
Abruzzo	20	11	55	9	45	10	50	9	45
Molise	5	1	20	1	20	1	20	1	20
Campania	67	33	49	34	51	30	45	24	36
Puglia	66	23	35	22	33	26	39	22	33
Basilicata	6	1	17	1	17	1	17	1	17
Calabria	20	8	40	7	35	7	35	6	30
Sicilia	69	30	43	30	43	37	54	21	30
Sardegna	21	13	62	14	67	14	67	12	57
Totale	776	420	54	411	53	446	57	372	48

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

➔ segue

Tabella n. 84 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Specificare quali dei seguenti indicatori sono stati elaborati ed applicati nell'anno" (segue)

Regioni e Province autonome	Totale enti con partecipazioni	e) di deficitarietà strutturale		f) di qualità dei servizi affidati		g) di soddisfazione degli utenti	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d' Aosta	1	0	0	1	100	1	100
Piemonte	55	17	31	26	47	18	33
Lombardia	124	57	46	76	61	67	54
Liguria	14	6	43	7	50	8	57
Provincia autonoma Bolzano	5	0	0	2	40	3	60
Provincia autonoma Trento	5	3	60	3	60	2	40
Veneto	67	23	34	27	40	29	43
Friuli-Venezia Giulia	9	5	56	2	22	1	11
Emilia-Romagna	64	32	50	39	61	36	56
Toscana	65	17	26	26	40	20	31
Umbria	16	11	69	13	81	13	81
Marche	25	14	56	18	72	16	64
Lazio	52	21	40	24	46	18	35
Abruzzo	20	8	40	13	65	12	60
Molise	5	1	20	1	20	1	20
Campania	67	18	27	21	31	19	28
Puglia	66	15	23	17	26	15	23
Basilicata	6	0	0	1	17	1	17
Calabria	20	7	35	7	35	6	30
Sicilia	69	11	16	20	29	13	19
Sardegna	21	9	43	13	62	9	43
Totale	776	275	35	357	46	308	40

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

L'attenzione verso l'efficacia, efficienza ed economicità delle azioni dei soggetti partecipati è ridotta, questi indicatori sono utilizzati solo in poco più della metà degli enti. Ancora meno rilevanza viene data alla qualità dei servizi (41%-46%) e al grado di soddisfazione degli utenti (35%-40%). Le Sezioni territoriali hanno riscontrato diverse criticità, tra cui la mancata definizione degli indirizzi strategici e operativi degli organismi strumentali dell'ente (Sez. reg. contr. Sicilia, n. 241/2024/VSGC); la limitazione del controllo sugli organismi partecipati alla sola razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche (cfr. Sez. reg. contr. Lombardia, n. 54/2024/VSGC); l'assenza di indicatori per il controllo, e la mancata approvazione dei *budget* delle società partecipate *in house* e la loro esclusione dal perimetro delle controllate (Sez. contr. reg. Sicilia, n. 197/2024/VSGC).

È stata evidenziata l'opportunità che il controllo in parola non resti limitato alle verifiche di natura finanziaria e contabile, ma venga esteso agli obiettivi e agli impegni assunti in base ai contratti di servizi, compatibilmente con la quota di partecipazione posseduta e i poteri riservati all'ente partecipante (cfr. Sez. reg. contr. Sardegna, n. 116/2023/VSGC). Inoltre, è stato sottolineato che il controllo sugli organismi partecipati deve avere un carattere sostanziale, con la previsione di indirizzi e obiettivi che denotino una effettiva conoscenza della realtà aziendale e delle sue problematiche evitando che sia l'ente locale «a *“seguire” le decisioni della partecipata, “in luogo dell’esercizio di una ponderata attività di indirizzo e di assegnazione di obiettivi da parte dell’ente locale controllante”*» (cfr. Relazione ispettiva» (cfr. Sez. reg. contr. Liguria, n. 90/2023/VSGC).

Con la deliberazione n. 22/2021/PRSP, avente ad oggetto l'esame della gestione finanziaria di Roma Capitale nel triennio 2017-2019, la Sez. reg. contr. Lazio ha evidenziato carenze in merito alla riconciliazione delle posizioni di debito/credito e, più in generale, all'assenza di un sistema informativo idoneo a rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente e i suoi organismi partecipati. L'Amministrazione è stata quindi richiamata ad una complessiva rivalutazione della concreta efficienza del sistema dei controlli interni, implementando, in particolare, le misure intraprese sul piano dell'effettività del c.d. controllo analogo sulle società *in house* ai fini di un compiuto esercizio delle prerogative del socio pubblico. Infatti, la Sezione ha evidenziato che «Le carenze rinvenute in ordine all'espletamento, da parte delle stesse società controllate, di atti fondamentali per la vita societaria, quali l'approvazione dei bilanci, generano forti perplessità sull'effettività dell'esercizio [delle prerogative] del socio pubblico e sulla concreta attuazione delle previsioni del nuovo regolamento sul controllo analogo»; inoltre, in merito alle Aziende speciali, è stata riscontrata una «evidente violazione delle previsioni recate dall'art. 114 TUEL, ma anche la menomazione, di fatto, delle prerogative istituzionali dell'Assemblea Capitolina, stante il mancato coinvolgimento della stessa nell'assunzione di scelte gestionali e strategiche basilari nei rapporti tra l'Amministrazione e le Aziende partecipate».

2.6 Controllo di qualità

Il controllo di qualità, previsto dall'art. 147 co. 2, lett. g) Tuel, misura la soddisfazione degli utenti interni ed esterni dell'ente utilizzando metodologie adeguate. Esso valuta sia l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, sia l'efficacia dei servizi offerti ai cittadini, riflettendo il rapporto tra cittadini e istituzioni. Questo controllo non si limita alla valutazione dell'*output*, ma considera anche il rispetto delle funzioni di integrità e trasparenza dell'amministrazione. Inoltre, gli utenti e i cittadini sono chiamati a svolgere un ruolo attivo nella valutazione dei servizi, insieme alla pubblica amministrazione e agli eventuali gestori.

Anche in questo caso è necessario che vengano inserite nei regolamenti specifiche previsioni e finalità per svolgere questo controllo. Da ultimo, l'art. 24 del d.lgs. 23 dicembre 2022, n. 201, in materia di contratti di affidamento dei servizi pubblici, ha stabilito che tali accordi devono contenere previsioni dirette, tra l'altro, a promuovere il progressivo miglioramento dello stato delle infrastrutture e della qualità delle prestazioni erogate.

Le indagini svolte sull'attuazione dei controlli di qualità negli enti locali evidenziano un andamento abbastanza stabile; l'approccio è eminentemente statistico, senza effettivi approfondimenti sui contenuti dei controlli, sulle misure di "*customer satisfaction*" e, soprattutto, sulle azioni introdotte per un effettivo miglioramento dei servizi offerti. A tale riguardo, va sottolineato che questa tipologia di controllo è strettamente collegata agli altri strumenti di valutazione interna, quale il controllo di gestione, quello strategico, la valutazione dei dirigenti ecc. In tal senso, risultano coinvolti nel controllo sulla qualità dei servizi, *in primis*, i vertici politici e gestionali dell'amministrazione; le unità organizzative cui è rimessa la promozione della cultura della qualità dei servizi, anche mediante iniziative di formazione; l'ufficio relazioni con il pubblico, ai sensi dell'art. 8, co. 2, della l. n. 150/2000; i *front office* e gli operatori a diretto contatto con gli utenti e, anche e non per ultimi, costoro, anche attraverso le organizzazioni rappresentative. Va precisato che la totale assenza di controlli di qualità è stata, in taluni casi, evidenziata dalle Sezioni regionali della Corte (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Calabria, n. 79/2021/VSGC; Sez. reg. contr. Calabria, n. 107/2023/VSGC; Sez. contr. reg. Calabria, n. 54/2024/VSGC; Sez. contr. Sicilia, n. 181/2024/VSGC e n. 127/2024/VSGC), che parimenti hanno talora rilevato la mancanza di regolamentazione interna di tale tipo di controllo (cfr., ad esempio, Sez. reg. contr. Sicilia, n. 184/2024/VSGC).

L'esito dei controlli è stato ufficializzato in *report* specifici, pari a n. 695 totali, di cui n. 641 attribuibili ai Comuni, e ha dato luogo a n. 86 azioni correttive, con un tasso del 12% (Cfr. Tabella n. 19).

Relativamente alle segnalazioni del responsabile per la trasparenza per la mancata attuazione degli obblighi di pubblicazione, di cui all'art. 43, co. 5, del d. lgs. n. 33/2013, 49 enti, su una platea di 794 esaminati e al netto delle risposte non pervenute (4) hanno risposto in maniera affermativa (il 6% del totale) (Cfr. Tabella n. 85).

Tabella n. 85 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Sono intervenute segnalazioni da parte del responsabile per la trasparenza, ai sensi dell'art. 43, co. 5, d.lgs. n. 33/2013, circa il mancato o parziale adempimento degli obblighi di pubblicazione?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1			0	1	0
Piemonte	1		45	2	7		2	55	4
Lombardia	1		107	5	11		5	124	4
Liguria	1	1	9		3		0	14	0
Provincia autonoma Bolzano			5				0	5	0
Provincia autonoma Trento			5				0	5	0
Veneto	1		57	3	6		3	67	4
Friuli-Venezia Giulia			9				0	9	0
Emilia-Romagna	1		55		7	1	1	64	2
Toscana	1		52	3	9		3	65	5
Umbria			14		2		0	16	0
Marche			19	1	5		1	25	4
Lazio	1		46	5	4		5	56	9
Abruzzo			14	2	4		2	20	10
Molise			3		2		0	5	0
Campania	1	3	58	10	4		10	76	13
Puglia			62	2	5		2	69	3
Basilicata			3	1	2		1	6	17
Calabria	1		15	2	4		2	22	9
Sicilia	3		49	11	6		11	69	16
Sardegna	1		15	1	4		1	21	5
Totale	13	4	643	48	85	1	49	794	6

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

La Carta dei servizi è stata adottata soltanto dal 52% degli enti, con una quota significativa che ha risposto negativamente (304 enti comunali, 7 Città metropolitane e 60 Province) (Cfr. Tabella n. 86).

Tabella n. 86 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "L'ente ha adottato la Carta dei servizi?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta					1				1	1	100
Piemonte	1			21	26		3	4	30	55	55
Lombardia	1		2	42	68	1	6	4	72	124	58
Liguria		1		3	7		2	1	9	14	64
Provincia autonoma Bolzano				3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento				2	3				3	5	60
Veneto		1		31	29		5	1	31	67	46
Friuli-Venezia Giulia				3	6				6	9	67
Emilia-Romagna		1		14	41		8		42	64	66
Toscana		1	1	24	30		6	3	34	65	52
Umbria				3	11		2		11	16	69
Marche				5	15		4	1	16	25	64
Lazio	1		1	30	20		3	1	21	56	38
Abruzzo				8	8		3	1	9	20	45
Molise				1	2		1	1	3	5	60
Campania	1		1	42	28		2	2	30	76	39
Puglia			2	33	29		3	2	31	69	45
Basilicata				2	2		2		2	6	33
Calabria		1	1	4	12		4		13	22	59
Sicilia	2	1		27	33		2	4	38	69	55
Sardegna	1		1	6	9		4		9	21	43
Totale	7	6	9	304	382	1	60	25	413	794	52

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Le indagini sull'effettiva qualità dei servizi, sia in termini positivi (tempestività e completezza della risposta al cittadino) che negativa (limitazione delle conseguenze dei disservizi) è stata effettuata da una platea significativa di enti (72%), anche se la maggior parte ha dichiarato che tale indagine è stata svolta soltanto su alcuni servizi offerti (Cfr. Tabella n. 87).

Tabella n. 87 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "L'ente ha effettuato analisi sulla qualità "effettiva" dei singoli servizi (in termini di prontezza ovvero tempestività/adequatezza dei tempi di risposta, coerenza ed esaustività delle risposte alle richieste degli utenti e di minori disagi o imprevisti prodotti da disservizi)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni					Province					Totale enti che hanno risposto positivamente (Sì e Sì solo alcuni servizi)	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive	
	Sì	Sì, solo alcuni servizi	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Sì, solo alcuni servizi	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Sì, solo alcuni servizi				
Valle d'Aosta							1						1	1	100	
Piemonte		1	3	10		7	27		3		3	1	39	55	71	
Lombardia		1	1	20		2	21			1	2	8	100	124	81	
Liguria	1		2	2			6		1		1	1	9	14	64	
Provincia autonoma Bolzano				1		2	2						4	5	80	
Provincia autonoma Trento				3			2						2	5	40	
Veneto	1			10		10	40	1		1	2	2	55	67	82	
Friuli-Venezia Giulia				2		3	4						7	9	78	
Emilia-Romagna	1			6		10	39			1	3	4	57	64	89	
Toscana	1		2	9		6	38		4		2	3	50	65	77	
Umbria						9	5				1	1	16	16	100	
Marche				5		7	8		2	1		2	17	25	68	
Lazio		1	7	20		11	13			1	1	2	28	56	50	
Abruzzo				4		1	2		9	2	1		12	20	60	
Molise							3		1		1		4	5	80	
Campania		1	7	28		4	13		19	2	2		35	76	46	
Puglia			1	14		24	25		1		2	2	53	69	77	
Basilicata				1		2	1		2				3	6	50	
Calabria		1		4		4	9		2	1		1	15	22	68	
Sicilia	2	1	2	16		26	16		2		2	2	49	69	71	
Sardegna		1		3		8	5	1			1	2	17	21	81	
Totale	6	7	25	158		7	165	340	2	22	7	23	32	573	794	72

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

L'indagine sulla soddisfazione degli utenti sia interni che esterni è stata svolta in percentuale significativa, anche se minore della precedente (69%) (Cfr. Tabella n. 88).

Tabella n. 88 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "L'ente ha effettuato indagini sulla soddisfazione degli utenti (interni e/o esterni)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie				
Valle d'Aosta					1					1	1	100
Piemonte	1	5	5	1	36		1		6	43	55	78
Lombardia	1	5	21	1	85			1	10	96	124	77
Liguria	1	2	1		7		2		1	9	14	64
Provincia autonoma Bolzano			2		3					3	5	60
Provincia autonoma Trento		1	2		2					2	5	40
Veneto	1	1	11		48		2	1	3	52	67	78
Friuli-Venezia Giulia		1	2		6					6	9	67
Emilia-Romagna	1		11		44		1	1	6	51	64	80
Toscana	1		12	2	41	1	4		4	46	65	71
Umbria					14				2	16	16	100
Marche			3		17		2		3	20	25	80
Lazio	1	6	19	1	25		2		2	28	56	50
Abruzzo		3	2		11		3		1	12	20	60
Molise					3		2			3	5	60
Campania	1	8	31	3	29		1		3	33	76	43
Puglia		4	14		46		1		4	50	69	72
Basilicata			1		3	1	1			3	6	50
Calabria	1	3	6		8		1	1	2	11	22	50
Sicilia	3	2	17	1	40		1		5	48	69	70
Sardegna	1	1	4		11		1		3	15	21	71
Totale	13	42	164	9	480	2	25	4	55	548	794	69

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Poco significativi i confronti con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni (“*benchmarking*”), con solo 89 enti, di cui 79 Comuni, pari all’11%. Ancora più bassa la percentuale rilevata nelle Città metropolitane (solo 3, situate in Toscana, Calabria e Sicilia) (Cfr. Tabella n. 89).

Tabella n. 89 - Anno 2021 - Risposta al quesito: “L’ente effettua confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta				1					0	1	0
Piemonte	1		4	37	6		7		6	55	11
Lombardia	1		9	90	13	1	10		13	124	10
Liguria	1		2	8			3		0	14	0
Provincia autonoma Bolzano				4	1				1	5	20
Provincia autonoma Trento				5					0	5	0
Veneto	1		1	52	7		4	2	9	67	13
Friuli-Venezia Giulia			1	7	1				1	9	11
Emilia-Romagna	1		1	39	15	1	6	1	16	64	25
Toscana		1	1	49	5		9		6	65	9
Umbria				8	6		1	1	7	16	44
Marche			1	17	2	1	4		2	25	8
Lazio	1		6	41	4		2	2	6	56	11
Abruzzo			2	12	2		3	1	3	20	15
Molise				3			2		0	5	0
Campania	1		12	55	4		4		4	76	5
Puglia			7	51	6		5		6	69	9
Basilicata				4			2		0	6	0
Calabria		1	2	14	1	1	3		2	22	9
Sicilia	2	1	4	52	4		6		5	69	7
Sardegna	1		1	13	2		4		2	21	10
Totale	10	3	54	562	79	4	75	7	89	794	11

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Il coinvolgimento dei portatori di interesse (*“stakeholders”*) è stato realizzato dal 26% degli enti esaminati, a conferma della natura autoreferenziale dei controlli di qualità dei servizi e dello scarso interesse per l’effettiva percezione, all’esterno, della tipologia di controllo in esame e delle possibilità di miglioramento tramite il confronto con soggetti esterni o con gli spunti offerti da amministrazioni più avanzate (Cfr. Tabella n. 90).

Tabella n. 90 - Anno 2021 - Risposta al quesito: “Sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (*stakeholders*) nella fase di definizione degli *standard* di qualità?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane			Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta					1					0	1	0
Piemonte			1	6	30	11		5	2	14	55	25
Lombardia			1	7	76	29	1	8	2	32	124	26
Liguria		1		3	2	5		3		5	14	36
Provincia autonoma Bolzano					2	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento					3	2				2	5	40
Veneto			1	5	35	20		4	2	23	67	34
Friuli-Venezia Giulia				1	5	3				3	9	33
Emilia-Romagna		1		2	23	30	1	5	2	32	64	50
Toscana			1	3	38	14		9		15	65	23
Umbria				1	7	6		1	1	7	16	44
Marche				1	9	10	1	4		10	25	40
Lazio		1		8	36	7		4		7	56	13
Abruzzo				2	10	4		3	1	5	20	25
Molise					3			2		0	5	0
Campania			1	13	46	12		4		13	76	17
Puglia				7	40	17		3	2	19	69	28
Basilicata					4		1	1		0	6	0
Calabria	1			4	9	4	2	2		4	22	18
Sicilia		2	1	6	42	12	1	4	1	14	69	20
Sardegna		1		1	13	2		4		2	21	10
Totale	1	6	6	70	434	191	7	66	13	210	794	26

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Nel 2022 l’attuazione del controllo sulla qualità dei servizi è stata dichiarata da un’ampia platea di enti, distribuiti in tutte le Regioni (82%) (Cfr. Tabella n. 11), con l’eccezione della Valle d’Aosta- Vallée d’Aoste, nella quale detti controlli non sono stati effettuati. Si segnala la numerosità dei controlli svolti in alcune Regioni, come la Provincia autonoma di Bolzano - ove, peraltro la competente Sezione territoriale ha evidenziato una situazione nel complesso migliorabile con riferimento alla Carta dei servizi e all’analisi sulla qualità effettiva che non tutti i Comuni hanno effettuato (cfr. deliberazione n. 34/2024/SCBOLZ/VSGC) - l’Umbria, l’Emilia-Romagna, la Toscana e la Lombardia, dove le percentuali raggiungono o superano il 90%.

Relativamente alle segnalazioni del responsabile per la trasparenza per la mancata attuazione degli obblighi di pubblicazione, di cui all'art. 43, co. 5, del d. lgs. n. 33/2013, 52 enti (in lieve crescita rispetto alle segnalazioni del 2021), su una platea di 794 esaminati e al netto delle risposte non pervenute (5) hanno risposto in maniera affermativa (il 7% del totale) (Cfr. Tabella n. 91).

Tabella n. 91 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "Sono intervenute segnalazioni da parte del responsabile per la trasparenza, ai sensi dell'art. 43, co. 5, d.lgs. n. 33/2013, circa il mancato o parziale adempimento degli obblighi di pubblicazione?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			46	1	7		2	55	4
Lombardia	1			112		11		1	124	1
Liguria	1			10		3		1	14	7
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				5				0	5	0
Veneto	1			58	2	6		3	67	4
Friuli-Venezia Giulia				9				0	9	0
Emilia-Romagna	1			55		7	1	2	64	3
Toscana	1		2	50	3	9		4	65	6
Umbria				14		2		0	16	0
Marche				19	1	5		1	25	4
Lazio	1		1	44	6	4		7	56	13
Abruzzo				16		4		0	20	0
Molise				3		2		0	5	0
Campania	1		2	59	10	3	1	12	76	16
Puglia				61	3	5		3	69	4
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1			16	1	3	1	3	22	14
Sicilia	2	1		52	8	6		10	69	14
Sardegna	1			14	2	4		3	21	14
Totale	12	1	5	653	37	83	3	52	794	7

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

In lieve miglioramento, nell'esercizio esaminato, la percentuale di enti che hanno adottato la Carta dei servizi (448 su 794, pari al 56%: Cfr. Tabella n. 92).

Tabella n. 92 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "L'ente ha adottato la Carta dei servizi?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta					1				1	1	100
Piemonte	1		1	18	28		4	3	31	55	56
Lombardia	1		4	36	72	1	5	5	77	124	62
Liguria		1		2	8		3		9	14	64
Provincia autonoma Bolzano				3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento				2	3				3	5	60
Veneto		1		28	32		5	1	34	67	51
Friuli-Venezia Giulia				3	6				6	9	67
Emilia-Romagna		1		14	41		7	1	43	64	67
Toscana		1	1	22	32		6	3	36	65	55
Umbria				4	10		2		10	16	63
Marche			1	4	15	1	3	1	16	25	64
Lazio	1			25	26	1	2	1	27	56	48
Abruzzo				5	11		3	1	12	20	60
Molise					3		1	1	4	5	80
Campania	1		3	33	35		2	2	37	76	49
Puglia			2	30	32		2	3	35	69	51
Basilicata				1	3	1	1		3	6	50
Calabria		1		6	11		4		12	22	55
Sicilia	2	1		26	34		2	4	39	69	57
Sardegna	1		2	3	11		4		11	21	52
Totale	7	6	14	265	416	4	56	26	448	794	56

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

L'analisi sull'effettività della qualità dei servizi offerti, in termini di tempestività ed esaustività ovvero di minimizzazione dei disservizi, è in linea con il 2021 (76%). Anche in questo caso, tuttavia, la stragrande maggioranza degli enti ha esaminato soltanto alcuni servizi. Mentre un'ampia platea di enti (oltre il 70%) ha effettuato indagini sulla soddisfazione degli utenti interni ed esterni, rimane basso l'interesse per i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni (*benchmarking*), sia quello per gli "stakeholders" del settore, anche in questo caso a dimostrazione di una visione piuttosto atomistica e autoreferenziale di questa tipologia di controllo (Cfr. Tabelle n. 93-95).

Tabella n. 93 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "L'ente ha effettuato analisi sulla qualità "effettiva" dei singoli servizi (in termini di prontezza ovvero tempestività/adequazione dei tempi di risposta, coerenza ed esaustività delle risposte alle richieste degli utenti e di minori disagi o imprevisti prodotti da disservizi)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni					Province					Totale enti che hanno risposto positivamente (Sì e Sì solo alcuni servizi)	Totale	% risposte positive
	Sì	Sì, solo alcuni servizi	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Sì, solo alcuni servizi	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Sì, solo alcuni servizi			
Valle d'Aosta						1							1	1	100
Piemonte		1	3	8		8	28		3		3	1	41	55	75
Lombardia		1		15	1	24	72				4	7	108	124	87
Liguria	1		1	2		3	4		1		1	1	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano				1		1	3						4	5	80
Provincia autonoma Trento				2			3						3	5	60
Veneto	1			9		11	40	1		1	2	2	56	67	84
Friuli-Venezia Giulia				2		3	4						7	9	78
Emilia-Romagna	1			7		11	37			1	3	4	56	64	88
Toscana	1		2	6		6	41		4		2	3	53	65	82
Umbria						8	6				1	1	16	16	100
Marche				3		8	9		1	2	1	1	19	25	76
Lazio		1	3	19		13	16			1	3		33	56	59
Abruzzo				2		3	11		1	1		2	16	20	80
Molise						1	2		1		1		4	5	80
Campania		1	6	28	1	15	21	1	1		2		39	76	51
Puglia			1	10		22	31		1		3	1	57	69	83
Basilicata				1		2	1		1		1		4	6	67
Calabria		1	1	6		2	8		2	1		1	12	22	55
Sicilia	2	1	2	18		20	20		1		5		48	69	70
Sardegna		1		3		6	7		1		2	1	17	21	81
Totale	6	7	19	142	2	168	364	2	18	7	34	25	604	794	76

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 94 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "L'ente ha effettuato indagini sulla soddisfazione degli utenti (interni e/o esterni)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta					1					1	1	100
Piemonte	1	3	4	1	39		2		5	45	55	82
Lombardia	1	5	17	1	89	1			10	100	124	81
Liguria	1	1	2		7		1		2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano			2		3					3	5	60
Provincia autonoma Trento			2		3					3	5	60
Veneto	1		14		46		1	1	4	51	67	76
Friuli-Venezia Giulia		2	1		6					6	9	67
Emilia-Romagna	1		10	1	44				8	53	64	83
Toscana	1	2	9	1	43		4	1	4	48	65	74
Umbria		1			13				2	15	16	94
Marche			1		19		3	1	1	20	25	80
Lazio	1	7	19		25	1	1		2	28	56	50
Abruzzo		3	3		10		2		2	12	20	60
Molise					3	1	1			3	5	60
Campania	1	8	30	4	29	1			3	33	76	43
Puglia		2	10	1	51			1	4	55	69	80
Basilicata		1			3		1		1	4	6	67
Calabria	1	2	6		9		1	1	2	12	22	55
Sicilia	3	4	15	1	40	1	1		4	47	69	68
Sardegna	1	2	2		12	1			3	16	21	76
Totale	13	43	147	10	495	6	18	5	57	565	794	71

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 95 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "L'ente effettua confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni? Sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (*stakeholders*) nella fase di definizione degli *standard* di qualità?"

Regioni e Province autonome	Totale enti che hanno inviato il questionario	L'ente effettua confronti sistematici (<i>benchmarking</i>) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni?		Sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (<i>stakeholders</i>) nella fase di definizione degli <i>standard</i> di qualità?	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	0	0
Piemonte	55	4	7	16	29
Lombardia	124	21	17	41	33
Liguria	14	0	0	5	36
Provincia autonoma Bolzano	5	1	20	3	60
Provincia autonoma Trento	5	0	0	2	40
Veneto	67	11	16	21	31
Friuli-Venezia Giulia	9	0	0	2	22
Emilia-Romagna	64	15	23	36	56
Toscana	65	7	11	17	26
Umbria	16	6	38	6	38
Marche	25	5	20	12	48
Lazio	56	5	9	6	11
Abruzzo	20	2	10	4	20
Molise	5	0	0	0	0
Campania	76	5	7	13	17
Puglia	69	7	10	22	32
Basilicata	6	0	0	0	0
Calabria	22	0	0	4	18
Sicilia	69	3	4	15	22
Sardegna	21	2	10	6	29
Totale	794	94	12	231	29

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Infine, nell'esercizio 2023 il controllo sulla qualità dei servizi è stato svolto in piena ed effettiva conformità da 664 enti su 794 (84%). Tra gli enti che hanno dato risposta negativa, spiccano i dati di quelli situati nelle Regioni Campania, Lazio e Sicilia (rispettivamente 22, 15 e 14 enti); in totale, 96 Comuni non hanno svolto la tipologia di controllo, a fronte di una Città metropolitana e 17 Province (Cfr. Tabella n. 12).

In linea con le altre annualità le segnalazioni del responsabile per la trasparenza per l'omessa ottemperanza agli obblighi di pubblicazione (45, pari al 6%, di cui 40 Comuni, 3 Province e 2 Città metropolitane) (Cfr. Tabella n. 96).

Tabella n. 96 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "Sono intervenute segnalazioni da parte del responsabile per la trasparenza, ai sensi dell'art. 43, co. 5, d.lgs. n. 33/2013, circa il mancato o parziale adempimento degli obblighi di pubblicazione?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d'Aosta				1				0	1	0
Piemonte	1			46	1	7		1	55	2
Lombardia	1			110	2	11		2	124	2
Liguria		1		10		3		1	14	7
Provincia autonoma Bolzano				5				0	5	0
Provincia autonoma Trento				5				0	5	0
Veneto	1			59	1	6		1	67	1
Friuli-Venezia Giulia				8	1			1	9	11
Emilia-Romagna	1			54	1	7	1	2	64	3
Toscana	1			52	3	9		3	65	5
Umbria				14		2		0	16	0
Marche				20		5		0	25	0
Lazio	1			44	7	4		7	56	13
Abruzzo				16		4		0	20	0
Molise				3		2		0	5	0
Campania	1		2	63	6	3	1	7	76	9
Puglia				61	3	5		3	69	4
Basilicata				4		2		0	6	0
Calabria	1			15	2	3	1	3	22	14
Sicilia	2	1		48	12	6		13	69	19
Sardegna	1			15	1	4		1	21	5
Totale	11	2	2	653	40	83	3	45	794	6

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

I report ufficializzati sono stati 886 e le azioni correttive avviate 70, con una percentuale dell'8% (Cfr. Tabella n. 21).

Anche le indagini sulla soddisfazione degli utenti non si discostano da quanto rilevato nelle annualità precedenti. In lieve rialzo sia la percentuale degli enti che ha riferito di aver adottato la Carta dei servizi (59%), sia quella riferita all'effettuazione delle analisi sulla qualità effettiva dei servizi (tempestività ed esaustività delle risposte: 78%), su una platea di 794 enti che hanno inviato il questionario nel triennio.

In particolare, la Carta dei servizi risulta maggiormente adottata (con percentuali superiori al 65%) dagli enti del Molise, Umbria, Marche, Friuli-Venezia Giulia, Emilia-Romagna e Abruzzo. In lieve incremento la percentuale degli enti che hanno effettuato indagini comparative sulla qualità con altre amministrazioni, e quella che ha previsto forme di coinvolgimento degli *stakeholders*, che ha superato il 30%, in evidente miglioramento rispetto agli anni precedenti (Cfr. Tabelle n. 97-99).

Tabella n. 97 - Anno 2023 – Risposta al quesito: “L’ente ha adottato la Carta dei servizi?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta					1				1	1	100
Piemonte	1		2	17	28		4	3	31	55	56
Lombardia	1		4	36	72	1	5	5	77	124	62
Liguria		1		2	8		3		9	14	64
Provincia autonoma Bolzano				3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento				2	3				3	5	60
Veneto		1		24	36		5	1	38	67	57
Friuli-Venezia Giulia				3	6				6	9	67
Emilia-Romagna		1		14	41		7	1	43	64	67
Toscana		1		19	36	1	5	3	40	65	62
Umbria				4	10		1	1	11	16	69
Marche				4	16	1	3	1	17	25	68
Lazio	1			26	25	1	2	1	26	56	46
Abruzzo				4	12		3	1	13	20	65
Molise					3		1	1	4	5	80
Campania	1		3	32	36		1	3	39	76	51
Puglia			3	27	34		2	3	37	69	54
Basilicata				1	3		2		3	6	50
Calabria		1		5	12		4		13	22	59
Sicilia	1	2		25	35		1	5	42	69	61
Sardegna	1		1	3	12		4		12	21	57
Totale	6	7	13	251	431	4	53	29	467	794	59

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

Tabella n. 98 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "L'ente ha effettuato analisi sulla qualità "effettiva" dei singoli servizi (in termini di prontezza ovvero tempestività/adequatezza dei tempi di risposta, coerenza ed esaustività delle risposte alle richieste degli utenti e di minori disagi o imprevisti prodotti da disservizi)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni					Province					Totale enti che hanno risposto positivamente (sì e sì solo alcuni servizi)	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	Sì	Sì, solo alcuni servizi	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Sì, solo alcuni servizi	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Sì, solo alcuni servizi			
Valle d'Aosta						1							1	1	100
Piemonte		1	3	5		10	29		3		3	1	44	55	80
Lombardia		1	1	13	1	26	71				5	6	109	124	88
Liguria	1		1	2		3	4		1		1	1	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano				1		1	3						4	5	80
Provincia autonoma Trento				3			2						2	5	40
Veneto	1			9		13	38	1		1	2	2	56	67	84
Friuli-Venezia Giulia				2		4	3						7	9	78
Emilia-Romagna	1			9		12	34			1	3	4	54	64	84
Toscana	1		1	5		5	44	1	2		3	3	56	65	86
Umbria						9	5				1	1	16	16	100
Marche				3		10	7		1	2		2	19	25	76
Lazio		1	2	17		14	18			1	2	1	36	56	64
Abruzzo				2		3	11		1	1		2	16	20	80
Molise						2	1		1		1		4	5	80
Campania		1	6	24	1	17	23		1		2	1	44	76	58
Puglia				13	1	20	30		1		3	1	54	69	78
Basilicata				1		2	1		1		1		4	6	67
Calabria	1		1	5		3	8		2	1		1	13	22	59
Sicilia	2	1	5	13		26	16		1		4	1	50	69	72
Sardegna		1		1		9	6		1		3		19	21	90
Totale	7	6	20	128	3	190	354	2	16	7	34	27	618	794	78

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 99 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "L'ente effettua confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni? Sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (*stakeholders*) nella fase di definizione degli *standard* di qualità?"

Regioni e Province autonome	Totale enti che hanno inviato il questionario	L'ente effettua confronti sistematici (<i>benchmarking</i>) con i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni?		Sono previste forme di coinvolgimento attivo dei portatori di interesse (<i>stakeholders</i>) nella fase di definizione degli <i>standard</i> di qualità?	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	0	0
Piemonte	55	6	11	18	33
Lombardia	124	22	18	41	33
Liguria	14	0	0	5	36
Provincia autonoma Bolzano	5	1	20	3	60
Provincia autonoma Trento	5	0	0	2	40
Veneto	67	11	16	20	30
Friuli-Venezia Giulia	9	0	0	3	33
Emilia-Romagna	64	19	30	39	61
Toscana	65	8	12	22	34
Umbria	16	7	44	6	38
Marche	25	6	24	11	44
Lazio	56	4	7	6	11
Abruzzo	20	2	10	4	20
Molise	5	1	20	0	0
Campania	76	4	5	17	22
Puglia	69	8	12	22	32
Basilicata	6	0	0	0	0
Calabria	22	1	5	4	18
Sicilia	69	5	7	16	23
Sardegna	21	5	24	7	33
Totale	794	110	14	246	31

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo *LimeFit*

Va dato atto, comunque, dello sforzo generale volto a intercettare il giudizio degli utenti, mediante sondaggi sulla “customer satisfaction” (74%) (Cfr. Tabella n. 100).

Tabella n. 100 - Anno 2023 – Risposta al quesito: “L’ente ha effettuato indagini sulla soddisfazione degli utenti (interni e/o esterni)?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti che hanno inviato il questionario	% risposte positive
	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Nd	No	Non ricorre la fattispecie	Sì				
Valle d’Aosta						1					1	1	100
Piemonte	1	2	5	1	39		2		5	45	55	82	
Lombardia	1	3	18	1	90	1			10	101	124	81	
Liguria	1	1	2		7		1		2	10	14	71	
Provincia autonoma Bolzano			2		3					3	5	60	
Provincia autonoma Trento			2		3					3	5	60	
Veneto	1		11	1	48		2	1	3	52	67	78	
Friuli-Venezia Giulia		2	1		6					6	9	67	
Emilia-Romagna	1		10	2	43				8	52	64	81	
Toscana	1	2	5	1	47		3		6	54	65	83	
Umbria		1			13				2	15	16	94	
Marche			1		19		2	1	2	21	25	84	
Lazio	1	7	14		30	1	1		2	33	56	59	
Abruzzo		3	3		10		3		1	11	20	55	
Molise					3	1	1			3	5	60	
Campania	1	8	27	2	34	1			3	38	76	50	
Puglia		1	8	1	54		1		4	58	69	84	
Basilicata			1		3		1		1	4	6	67	
Calabria	1	1	7		9	1	1		2	12	22	55	
Sicilia	3	5	14	1	40	1	1		4	47	69	68	
Sardegna	1		2		14		1		3	18	21	86	
Totale	13	36	133	10	516	6	20	2	58	587	794	74	

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

La scelta dei servizi, secondo quanto puntualizzato da alcuni enti, viene fatta sulla base degli esiti della rilevazione dell’anno precedente, oppure procedendo ad una rotazione dei servizi monitorati, vista la difficoltà, con le risorse disponibili, di sottoporre a contestuale rilevazione tutti i servizi erogati.

Viene evidenziato che la riduzione dell’accesso del pubblico ai servizi comunali a causa della pandemia ha, spesso, precluso la possibilità di sottoporre i questionari sulla qualità dei servizi. In molti casi le schede compilate sono risultate in numero limitato e non idoneo per l’elaborazione di indicatori.

Molti enti segnalano di aver pubblicato sui rispettivi siti istituzionali specifici questionari di soddisfazione (o di averne avviato l’implementazione). I moduli di rilevazione sono a libero utilizzo nel *web* o accessibili tramite SPID. Ciascun cittadino può esprimere giudizi/commenti in relazione ai servizi oggetto di indagine, alimentando in tempo reale i *database* di registrazione dei risultati. Viene rilevato che i questionari raccolti entro l’anno di riferimento vengono consegnati al Nucleo di Valutazione ai fini della valutazione nell’ambito della *performance* organizzativa di ciascuna area apicale.

Più in dettaglio, alcuni grandi Comuni, come quello di Firenze, hanno riferito di aver implementato un processo diffuso, attuato tramite l'unificazione degli uffici che erogano i servizi e quelli che ricevono ed analizzano eventuali reclami e segnalazioni, spesso gestiti immediatamente. Inoltre, alcuni enti hanno riferito di aver organizzato un controllo capillare da parte dei responsabili degli uffici, con un costante autocontrollo degli atti, dei documenti e delle attività svolte dalla struttura organizzativa addetta, focalizzando particolare attenzione sull'accessibilità e aggiornamento delle informazioni all'utenza. Anche i gestori dei pubblici servizi effettuano annualmente indagini di soddisfazione della clientela secondo le previsioni delle rispettive Carte dei servizi.

Altri enti (Comune di Castrovillari, Nichelino) evidenziano di aver avviato indagini di *customer satisfaction* e di aver migliorato l'individuazione degli obiettivi e delle tecniche di misurazione con criteri oggettivi, così come previsto ed indicato nel Piano della *performance*. I risultati del controllo vengono esposti nei *report* del controllo di gestione, mentre per numerosi servizi il controllo di qualità è espressamente previsto nell'ambito dei contratti di servizio e/o nei capitolati speciali di appalto.

Fra le criticità rilevate dalla Sezioni territoriali spicca, in casi frequenti, la mancanza di confronti sistematici (*benchmarking*) con i livelli di qualità di altre amministrazioni e del coinvolgimento dei portatori di interesse (*stakeholders*) nonché l'assenza di rilevazioni di *customer satisfaction* interna ed esterna o la loro inadeguatezza (cfr., *ex multis*, Sez. reg. contr. Puglia delibere n. 41/2021/VSGC, n. 70/2021/VSGC, n. 140/2021/VSGC, n. 148/2021/VSGC, n. 189/2021/VSGC; Sez. reg. contr. Calabria, n. 24/2021/VSGC; Sez. reg. Contr. Sardegna, n. 108/2024/VSGC e n. 105/2024/VSGC); ricorre anche l'assenza dell'elaborazione di indicatori per monitorare la qualità dei servizi (Sez. reg. contr. Sicilia, n. 239/2024/VSGC).

In proposito di controllo di qualità è stato significativamente sottolineato che: «*La necessità di una effettiva valutazione della qualità del prodotto o del servizio realizzato in rapporto al livello di utilità collettiva raggiunto, al fine di evitare apprezzamenti autoreferenziali, richiede... verifiche di gradimento non episodiche e saltuarie ma metodiche e cadenzate, secondo un sistema organizzativo che si arricchisce anche grazie a confronti sistematici con altre amministrazioni, in ordine al livello di qualità raggiunto*» (cfr. Sez. contr. reg. Marche, n. 35/2024/VSGC).

2.7 Controllo sul PNRR

Negli esercizi 2021-2023 la Sezione delle autonomie ha predisposto, in appendice ai questionari adottati con deliberazioni n. 1/2024/INPR e n. 2/2024/INPR, appositi quesiti volti a far sì che gli enti riferissero anche sul sistema dei controlli interni volto a presidiare gli investimenti finanziati dal PNRR, tenuto conto dell'importante ruolo di soggetti attuatori svolto da Regioni ed enti locali.

È opportuno, infatti, rammentare che l'art. 9, co. 4, del d.l. n. 77/2021, dispone che *«Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit»*.

I principi della tracciabilità e la perimetrazione delle risorse PNRR sono stati ribaditi dalla circolare del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato n. 29 del 26 luglio 2022 (con annesso "Manuale delle procedure finanziarie degli interventi PNRR") al punto 5, penultimo capoverso. Le verifiche sui fondi del PNRR rientrano nell'ambito dell'attività di vigilanza dell'organo di revisione; in particolare, l'art. 9 del d.m. 11/10/2021 dispone che *«agli interventi realizzati nell'ambito dell'iniziativa Next Generation EU si applicano i controlli amministrativo contabili previsti dai rispettivi ordinamenti»*.

I questionari allegati alle citate deliberazioni nn. 1 e 2 del 2024 hanno inteso presidiare numerosi aspetti cruciali per il corretto monitoraggio dei fondi PNRR. Un aspetto essenziale riguarda, *in primis*, l'adozione di un sistema informativo che raccolga i dati sullo stato di avanzamento procedurale, finanziario e fisico degli interventi del PNRR, al fine di garantire la successiva archiviazione informatica nel sistema ReGiS. I dati dei referti trasmessi alla Sezione delle autonomie evidenziano come, nel 2021, il 70% degli enti che risultano soggetti attuatori di interventi finanziati con fondi PNRR (n. 616) si siano dotati di tale sistema; tale attività è rilevante in quanto non vi è un automatismo che garantisca la successiva archiviazione sul sistema ReGiS, che viene popolato manualmente. Nel 2022, gli enti attuatori salgono a 789 e la percentuale degli enti che si sono dotati del sistema informativo è pari all'84%. Alcuni (ad esempio, Roma Capitale, i Comuni di Reggio Calabria e Cagliari) hanno riferito che, pur non disponendo di uno specifico sistema informativo di raccolta contestuale dei dati, hanno organizzato con sistemi alternativi l'elaborazione dei dati stessi, anche ai fini della successiva archiviazione informatica nel sistema ReGiS. Nel 2023, l'87% degli enti attuatori (793) si è dotato del sistema informativo ai fini dell'archiviazione in ReGiS (Cfr. Tabelle n. 101-103).

Tabella n. 101 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "Il sistema informativo dell'ente implementa integralmente tutti i dati sullo stato di avanzamento procedurale, finanziario e fisico degli interventi del PNRR, al fine di garantire la successiva archiviazione informatica nel sistema ReGiS, gestito dal Mef?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane				Comuni				Province				Totale enti attuatori	Percentuale enti con risposta positiva
	Nd	No	Si	Totale	Nd	No	Si	Totale	Nd	No	Si	Totale		
Valle d'Aosta				0				0				0	0	0
Piemonte			1	1	2	12	24	38		3	3	6	45	62
Lombardia			1	1	6	18	53	77	1	3	7	11	89	69
Liguria		1		1		2	7	9			3	3	13	77
Provincia autonoma Bolzano				0			3	3				0	3	100
Provincia autonoma Trento				0		1	3	4				0	4	75
Veneto				0		9	33	42			5	5	47	81
Friuli-Venezia Giulia				0		1	4	5				0	5	80
Emilia-Romagna		1		1		10	34	44			7	7	52	79
Toscana			1	1	2	13	31	46	1	1	5	7	54	69
Umbria				0		1	6	7		1	1	2	9	78
Marche				0		4	10	14			4	4	18	78
Lazio			1	1	5	10	25	40			4	4	45	67
Abruzzo				0		3	11	14	1		3	4	18	78
Molise				0			1	1			1	1	2	100
Campania	1			1	7	12	38	57		1	2	3	61	66
Puglia				0	2	10	38	50			3	3	53	77
Basilicata				0		1	3	4		2		2	6	50
Calabria				0	1	4	10	15		3	1	4	19	58
Sicilia			3	3	6	17	26	49	1	1	3	5	57	56
Sardegna			1	1		4	10	14			1	1	16	75
Totale	1	2	8	11	31	132	370	533	4	15	53	72	616	70

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 102 - Anno 2022 - Risposta al quesito: “Il sistema informativo dell’ente implementa integralmente tutti i dati sullo stato di avanzamento procedurale, finanziario e fisico degli interventi del PNRR, al fine di garantire la successiva archiviazione informatica nel sistema ReGiS, gestito dal Mef?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta					1			1	1	100
Piemonte		1		10	37	1	6	44	55	80
Lombardia		1	2	15	94		11	106	123	86
Liguria		1			10	1	2	13	14	93
Provincia autonoma Bolzano					5			5	5	100
Provincia autonoma Trento					5			5	5	100
Veneto		1		7	52		6	59	66	89
Friuli-Venezia Giulia					9			9	9	100
Emilia-Romagna		1		6	49		8	58	64	91
Toscana		1	1	11	43	1	8	52	65	80
Umbria			1		13		2	15	16	94
Marche				3	17		5	22	25	88
Lazio		1	3	10	38	1	3	42	56	75
Abruzzo				2	14		4	18	20	90
Molise					3		2	5	5	100
Campania	1		5	11	54	1	3	57	75	76
Puglia				7	57		5	62	69	90
Basilicata					4	1	1	5	6	83
Calabria		1		4	13	2	2	16	22	73
Sicilia	1	2	2	6	50	1	5	57	67	85
Sardegna		1		4	12	2	2	15	21	71
Totale	2	11	14	96	580	11	75	666	789	84

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 103 - Anno 2023 - Risposta al quesito: “Il sistema informativo dell’ente implementa integralmente tutti i dati sullo stato di avanzamento procedurale, finanziario e fisico degli interventi del PNRR, al fine di garantire la successiva archiviazione informatica nel sistema ReGiS, gestito dal Mef?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori progetti PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta					1			1	1	100
Piemonte		1		9	38	1	6	45	55	82
Lombardia		1	1	13	97		11	109	123	89
Liguria		1			10	1	2	13	14	93
Provincia autonoma Bolzano					5			5	5	100
Provincia autonoma Trento					5			5	5	100
Veneto		1		7	53		6	60	67	90
Friuli-Venezia Giulia					9			9	9	100
Emilia-Romagna		1		6	49		8	58	64	91
Toscana		1		11	44	1	8	53	65	82
Umbria					14		2	16	16	100
Marche				3	17		5	22	25	88
Lazio		1	2	7	42	1	3	46	56	82
Abruzzo				3	13		4	17	20	85
Molise					3		2	5	5	100
Campania	1		4	9	58	1	3	61	76	80
Puglia				6	58		5	63	69	91
Basilicata					4	1	1	5	6	83
Calabria		1		3	14	2	2	17	22	77
Sicilia		3	1	7	52	1	5	60	69	87
Sardegna		1		3	13	1	3	17	21	81
Totale	1	12	8	87	599	10	76	687	793	87

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Altro aspetto indagato dai questionari riguarda l’individuazione di una struttura interna quale responsabile/referente per l’attuazione dei progetti finanziati da fondi PNRR. A questa domanda, nel 2021 ha risposto positivamente il 59% dei soggetti attuatori; nel 2022, ha dato riscontro positivo il 72% degli enti attuatori⁵; in alcune zone, come per esempio le Province autonome di Trento e Bolzano e il Friuli-Venezia

⁵ Va evidenziato che alcuni enti hanno agito in modo particolarmente tempestivo. Per esempio, il Comune di Ferrara, già prima dell’approvazione definitiva del PNRR italiano da parte della Commissione Europea e del Consiglio, si è attivato con scelte organizzative sia a rilevanza interna che esterna. Nell’aprile 2021, infatti, è stata attribuita all’Assessore allo Sport, Lavori Pubblici e Piano Strategico, anche la delega al “Recovery fund”. Successivamente, con disposizione del Sindaco a novembre 2021 (Protocollo N.0145538 del 17/11/2021), è stata istituita la Cabina di Regia politico-tecnica composta da Sindaco, Vicesindaco, il Capo di Gabinetto, l’Assessore allo Sport, Lavori Pubblici, Piano Strategico e “Recovery fund” e il Direttore Generale. La Cabina di Regia è nata con l’obiettivo di: sovrintendere alle attività propedeutiche alla costruzione e allo sviluppo del Piano di Ripresa e Resilienza e alla sua attuazione; gestire i rapporti interistituzionali con i diversi soggetti interessati; supervisionare l’operato dei gruppi operativi di lavoro costituiti dalla Direzione Generale nonché l’operato dell’Amministrazione nel suo complesso. In risposta alle numerose candidature da parte del Comune di Ferrara e alle altrettante progettualità ammesse a finanziamento, l’amministrazione con Delibera di Giunta Comunale n. 193 del 3 maggio 2022 ha modificato la struttura organizzativa dell’ente prevedendo l’istituzione di un nuovo Servizio di Coordinamento e Monitoraggio degli interventi PNRR e dei progetti complessi. Questa unità operativa, seppur collocata subito al di sotto della Direzione Generale, è caratterizzata da trasversalità e flessibilità d’azione e va a supporto

Giulia la percentuale di risposte positive è stata però molto bassa, non superiore al 50%. Nell'esercizio 2023 la situazione è leggermente migliorata: il 77% del complesso dei soggetti attuatori ha individuato la struttura responsabile/referente per l'attuazione del PNRR, sebbene in alcune zone (Provincia autonoma di Bolzano e Friuli-Venezia Giulia) questa percentuale si riduca di molto (circa il 40%). Dall'esame delle risposte trasmesse alla Sezione delle autonomie emerge che in alcuni casi non è stata individuata una struttura *ad hoc* all'interno dell'ente ma si fa riferimento alle unità organizzative competenti per materia: ogni dirigente è responsabile/referente per i progetti finanziati dai fondi PNRR assegnati al proprio Dipartimento e si avvale del personale assegnato al settore di competenza. Per molti enti, nel 2022, le attività tecnico-amministrative inerenti alle procedure di gara erano ancora in corso, pertanto, la struttura di *governance* del PNRR è stata formalizzata nel corso del 2023 (Cfr. Tabelle n. 104-106).

Tabella n. 104 – Anno 2021 – Risposta al quesito: “All’interno dell’ente è stata individuata una struttura del responsabile/referente per l’attuazione dei progetti finanziati da fondi PNRR?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane			Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto	Totale enti attuatori	% enti con risposta positiva
	No	Sì	Totale	Nd	No	Sì	Totale	Nd	No	Sì	Totale			
Valle d'Aosta			0				0				0	0	0	0
Piemonte		1	1	3	19	16	38		4	2	6	19	45	42
Lombardia		1	1	4	31	42	77	1	3	7	11	50	89	56
Liguria		1	1		7	2	9		1	2	3	5	13	38
Provincia autonoma Bolzano			0		1	2	3				0	2	3	67
Provincia autonoma Trento			0		3	1	4				0	1	4	25
Veneto			0		19	23	42		1	4	5	27	47	57
Friuli-Venezia Giulia			0		2	3	5				0	3	5	60
Emilia-Romagna		1	1	1	10	33	44			7	7	41	52	79
Toscana	1		1	4	18	24	46		1	6	7	30	54	56
Umbria			0		5	2	7			2	2	4	9	44
Marche			0	1	7	6	14		2	2	4	8	18	44
Lazio		1	1	3	12	25	40		2	2	4	28	45	62
Abruzzo			0	1	5	8	14			4	4	12	18	67
Molise			0			1	1			1	1	2	2	100
Campania	1		1	4	19	34	57		1	2	3	36	61	59
Puglia			0	4	19	27	50			3	3	30	53	57
Basilicata			0			4	4		2		2	4	6	67
Calabria			0	1	3	11	15		1	3	4	14	19	74
Sicilia		3	3	1	16	32	49		1	4	5	39	57	68
Sardegna		1	1	2	6	6	14			1	1	8	16	50
Totale	2	9	11	29	202	302	533	1	19	52	72	363	616	59

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo *LimeFit*

della progettazione e definizione di un sistema di gestione, monitoraggio e rendicontazione degli interventi PNRR e di quegli interventi complessi particolarmente strategici per l'amministrazione.

Il Comune di Ravenna, con atto n. 2128 del 14/04/2022, ha formalizzato la costituzione di gruppi di lavoro nell'ambito del PNRR, la Cabina di Regia e la Cabina di Sviluppo che sono a supporto ed affiancamento delle strutture già esistenti nell'ente. In particolare, si è rafforzato l'organizzazione interna sul livello della programmazione e monitoraggio complessivo della programmazione europea e locale, sul coordinamento della progettazione integrata e tecnica e della predisposizione di candidature e sulla gestione e controlli, costituendo dei gruppi di lavoro intersettoriali con personale interno all'amministrazione comunale e con competenze e abilità multidisciplinari e anche trasversali in materia di finanziamenti europei, tecnica, giuridica e amministrativa.

Tabella n. 105 – Anno 2022 – Risposta al quesito: “All’interno dell’ente è stata individuata una struttura del responsabile/referente per l’attuazione dei progetti finanziati da fondi PNRR?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta					1				1	1	100
Piemonte		1		15	32		2	5	38	55	69
Lombardia		1		39	72		4	7	80	123	65
Liguria		1		2	8		1	2	11	14	79
Provincia autonoma Bolzano				3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento				3	2				2	5	40
Veneto		1	1	14	44		1	5	50	66	76
Friuli-Venezia Giulia				5	4				4	9	44
Emilia-Romagna			1	2	8		2	6	52	64	81
Toscana	1			1	17	37	1		8	45	69
Umbria				4	10			2	12	16	75
Marche				1	10	9		1	4	13	25
Lazio			1	1	12	38		1	3	42	56
Abruzzo					3	13			4	17	20
Molise					1	2			2	4	5
Campania	1			3	11	56		1	3	59	75
Puglia				1	21	42			5	47	69
Basilicata						4			2	6	100
Calabria			1		3	14		1	3	18	22
Sicilia				3		13	45		2	4	52
Sardegna			1	1	4	11			1	3	15
Totale	2	11	11	188	491	1	17	68	570	789	72

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 106 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “All’interno dell’ente è stata individuata una struttura del responsabile/referente per l’attuazione dei progetti finanziati da fondi PNRR?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province		Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori progetti PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	No	Sì			
Valle d’Aosta					1			1	1	100
Piemonte		1		13	34	1	6	41	55	75
Lombardia		1		32	79	3	8	88	123	72
Liguria		1		2	8	1	2	11	14	79
Provincia autonoma Bolzano				3	2			2	5	40
Provincia autonoma Trento				2	3			3	5	60
Veneto		1		14	46	1	5	52	67	78
Friuli-Venezia Giulia				5	4			4	9	44
Emilia-Romagna		1	1	7	47	2	6	54	64	84
Toscana	1			15	40		9	49	65	75
Umbria				4	10		2	12	16	75
Marche			1	7	12	1	4	16	25	64
Lazio		1		10	41	1	3	45	56	80
Abruzzo				2	14		4	18	20	90
Molise					3		2	5	5	100
Campania	1		1	13	57	1	3	60	76	79
Puglia				17	47		5	52	69	75
Basilicata					4		2	6	6	100
Calabria		1		3	14	1	3	18	22	82
Sicilia		3		10	50	2	4	57	69	83
Sardegna		1		3	13	1	3	17	21	81
Totale	2	11	3	162	529	15	71	611	793	77

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Gli enti che hanno adottato procedure di monitoraggio degli atti amministrativi connessi all'attuazione del PNRR al fine di prevenire ed individuare i rischi di frode, corruzione, conflitti di interesse sono pari al 44% nel 2021 e al 77% nel 2022; questa percentuale è salita all'84% circa dei casi nel 2023. Ad eccezione delle Province autonome di Trento e Bolzano, dove nell'ultimo biennio le risposte positive sono ridotte (rispettivamente, 40% e 60%), in tutte le zone si assiste, nel 2023, ad un forte incremento delle procedure di monitoraggio dirette a prevenire e individuare rischi di frode (emblematico il caso della Campania, dove nel 2022 tali procedure erano state attivate dal 68% degli enti, percentuale salita al 79% nel 2023). In molti casi, gli enti hanno predisposto *check list* di controlli ulteriori e dedicati, per esempio, a cogliere il rischio di conflitto di interessi (Cfr. Tabelle n. 107-109).

Tabella n. 107 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "L'ente ha adottato specifiche procedure di controllo sugli atti amministrativi connessi all'attuazione del PNRR al fine di prevenire ed individuare i rischi di frode, corruzione, conflitti di interesse?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane				Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori	% enti con risposta positiva
	Nd	No	Si	Totale	Nd	No	Si	Totale	Nd	No	Si	Totale			
Valle d'Aosta				0				0				0	0	0	0
Piemonte			1	1	3	22	13	38		4	2	6	16	45	36
Lombardia		1		1	10	34	33	77	1	4	6	11	39	89	44
Liguria			1	1		5	4	9		1	2	3	7	13	54
Provincia autonoma Bolzano				0		1	2	3				0	2	3	67
Provincia autonoma Trento				0		2	2	4				0	2	4	50
Veneto				0		22	20	42		1	4	5	24	47	51
Friuli-Venezia Giulia				0		2	3	5				0	3	5	60
Emilia-Romagna		1		1		14	30	44		2	5	7	35	52	67
Toscana		1		1	5	25	16	46	1	2	4	7	20	54	37
Umbria				0		4	3	7			2	2	5	9	56
Marche				0	1	9	4	14		2	2	4	6	18	33
Lazio			1	1	5	17	18	40		1	3	4	22	45	49
Abruzzo				0	2	6	6	14		2	2	4	8	18	44
Molise				0		1		1			1	1	1	2	50
Campania		1		1	8	34	15	57		3		3	15	61	25
Puglia				0	4	27	19	50			3	3	22	53	42
Basilicata				0	1	2	1	4		2		2	1	6	17
Calabria				0	1	8	6	15		2	2	4	8	19	42
Sicilia	1		2	3	4	23	22	49	1	1	3	5	27	57	47
Sardegna			1	1	1	7	6	14		1		1	7	16	44
Totale	1	4	6	11	45	265	223	533	3	28	41	72	270	616	44

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 108 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "L'ente ha adottato specifiche procedure di controllo sugli atti amministrativi connessi all'attuazione del PNRR al fine di prevenire ed individuare i rischi di frode, corruzione, conflitti di interesse?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta				1					0	1	0
Piemonte		1	1	13	33		3	4	38	55	69
Lombardia	1		2	22	87		2	9	96	123	78
Liguria		1		3	7		1	2	10	14	71
Provincia autonoma Bolzano				2	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento				3	2				2	5	40
Veneto		1		8	51			6	58	66	88
Friuli-Venezia Giulia				3	6				6	9	67
Emilia-Romagna		1		8	47		1	7	55	64	86
Toscana	1		3	12	40		2	7	47	65	72
Umbria				2	12			2	14	16	88
Marche				4	16		1	4	20	25	80
Lazio		1	4	9	38	1		3	42	56	75
Abruzzo				3	13		1	3	16	20	80
Molise					3		1	1	4	5	80
Campania		1	4	18	48		2	2	51	75	68
Puglia			2	11	51		1	4	55	69	80
Basilicata					4			2	6	6	100
Calabria		1	1	2	14		2	2	17	22	77
Sicilia		3	2	13	43	1		5	51	67	76
Sardegna		1		3	13			4	18	21	86
Totale	2	11	19	140	531	2	17	67	609	789	77

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 109 - Anno 2023 - Risposta al quesito: "L'ente ha adottato specifiche procedure di controllo sugli atti amministrativi connessi all'attuazione del PNRR al fine di prevenire ed individuare i rischi di frode, corruzione, conflitti di interesse?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori progetti PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta				1					0	1	0
Piemonte		1		10	37		3	4	42	55	76
Lombardia		1	5	11	95		1	10	106	123	86
Liguria		1		2	8			3	12	14	86
Provincia autonoma Bolzano				2	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento				3	2				2	5	40
Veneto		1		4	56			6	63	67	94
Friuli-Venezia Giulia				2	7				7	9	78
Emilia-Romagna		1		3	52			8	61	64	95
Toscana	1		2	9	44		2	7	51	65	78
Umbria				1	13			2	15	16	94
Marche			1	3	16		1	4	20	25	80
Lazio		1	2	7	42	1		3	46	56	82
Abruzzo			1	1	14		1	3	17	20	85
Molise					3		1	1	4	5	80
Campania		1		14	57		2	2	60	76	79
Puglia			1	11	52		1	4	56	69	81
Basilicata					4			2	6	6	100
Calabria		1		2	15		1	3	19	22	86
Sicilia		3	1	9	50	1		5	58	69	84
Sardegna		1		2	14			4	19	21	90
Totale	1	12	13	97	584	2	13	71	667	793	84

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Alcuni soggetti hanno comunque precisato di non aver adottato specifiche procedure di monitoraggio: i controlli sono stati effettuati nell'ambito delle verifiche successive sulla regolarità degli atti amministrativi e delle procedure di gestione dei procedimenti previste dai piani anticorruzione.

In molti casi, sono stati sottoscritti protocolli d'intesa con la Guardia di finanza per il contrasto delle violazioni legate all'utilizzo delle risorse del PNRR.

I controlli per evitare il c.d. doppio finanziamento sono stati predisposti da un buon numero di enti (il 74% dei soggetti attuatori nel 2021, percentuale ascesa all'81% nel 2022 e all'82% nel 2023) (Cfr. Tabelle n. 110-112).

Tabella n. 110 - Anno 2021 - Risposta al quesito: "In caso di progetti da realizzare con fonti finanziarie differenti (cumulo), sono stati effettuati tutti i controlli volti a prevenire la violazione del principio del divieto di doppio finanziamento (Circolare Mef 33/2021)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane				Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori	% enti con risposta positiva
	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Totale	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Totale	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	Totale			
Valle d'Aosta				0				0				0	0	0	0
Piemonte			1	1		8	30	38			6	6	37	45	82
Lombardia		1		1	2	15	60	77	1	4	6	11	66	89	74
Liguria			1	1			9	9			3	3	13	13	100
Provincia autonoma Bolzano				0		1	2	3				0	2	3	67
Provincia autonoma Trento				0			4	4				0	4	4	100
Veneto				0	1	6	35	42			5	5	40	47	85
Friuli-Venezia Giulia				0		1	4	5				0	4	5	80
Emilia-Romagna			1	1		12	32	44			7	7	40	52	77
Toscana			1	1	1	9	36	46		1	6	7	43	54	80
Umbria				0		1	6	7			2	2	8	9	89
Marche				0		1	13	14		1	3	4	16	18	89
Lazio			1	1	1	8	31	40			4	4	36	45	80
Abruzzo				0		4	10	14			1	3	13	18	72
Molise				0			1	1			1	1	2	2	100
Campania			1	1	3	24	30	57			1	2	32	61	52
Puglia				0	4	9	37	50			3	3	40	53	75
Basilicata				0		1	3	4	1		1	2	4	6	67
Calabria				0	3	3	9	15		1	3	4	12	19	63
Sicilia	1		2	3	11	10	28	49	1		4	5	34	57	60
Sardegna			1	1	1	2	11	14			1	1	12	16	75
Totale	1	3	7	11	27	115	391	533	3	9	60	72	458	616	74

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 111 - Anno 2022 - Risposta al quesito: "In caso di progetti da realizzare con fonti finanziarie differenti (cumulo), sono stati effettuati tutti i controlli volti a prevenire la violazione del principio del divieto di doppio finanziamento (Circolare Mef 33/2021)?"

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	% risposte positive
	No	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d'Aosta				1					0	1	0
Piemonte		1		5	42			7	50	55	91
Lombardia		1	1	23	87		2	9	97	123	79
Liguria		1			10		1	2	13	14	93
Provincia autonoma Bolzano				1	4				4	5	80
Provincia autonoma Trento					5				5	5	100
Veneto		1	1	10	48			6	55	66	83
Friuli-Venezia Giulia				2	7				7	9	78
Emilia-Romagna		1		5	50			8	59	64	92
Toscana		1	2	7	46		1	8	55	65	85
Umbria				3	11			2	13	16	81
Marche				1	19		1	4	23	25	92
Lazio		1		13	38		1	3	42	56	75
Abruzzo				1	15			4	19	20	95
Molise					3			2	5	5	100
Campania		1	7	16	47	1		3	51	75	68
Puglia			1	8	55		1	4	59	69	86
Basilicata			1		3		1	1	4	6	67
Calabria		1		3	14		1	3	18	22	82
Sicilia	1	2	3	17	38		2	4	44	67	66
Sardegna		1	1	1	14			4	19	21	90
Totale	1	12	17	117	556	1	11	74	642	789	81

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 112 – Anno 2023 – Risposta al quesito: “In caso di progetti da realizzare con fonti finanziarie differenti (cumulo), sono stati effettuati tutti i controlli volti a prevenire la violazione del principio del divieto di doppio finanziamento (Circolare Mef 33/2021)?”

Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori progetti PNRR	% risposte positive
	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì	No	Non ricorre la fattispecie	Sì			
Valle d’Aosta			1					0	1	0
Piemonte	1		4	43			7	51	55	93
Lombardia	1	3	21	87		1	10	98	123	80
Liguria	1			10			3	14	14	100
Provincia autonoma Bolzano			1	4				4	5	80
Provincia autonoma Trento				5				5	5	100
Veneto	1		8	52			6	59	67	88
Friuli-Venezia Giulia			1	8				8	9	89
Emilia-Romagna	1		5	50			8	59	64	92
Toscana	1	2	8	45		1	8	54	65	83
Umbria			2	12			2	14	16	88
Marche			1	19		1	4	23	25	92
Lazio	1	2	9	40		1	3	44	56	79
Abruzzo			2	14			4	18	20	90
Molise				3			2	5	5	100
Campania	1	7	18	46	1		3	50	76	66
Puglia		2	9	53		1	4	57	69	83
Basilicata				4		1	1	5	6	83
Calabria	1		2	15		1	3	19	22	86
Sicilia	3	4	16	40		2	4	47	69	68
Sardegna	1	1	1	14		1	3	18	21	86
Totale	13	21	109	564	1	10	75	652	793	82

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Nell'ultimo biennio in quasi tutti gli enti (ossia più del 90%) gli organi di controllo interno conducono verifiche periodiche sugli atti gestionali adottati al fine di verificare che: a) sia stata garantita la completa tracciabilità delle operazioni collegate a *milestone* e *target* del PNRR, mediante l'attribuzione di una apposita codificazione contabile e l'associazione al CUP del singolo progetto; b) siano stati conservati tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici; c) sia stato richiesto ed attribuito, per ogni procedimento connesso all'attuazione di programmi del PNRR, un apposito codice CUP (nel 2021, invece, la percentuale superava il 70%). Gli enti territoriali della Calabria mostrano, però, maggiori difficoltà nella predisposizione di queste verifiche interne; infatti, nel 2021 gli organi di controllo interno, in media, hanno condotto verifiche periodiche solo per il 74%, percentuale ascesa al 77% nel 2022 e a circa l'80% nel 2023. Dall'esame dei questionari emerge come le verifiche in parola siano state di regola predisposte nel 2022 ma, per lo più, effettuate a partire dal 2023 o dal 2024 (Cfr. Tabelle n. 113-115).

Tabella n. 113 - Anno 2021 - Gli organi di controllo interno conducono verifiche periodiche sugli atti gestionali adottati dall'ente in qualità di soggetto attuatore del PNRR, al fine di verificare che:

Regioni e Province autonome	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	a) sia stata garantita la completa tracciabilità delle operazioni collegate a <i>milestone</i> e <i>target</i> del PNRR, mediante l'attribuzione ad esse di un'apposita codificazione contabile		b) siano stati conservati tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su adeguati supporti informatici		c) sia stato richiesto ed attribuito, per ogni procedimento connesso all'attuazione di programmi del PNRR, un apposito codice CUP, in mancanza del quale gli atti medesimi sono da considerarsi giuridicamente nulli (art. 11, l. 3/2003, e art. 1 delibera CIPE 16 novembre 2020)	
		Totale enti che hanno risposto Sì	Percentuale enti con risposta positiva	Totale enti che hanno risposto Sì	Percentuale enti con risposta positiva	Totale enti che hanno risposto Sì	Percentuale enti con risposta positiva
Valle d'Aosta	0	0	0	0	0	0	0
Piemonte	45	32	71	34	76	37	82
Lombardia	89	71	80	72	81	75	84
Liguria	13	8	62	10	77	10	77
Provincia autonoma Bolzano	3	3	100	3	100	3	100
Provincia autonoma Trento	4	4	100	4	100	4	100
Veneto	47	36	77	42	89	43	91
Friuli-Venezia Giulia	5	4	80	4	80	4	80
Emilia-Romagna	52	47	90	48	92	50	96
Toscana	54	33	61	37	69	45	83
Umbria	9	8	89	6	67	8	89
Marche	18	15	83	16	89	15	83
Lazio	45	31	69	36	80	37	82
Abruzzo	18	13	72	15	83	15	83
Molise	2	1	50	2	100	2	100
Campania	61	36	59	40	66	42	69
Puglia	53	38	72	42	79	44	83
Basilicata	6	2	33	2	33	3	50
Calabria	19	13	68	14	74	15	79
Sicilia	57	28	49	35	61	42	74
Sardegna	16	12	75	12	75	12	75
Totale	616	435	71	474	77	506	82

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 114 - Anno 2022 - Gli organi di controllo interno conducono verifiche periodiche sugli atti gestionali adottati dall'ente in qualità di soggetto attuatore del PNRR, al fine di verificare che:

Regioni e Province autonome	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	a) sia stata garantita la completa tracciabilità delle operazioni collegate a <i>milestone</i> e <i>target</i> del PNRR, mediante l'attribuzione ad esse di un'apposita codificazione contabile		b) siano stati conservati tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su adeguati supporti informatici		c) sia stato richiesto ed attribuito, per ogni procedimento connesso all'attuazione di programmi del PNRR, un apposito codice CUP, in mancanza del quale gli atti medesimi sono da considerarsi giuridicamente nulli (art. 11, l. 3/2003, e art. 1 delibera CIPE 16 novembre 2020)	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	0	0	1	100	1	100
Piemonte	55	50	91	48	87	52	95
Lombardia	123	118	96	117	95	120	98
Liguria	14	12	86	13	93	13	93
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	4	80
Provincia autonoma Trento	5	4	80	4	80	5	100
Veneto	66	65	98	63	95	65	98
Friuli-Venezia Giulia	9	8	89	7	78	9	100
Emilia-Romagna	64	63	98	63	98	63	98
Toscana	65	59	91	59	91	61	94
Umbria	16	15	94	14	88	15	94
Marche	25	25	100	22	88	24	96
Lazio	56	54	96	53	95	55	98
Abruzzo	20	20	100	20	100	20	100
Molise	5	5	100	4	80	5	100
Campania	75	68	91	68	91	70	93
Puglia	69	66	96	68	99	67	97
Basilicata	6	6	100	6	100	6	100
Calabria	22	16	73	17	77	18	82
Sicilia	67	59	88	61	91	64	96
Sardegna	21	20	95	19	90	20	95
Totale	789	737	93	731	93	757	96

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 115 - Anno 2023 - Gli organi di controllo interno conducono verifiche periodiche sugli atti gestionali adottati dall'ente in qualità di soggetto attuatore del PNRR, al fine di verificare che:

Regioni e Province autonome	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	a) sia stata garantita la completa tracciabilità delle operazioni collegate a <i>milestone</i> e <i>target</i> del PNRR, mediante l'attribuzione ad esse di un'apposita codificazione contabile		b) siano stati conservati tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su adeguati supporti informatici		c) sia stato richiesto ed attribuito, per ogni procedimento connesso all'attuazione di programmi del PNRR, un apposito codice CUP, in mancanza del quale gli atti medesimi sono da considerarsi giuridicamente nulli (art. 11, l. 3/2003, e art. 1 delibera CIPE 16 novembre 2020)	
		Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive	Totale enti che hanno risposto Sì	% risposte positive
Valle d'Aosta	1	1	100	1	100	1	100
Piemonte	55	53	96	52	95	54	98
Lombardia	123	120	98	120	98	122	99
Liguria	14	13	93	14	100	14	100
Provincia autonoma Bolzano	5	4	80	4	80	4	80
Provincia autonoma Trento	5	4	80	4	80	5	100
Veneto	67	67	100	65	97	67	100
Friuli-Venezia Giulia	9	9	100	8	89	9	100
Emilia-Romagna	64	64	100	64	100	64	100
Toscana	65	59	91	59	91	61	94
Umbria	16	15	94	15	94	16	100
Marche	25	25	100	24	96	24	96
Lazio	56	54	96	54	96	56	100
Abruzzo	20	20	100	20	100	20	100
Molise	5	5	100	5	100	5	100
Campania	76	67	88	69	91	70	92
Puglia	69	67	97	68	99	68	99
Basilicata	6	6	100	6	100	6	100
Calabria	22	17	77	18	82	18	82
Sicilia	69	62	90	64	93	67	97
Sardegna	21	20	95	19	90	20	95
Totale	793	752	95	753	95	771	97

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Dall'esame dei dati aggregati emerge, inoltre, come per pochi enti (29% del totale nel 2021, 43% nel 2022, 49% nel 2023) il controllo di gestione produca specifici *report*, al fine di monitorare, nel corso della gestione, il grado di conseguimento delle misure previste dal PNRR e il rispetto dei tempi programmati dalla *timeline* interna e da quella relativa alla rendicontazione semestrale all'UE. Molti enti hanno dichiarato di non aver prodotto specifici *report* in quanto il controllo di gestione è stato effettuato dai singoli referenti PNRR in fase di verifiche infrannuali (DUP - PEG - Verifica di attuazione dei programmi) (Cfr. Tabelle n. 116-118).

Tabella 116 – Anno 2021 - Il controllo di gestione produce specifici *report*, indirizzati agli organi direzionali, al fine di monitorare, nel corso della gestione, il grado di conseguimento delle misure previste dal PNRR, e il rispetto dei tempi programmati dalla *timeline* interna e da quella relativa alla rendicontazione semestrale all’Ue (decreto Mef 6 agosto 2021, allegato 2)?

Regioni e Province autonome	Città metropolitane				Comuni				Province				Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori	% enti con risposta positiva
	Nd	No	Sì	Totale	Nd	No	Sì	Totale	Nd	No	Sì	Totale			
Valle d’Aosta				0				0				0	0	0	0
Piemonte			1	1	9	21	8	38	2	3	1	6	10	45	22
Lombardia		1		1	17	39	21	77	2	4	5	11	26	89	29
Liguria			1	1	1	5	3	9		3		3	4	13	31
Provincia autonoma Bolzano				0		1	2	3				0	2	3	67
Provincia autonoma Trento				0	3	1		4				0	0	4	0
Veneto				0	3	27	12	42		1	4	5	16	47	34
Friuli-Venezia Giulia				0	1	2	2	5				0	2	5	40
Emilia-Romagna			1	1	1	20	23	44		3	4	7	28	52	54
Toscana			1	1	6	26	14	46	2	5		7	15	54	28
Umbria				0		4	3	7		2		2	3	9	33
Marche				0		10	4	14		3	1	4	5	18	28
Lazio		1		1	9	22	9	40	1	2	1	4	10	45	22
Abruzzo				0	5	6	3	14	2	1	1	4	4	18	22
Molise				0			1	1	1			1	1	2	50
Campania	1			1	11	29	17	57		3		3	17	61	28
Puglia				0	5	29	16	50	1		2	3	18	53	34
Basilicata				0	2		2	4	1	1		2	2	6	33
Calabria				0	3	8	4	15		3	1	4	5	19	26
Sicilia		3		3	12	26	11	49	2	3		5	11	57	19
Sardegna		1		1	2	10	2	14		1		1	2	16	13
Totale	1	6	4	11	90	286	157	533	14	38	20	72	181	616	29

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 117 – Anno 2022 - Il controllo di gestione produce specifici *report*, indirizzati agli organi direzionali, al fine di monitorare, nel corso della gestione, il grado di conseguimento delle misure previste dal PNRR, e il rispetto dei tempi programmati dalla *timeline* interna e da quella relativa alla rendicontazione semestrale all’Ue (decreto Mef 6 agosto 2021, allegato 2)?

Regioni e Province autonome	Città metropolitane			Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale degli enti sogg. att. PNRR	% risposte positive
	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d’Aosta					1					0	1	0
Piemonte			1	5	26	16	1	4	2	19	55	35
Lombardia			1	12	55	44	1	5	5	50	123	41
Liguria			1		4	6		3		7	14	50
Provincia autonoma Bolzano					3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento				1	1	3				3	5	60
Veneto			1	1	28	30		1	5	36	66	55
Friuli-Venezia Giulia					5	4				4	9	44
Emilia-Romagna			1	3	18	34		3	5	40	64	63
Toscana			1	2	30	23	1	3	5	29	65	45
Umbria					7	7		2		7	16	44
Marche				1	10	9		2	3	12	25	48
Lazio		1		4	30	17		1	3	20	56	36
Abruzzo				2	7	7	1	3		7	20	35
Molise					1	2		1	1	3	5	60
Campania			1	11	30	29	1	1	2	31	75	41
Puglia				3	34	27		1	4	31	69	45
Basilicata						4		2		4	6	67
Calabria	1			3	10	4		3	1	5	22	23
Sicilia		2	1	8	36	14		1	5	20	67	30
Sardegna			1	2	9	5		2	2	8	21	38
Totale	1	4	8	58	345	287	5	38	43	338	789	43

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

Tabella n. 118 - Anno 2023 - Il controllo di gestione produce specifici *report*, indirizzati agli organi direzionali, al fine di monitorare, nel corso della gestione, il grado di conseguimento delle misure previste dal PNRR, e il rispetto dei tempi programmati dalla *timeline* interna e da quella relativa alla rendicontazione semestrale all'Ue (decreto Mef 6 agosto 2021, allegato 2)?

Regioni e Province autonome	Città metropolitane			Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori progetti PNRR	% risposte positive
	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta						1				1	1	100
Piemonte			1	3	25	19	1	4	2	22	55	40
Lombardia			1	10	50	51	2	4	5	57	123	46
Liguria			1		4	6	1	2		7	14	50
Provincia autonoma Bolzano					3	2				2	5	40
Provincia autonoma Trento				1	1	3				3	5	60
Veneto			1	1	27	32		1	5	38	67	57
Friuli-Venezia Giulia					4	5				5	9	56
Emilia-Romagna			1	1	17	37		2	6	44	64	69
Toscana			1	3	27	25	1	2	6	32	65	49
Umbria					5	9			2	11	16	69
Marche				1	6	13		2	3	16	25	64
Lazio		1		4	29	18		1	3	21	56	38
Abruzzo				2	5	9	1	3		9	20	45
Molise					1	2		1	1	3	5	60
Campania		1		11	29	31	1	1	2	33	76	43
Puglia				2	30	32		1	4	36	69	52
Basilicata				2		2		2		2	6	33
Calabria	1			2	10	5		3	1	6	22	27
Sicilia			3	5	34	21		1	5	29	69	42
Sardegna			1	2	9	5		2	2	8	21	38
Totale	1	2	10	50	316	328	7	32	47	385	793	49

Fonte: Elaborazione Corte dei conti - Sistema informativo LimeFit

Alcuni enti hanno evidenziato che il controllo di gestione si avvale di *report* di monitoraggio attraverso il sistema ReGiS e non ritengono necessario produrre ulteriori e specifici *report*.

Per quanto riguarda, infine, la predisposizione di controlli sui soggetti esterni che eseguono gli interventi del PNRR⁶, essi vengono svolti dai due terzi dei soggetti attuatori. In alcune zone questi controlli appaiono più limitati; per esempio, nel 2022 ha dichiarato di svolgerli meno del 70% degli enti del Piemonte, Provincia autonoma di Bolzano, Friuli-Venezia Giulia, Lazio, Abruzzo, Campania e Calabria. Nel 2023, la situazione è migliorata: solo nella Provincia autonoma di Bolzano, Friuli-Venezia Giulia, Umbria e Abruzzo, i controlli *de quibus* sono effettuati da meno del 70% dei soggetti attuatori. Va comunque precisato che dall'esame dei questionari emerge che tutti gli enti riferiscono di aver eseguito gli ordinari controlli in fase di affidamento e in fase di esecuzione previsti dalla normativa in materia di affidamento di lavori pubblici (Cfr. Tabelle n. 119 e 120).

Tabella n. 119 - Anno 2022 - L'ente ha predisposto controlli sui soggetti esterni che eseguono gli interventi del PNRR?

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale degli enti soggetti attuatori PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta			1						0	1	0
Piemonte		1	5	11	31		3	4	36	55	65
Lombardia		1	13	13	85	1		10	96	123	78
Liguria		1	1	1	8			3	12	14	86
Provincia autonoma Bolzano			1	1	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento				1	4				4	5	80
Veneto		1	5	9	45			6	52	66	79
Friuli-Venezia Giulia				3	6				6	9	67
Emilia-Romagna		1	1	9	45	1	2	5	51	64	80
Toscana		1	8	8	39	1		8	48	65	74
Umbria				4	10			2	12	16	75
Marche			2	2	16	1		4	20	25	80
Lazio		1	8	9	34		2	2	37	56	66
Abruzzo			3	3	10	1	1	2	12	20	60
Molise					3			2	5	5	100
Campania	1		9	14	47			4	51	75	68
Puglia			3	11	50		1	4	54	69	78
Basilicata					4			2	6	6	100
Calabria		1	2	4	11		1	3	15	22	68
Sicilia	1	2	7	8	43	1		5	50	67	75
Sardegna		1	1	3	12		1	3	16	21	76
Totale	2	11	70	114	506	6	11	69	586	789	74

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

⁶ Tale quesito non è presente nel questionario 2021.

Tabella n. 120 – Anno 2023 - L'ente ha predisposto controlli sui soggetti esterni che eseguono gli interventi del PNRR?

Regioni e Province autonome	Città metropolitane		Comuni			Province			Totale enti che hanno risposto Sì	Totale enti attuatori progetti PNRR	% risposte positive
	No	Sì	Nd	No	Sì	Nd	No	Sì			
Valle d'Aosta					1				1	1	100
Piemonte		1	5	9	33		2	5	39	55	71
Lombardia		1	10	11	90			11	102	123	83
Liguria		1		2	8			3	12	14	86
Provincia autonoma Bolzano			1	1	3				3	5	60
Provincia autonoma Trento				1	4				4	5	80
Veneto		1	5	6	49			6	56	67	84
Friuli-Venezia Giulia				3	6				6	9	67
Emilia-Romagna		1		8	47		2	6	54	64	84
Toscana		1	7	8	40	1		8	49	65	75
Umbria			1	4	9			2	11	16	69
Marche			2	1	17	1		4	21	25	84
Lazio		1	4	9	38		2	2	41	56	73
Abruzzo			3	3	10	1	1	2	12	20	60
Molise					3			2	5	5	100
Campania	1		8	12	51			4	55	76	72
Puglia			3	9	52		1	4	56	69	81
Basilicata			1		3			2	5	6	83
Calabria		1		4	13		1	3	17	22	77
Sicilia	1	2	5	11	44	1		5	51	69	74
Sardegna		1	1	2	13			4	18	21	86
Totale	2	11	56	104	534	4	9	73	618	793	78

Fonte: Elaborazione Corte dei conti – Sistema informativo LimeFit

2.8 I controlli interni nel triennio 2021-2023: l'evoluzione del modello di controllo nell'ultimo decennio e le principali criticità ancora in essere

Con la deliberazione n. 23/SEZAUT/2019/FRG la Sezione delle autonomie aveva ricostruito il quadro dei controlli interni adottato dagli enti locali nell'esercizio 2017, quindi a circa cinque anni dalla riforma attuata con il d.l. n. 174 del 2012 che ha razionalizzato e valorizzato il sistema dei controlli interni. Dopo il d.l. n. 174/2012, il funzionamento dei controlli interni e la valutazione di sana gestione sono diventati fattori assimilabili, tanto da dar luogo a riscontri che provengono da un unico punto di osservazione, che permette di rilevare, valutare e correggere le attività controllate, per indirizzarle ad un risultato più efficace. Tuttavia, la citata deliberazione della Sezione delle autonomie ha rilevato che, nonostante il tempo intercorso, le criticità nella predisposizione di un effettivo e completo sistema di controlli interni erano ancora numerose e concernevano soprattutto l'assenza della contabilità analitica, l'insufficienza delle direttive, l'inadeguatezza delle tecniche di campionamento e il carente ricorso ad alcuni indicatori.

In particolare, a fronte di controlli di regolarità contabile piuttosto frequenti e nel complesso soddisfacenti, la deliberazione n. 23/SEZAUT/2019 ha rilevato che i controlli di stampo più manageriale (come quello strategico e gestionale) non erano stati pienamente valorizzati. Gli enti locali erano stati divisi in varie classi di rischio proprio sulla base del fatto che per molti di essi era totalmente carente la predisposizione dei controlli di gestione, strategico e di qualità; tali enti presentavano quindi, *ex se*, un elevato rischio di mancato funzionamento dei controlli interni.

Più in generale, anche negli enti che se ne erano dotati, veniva rilevato un insufficiente sviluppo del controllo di gestione, a motivo soprattutto: 1) della scarsa diffusione del sistema di contabilità analitica per centri di costo; 2) di un sistema di reportistica adeguato solo per un terzo degli enti, con conseguente inadeguatezza del flusso informativo indirizzato ai vertici dell'Amministrazione e mancata adozione di correttivi (anche sul versante programmatico) nonostante le criticità evidenziate dalle verifiche di controllo.

Ancora, la deliberazione sottolineava la diffusa inadeguatezza dei controlli di tipo strategico: la maggioranza degli enti conseguiva gli scopi perseguiti in una percentuale di casi che si attestava intorno al 50%, mentre le delibere ricognitive dello stato di attuazione dei programmi erano, mediamente, a cadenza annuale. I parametri in base ai quali l'organo d'indirizzo politico verifica lo stato della programmazione erano soprattutto quelli relativi al confronto tra obiettivi e risultati, nonché tra i tempi previsti e le realizzazioni.

Il controllo di qualità risultava effettuato in casi esigui, le analisi sulla qualità effettiva dei servizi erano svolte solo da un quarto degli enti; la deliberazione n. 23/SEZAUT/2019 non rilevava difficoltà nello svolgimento del controllo in parola - gli indicatori applicati risultavano adeguati e aderenti, così come nelle Carte dei servizi si rinveniva una corretta programmazione degli *standard* di qualità - piuttosto una ridotta applicazione e una diffusione inadeguata e ancora da sviluppare.

Ciò posto, nel triennio 2021-2023 - ossia a oltre dieci anni dall'entrata in vigore del d.l. n. 174/2012 - le criticità sottolineate dalla deliberazione n. 23/SEZAUT/2019 appaiono solo in parte superate.

Si può considerare ormai risolta la problematica della mancata attivazione di tutti i tipi di controllo: infatti, dal punto di vista formale, quasi tutti gli enti hanno predisposto un apparato dei controlli completo, cosa che ha consentito al presente referto di superare la classificazione per fasce di rischio individuate nella citata deliberazione n. 23/SEZAUT/2019.

Ciononostante, dall'esame dei questionari 2021-2023 si conferma una declinazione dei controlli interni ancora poco attenta alla dimensione gestionale-manageriale. Occorre, infatti, differenziare i controlli di regolarità amministrativa e contabile, quelli sugli equilibri e quelli sulle società partecipate dai restanti (gestionale, strategico e di qualità dei servizi); il primo gruppo è infatti capillarmente effettuato, anche se con modalità di carattere formalistico, atteso che, spesso, non si traggono dalle verifiche e dalle

segnalazioni delle irregolarità le dovute conseguenze in termini di modifica degli atti ovvero di adeguatezza motivazionale. Ad ogni modo, in tali tipologie di controlli le figure del Segretario comunale e del Responsabile dei servizi rivestono fondamentale importanza per intercettare le principali irregolarità e per la segnalazione agli organi gestionali e politici, i quali dovrebbero recepire le correzioni e i miglioramenti proposti.

Secondo quanto riferito dagli enti, i controlli del primo gruppo, anche per le sanzioni spesso associate alla loro mancanza o incompletezza, vengono regolarmente svolti anche se non adeguatamente impiegati per realizzare un circuito virtuoso tra i vari organi degli enti e l'autocorrezione dell'azione amministrativa; in tal senso, appare di una certa gravità la rarità nella trasmissione agli organi gestionali e politici delle criticità rilevate dal Responsabile finanziario.

Meno pregnante, invece, è l'attuazione del secondo gruppo di controlli, che comprende quello gestionale, quello strategico e quello sulla qualità dei servizi offerti. Tali controlli mirano ad attuare e realizzare i principi costituzionali di buon andamento inteso anche in senso aziendalistico degli enti e a fornire ai cittadini/utenti/contribuenti servizi, da essi generalmente pagati, vuoi tramite la tassazione generale, vuoi anche con contributi previsti, di buona o almeno sufficiente qualità in modo da raggiungere un risultato effettivo.

Nel 2022 e 2023, solo il 71% degli enti era dotato della contabilità basata su "centri di costo", un presupposto fondamentale per l'efficace funzionamento del controllo di gestione. Si spera che una futura diffusione della contabilità per "centri di costo" porti a un uso più efficace del controllo.

Gli enti locali continuano a sottovalutare le potenzialità del controllo di gestione, che, nel triennio, ha influenzato meno del 60% dei casi nella rideterminazione degli obiettivi programmati. Questo problema è particolarmente pronunciato nelle Regioni del Sud, dove la riprogrammazione avviene in media nel 47% dei casi. In alcuni casi, la mancata approvazione tempestiva dei documenti di programmazione ha ostacolato la riprogrammazione e causato ritardi nell'analisi dei risultati. Il controllo di gestione, che dovrebbe supportare la fase programmatoria, risulta inefficace quando non è integrato nel ciclo di bilancio. Inoltre, alcuni Comuni non hanno colto l'aspetto prognostico del controllo di gestione, che, se svolto tempestivamente, potrebbe influenzare efficacemente le scelte programmatiche.

Anche il controllo strategico, a oltre dieci anni dall'intervento del d.l. n. 174/2012, sembra essere ancorato a logiche di stampo formale. In particolare, dall'esame dei referti trasmessi emerge che l'integrazione di tale tipo di controllo con la contabilità analitica si ravvisa in una percentuale di casi insufficiente, che nel triennio 2021-2023 riguarda circa la metà degli enti. Ci sono zone (come il Piemonte, la Toscana, la Basilicata) dove tale integrazione arriva a stento alla soglia del 40% dei soggetti interessati. La mancata integrazione trova, talora, spiegazione nell'assenza di *software* in grado di

gestire in modo efficiente, funzionale e integrato il controllo di gestione, la contabilità, il controllo strategico, il ciclo della *performance*, e tutti i processi di programmazione che ne costituiscono la base.

Le Sezioni territoriali hanno, in più occasioni, rilevato la presenza di situazioni in cui non vengono utilizzate le informazioni di contabilità analitica per orientare le decisioni da prendere in tema di allocazione delle risorse, gestione dei servizi e politiche tariffarie; anche Comuni di grandi dimensioni non dispongono di piena integrazione del controllo strategico e della contabilità.

Rispetto al quadro tracciato dalla deliberazione n. 23/SEZAUT/2019 non cambiano i parametri attraverso cui gli organi politici valutano le *performance* dell'ente: infatti, come avveniva già in passato, la buona *performance* strategica viene valutata utilizzando soprattutto il parametro dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi e dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni. Parametri ulteriori, come il grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati, il rispetto degli *standard* di qualità prefissati e l'impatto socioeconomico dei programmi, non vengono valorizzati, soprattutto per criticità legate all'aspetto organizzativo. Alcuni enti hanno infatti evidenziato che l'attuazione della verifica dell'impatto socioeconomico dei programmi impone competenze e soluzioni applicative non facilmente approntabili; parimenti, la mancanza di validi strumenti informatici di raccordo tra aspetto contabile ed amministrativo rende impossibile valutare il grado di assorbimento delle risorse rispetto ai risultati.

Rispetto alle precedenti rilevazioni è certamente migliorata la diffusione del controllo di qualità, ora svolto non più da solo un quarto degli enti ma da oltre l'80% della platea. Va detto, però, che meno del 60% degli enti ha adottato le Carte dei servizi, uno strumento che ha quindi ancora ampi margini di espansione; le indagini sull'effettiva qualità dei servizi, sia in termini positivi (tempestività e completezza della risposta al cittadino) che negativi (limitazione delle conseguenze dei disservizi) è stata effettuata da una platea significativa degli enti (oltre il 70%), anche se è da rilevare che la maggior parte degli enti ha dichiarato che tale indagine è stata svolta soltanto su alcuni servizi offerti. L'ampliamento delle indagini resta quindi un passo importante da fare per dare una valenza più sostanziale al controllo di qualità. Allo stesso modo, dovrebbe essere incrementato l'interesse sia per i livelli di qualità raggiunti da altre amministrazioni (*benchmarking*), sia quello per gli "stakeholders" del settore: solo in questo modo sarebbe possibile abbandonare logiche atomistiche e auto-referenziali che talora accompagnano l'uso del controllo di qualità.

Infine, altro aspetto migliorabile potrebbe essere l'estensione di questa *species* di controllo ai servizi offerti dalle partecipate: indagini in tal senso vengono ancora effettuate per un numero di casi troppo ristretto (il 35%-40% del totale).

CAPITOLO III

3 PROSPETTIVE EVOLUTIVE DEI CONTROLLI INTERNI

3.1 Le aree di migliorabilità nei controlli interni. Spunti di riflessione sui controlli di regolarità contabile, di tipo strategico e gestionale

L'analisi dei dati 2021-2023 mostra che, sebbene i controlli di regolarità finanziaria (inclusi quelli sugli equilibri e sulle partecipate) siano ampiamente attivati, essi rimangono principalmente su un piano formale, venendo scarsamente utilizzati come strumenti per rafforzare la legalità amministrativa e migliorare l'azione dell'ente, in grado di creare un circolo virtuoso tra amministrazione e organi di controllo. Nonostante ciò, si è comunque riscontrato un aumento nella redazione e ufficializzazione dei *report* tramite delibere di Giunta o Consiglio.

L'apparato dei controlli introdotto dalla riforma di cui al d.l. n. 174/2012 è fortemente orientato al raggiungimento di aspetti sostanziali, ed in particolare alla costruzione di un sistema che consenta di tenere sotto controllo la "salute finanziaria" dell'ente locale. La letteratura internazionale⁷, individua le aree di salute finanziaria che sono riconducibili alla gestione della liquidità (*cash solvency*), specie con riguardo alla puntualità dei pagamenti; alla capacità di bilanciare le spese correnti con le entrate fiscali (*budgetary solvency*); al contenimento dell'indebitamento rispetto alle risorse future (*long run solvency*); alla capacità di soddisfare, con le risorse disponibili, i bisogni della comunità di riferimento (*service level solvency*). Il monitoraggio di queste aree risulta utile anche nella prospettiva delle verifiche da condurre sulla salute finanziaria degli enti locali, che dovrebbe essere perseguita in una ottica di *performance* complessiva dell'ente e non di semplice rispetto dei precetti di finanza pubblica.

Per effettuare il monitoraggio, possono essere impiegati indici da monitorare in corso di gestione, come l'entità del risultato di amministrazione. Merita attenzione non solo un risultato negativo che indica uno squilibrio che deve essere ripianato, ma anche un risultato ampiamente positivo che indica un *surplus* di risorse che potrebbe essere utilizzato per migliorare i servizi alla collettività. Inoltre, è importante monitorare la composizione qualitativa del risultato di amministrazione, analizzando la proporzione di crediti più vulnerabili (Titoli I e III) rispetto ai crediti meno rischiosi (Titolo II) e l'età dei crediti, in quanto quelli più vecchi sono più difficili da esigere.

Altro indice da non trascurare riguarda la rigidità della spesa, ossia quanta parte delle entrate correnti è destinata alla copertura delle spese non comprimibili, come quella di personale e per il servizio del

⁷ In particolare, questi temi sono sviluppati in S.M. GROVES - M.G. VALENTE, *Revised Nollenburg, Karl. Evaluating Financial Contition: A Handbook for Local Government*, Washington DC, 2003; E. PADOVANI - E.A. SCORSONE, *Measuring financial health of Local Governments. A comparative framework*, in *Swiss Yearbook of Administrative Sciences*, 2011.

debito, tendo conto anche di quelle spese “indirette” che possono essere originate da uno squilibrio del personale presente nei soggetti partecipati dall’ente locale.

Gli enti locali potrebbero utilizzare periodiche analisi di *benchmarking* confrontando i loro indici economico-finanziari con quelli di enti simili per individuare aree di miglioramento da sottoporre agli organi politici. Questo permetterebbe di prendere coscienza delle problematiche e dei correttivi necessari, sia nella fase programmatica che consuntiva, basandosi sull'esperienza di altri enti locali. Il *benchmarking* per gli enti locali può seguire due approcci: confronti con i valori medi della stessa fascia demografica o geografica, e confronti tra enti con gestioni simili, considerando indicatori come il gettito delle imposte, la spesa per il personale o i dati economici di singoli servizi offerti.

In ogni caso, il *benchmarking* può avere successo solo se, oltre alla elaborazione degli indici di cui si è detto vengano adottati strumenti di reportistica adeguati e tempestivi in grado di effettuare confronti anche con riferimento ai vari settori operativi dell’ente stesso.

Un aspetto di debolezza più volte emerso dall’esame dei questionari attiene ai rapporti fra enti locali e propri organismi partecipati, e particolarmente al mancato monitoraggio di profili quali la redditività, l’efficacia, l’efficienza ed economicità dell’azione dei soggetti partecipati; in generale, il flusso informativo fra partecipante e partecipato non sempre è circolare e tempestivo, anche in Comuni di grandi dimensioni. Tuttavia, il soggetto socio può ottemperare con efficienza al proprio ruolo solo se viene messo in condizione di disporre delle informazioni; pertanto, gli amministratori delle partecipate dovrebbero fornire rapporti periodici con i principali indicatori di bilancio e il relativo commento al proprio ente partecipante. In questo rapporto andrebbero inclusi almeno il ROE, il ROI, il *leverage*, l’indice di rotazione del capitale investito, il ROS, il quoziente di liquidità; tenuto conto della natura pubblicistica dei soggetti partecipati, andrebbero trasmessi anche indicatori in grado di evidenziare la qualità del servizio, gli effetti perequativi ottenuti dall’attività di gestione e l’influenza che questa ha avuto sull’ambiente che circonda l’azienda, le c.d. esternalità (ad esempio, i posti di lavoro creati per gli abitanti della zona o l’impatto ambientale dei processi produttivi).

In generale, gli organismi dovrebbero periodicamente fornire ai soggetti partecipanti le informazioni necessarie (Stato patrimoniale, Conto economico con ricavi e costi del venduto) per calcolare in autonomia gli indici citati; sarebbe opportuno anche fornire tutte le statistiche tipiche relative al processo produttivo (gli indicatori di efficienza ed efficacia aziendale, con i loro valori preventivati in fase di programmazione dell’esercizio), nonché indicazioni sul valore di mercato della società/azienda. Per quanto attiene ai controlli strategici e di *performance*, un aspetto particolarmente delicato e certamente migliorabile, considerate le risultanze dei questionari, riguarda l’elaborazione di un sistema di indicatori adeguato. La selezione di indicatori di *performance* è un compito estremamente complesso e fortemente influenzato dal contesto. Per quanto motivo, ogni ente dovrebbe definire un proprio *set* di

indicatori, senza ricorrere a indicatori “preconfezionati”, mentre alcune linee di fondo possono essere utilmente seguite. Alcuni indicatori che non forniscono una valutazione precisa possono rilevarsi utili quali spie di possibili disfunzioni e sono comunque utili per il controllo, come ad esempio, il numero di lamentele su un servizio, seppur potenzialmente fuorviante, può essere utile per monitorare tendenze nel tempo e identificare eventuali peggioramenti. Inoltre, per le decisioni strategiche, è preferibile un indicatore tempestivo ma imperfetto, piuttosto che uno molto accurato ma che rende indicazioni tardive. Ad esempio, questionari più brevi, pur non coprendo tutti gli aspetti del servizio, consentono di raccogliere rapidamente *feedback* su elementi essenziali, evitando i costi e la bassa partecipazione derivanti da questionari troppo lunghi.

In linea generale, un sistema di indicatori deve essere quanto più possibile snello. Una grande quantità di dati aumenta i costi dell’informazione senza un corrispondente aumento dei benefici; aumenta la complessità del sistema di rilevazione; distoglie l’attenzione dalle misure chiave; diminuisce la credibilità del sistema di misurazione.

Un buon sistema di indicatori non dovrebbe fare eccessivo affidamento su misure sostitutive. Ad esempio, quando non è possibile misurare direttamente un risultato (*output*), si ricorre spesso a misure degli *input*, come i fattori produttivi impiegati. Questo avviene frequentemente nel *welfare*, dove, in assenza di indicatori diretti di *output*, si usano le spese sostenute come *proxy*, assumendo che l’aumento delle spese migliori la qualità del servizio. Tuttavia, questa correlazione non è sempre corretta. Per il controllo di gestione, alcune realtà hanno considerato l’utilizzo di tre macro-classi di indicatori.

- Indicatori di sfondo, che forniscono informazioni sull’ampiezza dei settori in cui l’ente opera e della domanda di intervento pubblico (es. numero di bambini per il trasporto scolastico, numero di pendolari per il trasporto pubblico ecc.);
- Indicatori di qualità, che rappresentano i volumi e la qualità dell’attività svolta dai diversi centri di responsabilità o di direzione (numero domande istruite e approvate; numero progetti eseguiti, ecc.);
- Indicatori di *performance*/ di offerta, che rappresentano i volumi e la qualità dei servizi pubblici offerti (numero di viaggiatori trasportati e grado di soddisfazione degli stessi, numero assistiti a domicilio, ecc.).

Per il controllo di gestione è fondamentale stabilire obiettivi specifici (gestionali e di *performance*) per i singoli centri di responsabilità e di costo. Gli strumenti per raggiungere questi obiettivi sono le risorse umane, strumentali e finanziarie, come previsto dal PEG. Gli obiettivi del PEG devono comportare uno “sforzo aggiuntivo” e “innovazione”, fissando traguardi diversi rispetto alla normale attività dell’ente. Inoltre, va valorizzata la parte “non monetaria” del PEG, in cui non vengono attribuiti fondi, ma vengono definiti gli obiettivi dei Responsabili di settore e assegnate risorse non monetarie (umane e strumentali).

Una criticità comune riscontrata dalla Sezione delle autonomie riguarda l'incapacità del controllo di gestione di influenzare l'attività in corso e di determinare la riprogrammazione degli obiettivi, principalmente a causa del suo utilizzo solo in fase consuntiva. Il controllo di gestione, se svolto in modo concomitante, con *report* costanti e rendiconti economico-finanziari, può essere utile per monitorare l'efficacia, efficienza ed economicità a diversi livelli (centri di costo, servizi, progetti). Esso aiuta a verificare il raggiungimento degli obiettivi del PEG, la collaborazione tra dirigenti, la determinazione dei costi e benefici e il loro impatto sulla collettività. Per ottenere i migliori risultati, è necessario un monitoraggio continuo tra mezzi impiegati e risultati ottenuti, con un sistema che responsabilizzi al raggiungimento degli obiettivi.

3.2 L'evoluzione dei controlli interni nel quadro sovranazionale.

L'attenzione ai modelli predittivi del rischio di corruzione e *maladministration*

Un'analisi che superi l'orizzonte nazionale può essere utile sia per individuare *best practices* da adattare alla realtà locale, sia per sviluppare una visione prospettica su come migliorare il sistema di controlli interni sul territorio.

A questo riguardo, occorre rilevare che, secondo gli *standard* e la prassi internazionali, modelli di stampo aziendalista "temperato" sono stati da tempo estesi alle pubbliche amministrazioni, per assicurare non soltanto l'attività di *reporting* finanziario, ovvero il rispetto del quadro normativo di riferimento (*compliance*), ma anche il conseguimento degli obiettivi di efficacia ed efficienza delle attività e la valutazione dei rischi. In tale contesto, vanno menzionate le Linee guida dell'INTOSAI "*Guidelines for Internal Control Standards for the public Sector*" che, benché risalenti, hanno previsto espressamente l'adattamento alle pubbliche amministrazioni (intese in senso lato) dei criteri aziendalistici elaborati dal *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (CoSo)* mediante un approccio integrato, ritenuto funzionale e adeguato anche con riguardo alla specificità dei soggetti pubblici. Anche nell'ambito europeo si è verificato il passaggio da una tipologia di controllo incentrato sulla legittimità degli atti a quello sulla gestione, di stampo manageriale, con l'assegnazione di obiettivi da raggiungere e di risorse da gestire. Al riguardo, la Commissione europea, pur non avendo competenza diretta in materia di organizzazione dei controlli interni al settore pubblico negli Stati membri, a partire dalla fine del secolo scorso ha iniziato a svolgere una funzione di supporto in favore dei paesi candidati all'adesione, sviluppando per questi ultimi un modello di riferimento per i sistemi di gestione e controllo⁸.

⁸ Tale modello è noto come *Public Internal Financial Control (PIFC)* e si ispira ai principi del *White Paper* della Commissione europea del 2000, concernente le prospettive di riforma dei controlli interni alla Commissione stessa.

Più di recente, l'azione della Commissione si è orientata verso lo sviluppo dei controlli interni degli Stati membri e delle varie "entities" pubbliche al fine di contrastare la corruzione e tutti i fenomeni di cattiva amministrazione. In tal senso si colloca la proposta di direttiva sulla lotta alla corruzione della Commissione europea del 3 maggio 2023 - COM/2023/234⁹ diretta ad armonizzare i quadri legislativi sui reati di corruzione in tutti gli Stati membri ed assicurare strategie comuni di prevenzione e contrasto alla corruzione. È evidente, infatti, che quanto più i controlli interni sono capillari e approfonditi, coinvolgendo tutte le tipologie previste, tanto più potranno essere intercettati non soltanto fenomeni di vera e propria corruzione, ma anche di cattiva amministrazione, che produce spesa inefficiente e inefficace.

Il tema trattato è collegato alla risoluzione adottata dal Parlamento europeo nel febbraio 2024¹⁰, che ha ampliato le proposte della Commissione del 3 maggio 2023 contenute nella proposta di direttiva COM/2023/234, citata. La risoluzione include elementi aggiuntivi, come il ruolo di *Transparency International*, ed è stata discussa dal Consiglio dell'Unione europea nel giugno 2024¹¹. Il tema centrale riguarda il miglioramento dei controlli interni nelle amministrazioni locali, con l'obiettivo di prevenire fenomeni di cattiva amministrazione. In particolare, secondo l'articolo 3 della proposta di direttiva, gli Stati membri devono adottare misure per garantire trasparenza e responsabilità nella pubblica amministrazione, prevenendo i rischi di corruzione attraverso l'individuazione dei settori più vulnerabili, sviluppando azioni per contrastarli.

L'attenzione internazionale e la sensibilità a livello globale verso questa tematica trovano espressione negli incontri che si svolgono periodicamente nell'ambito dell'attuazione della Convenzione dell'ONU di prevenzione e lotta contro la corruzione, nonché nella convergenza - nell'ambito del "G20 Indonesia 2022, Anti - Corruption Working Group, High - Level Principles on Enhancing the role of Auditing in Tackling Corruption" sull'elaborazione di 6 principi di alto livello adottati dal G20 sul rafforzamento del ruolo dell'*audit* nella lotta alla corruzione. In tale sede è stato, anche, evidenziato un profilo - quello dell'indipendenza delle Istituzioni superiori di controllo - che, nel verificare la *compliance* normativa e nel garantire i più elevati *standard* di integrità finanziaria, hanno un ruolo strategico nella lotta alla corruzione. In tale prospettiva, poi, il recente *Outlook su Anticorruzione e integrità 2024*¹² che analizza lo stato dell'arte nei Paesi OCSE, ha sottolineato l'importanza di accendere i riflettori anche sulle nuove aree di rischio/sfide, quali la transizione verde, l'Intelligenza Artificiale (IA) e le interferenze straniere e, proprio con riferimento ai controlli, è tornato sull'esigenza di diffondere le competenze per l'utilizzo dell'IA tra gli organi di controllo e di utilizzare i nuovi strumenti tecnici per identificare rischi e rilevare irregolarità.

⁹ Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio sulla lotta contro la corruzione, che sostituisce la decisione quadro 2003/568/GAI del Consiglio e la convenzione relativa alla lotta contro la corruzione nella quale sono coinvolti funzionari delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione europea, e che modifica la direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio in <https://eur-lex.europa.eu>.

¹⁰ https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2024-0048_IT.html.

¹¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11272-2024-INIT/it/pdf>.

¹² OECD (2024), *Anticorruption and integrity outlook 2024*, OECD publishing, Paris, in <https://doi.org/10.1787/968587cd-e>.

In tale direzione si muove anche l'attività delle Istituzioni internazionali superiori di controllo (INTOSAI) che, nell'ultimo Congresso, hanno messo a fuoco le criticità generate dalla pandemia, con conseguente minore efficacia delle azioni di controllo per intuibili ragioni, ponendo in rilievo la necessità di un'analisi del rischio, di un approccio strategico, di uno sviluppo delle dotazioni informatiche e di analisi dei dati da parte delle stesse Istituzioni, nonché, per i funzionari, la consapevolezza di dover operare in un sistema digitalizzato e "a rete" per la condivisione dei dati e delle esperienze, in un approccio globale al fenomeno mondiale della corruzione. Nel descritto contesto, l'attività delle Istituzioni superiori di controllo dovrebbe atteggiarsi non soltanto quale controllo successivo sull'operato degli enti pubblici ma anche come stimolo alla correzione delle condotte illegittime e inefficaci e guida alle autorità governative.

3.3 I controlli volti a prevenire il rischio di corruzione nel contesto nazionale. Le potenzialità del controllo successivo di regolarità amministrativa

La legge 6 novembre 2012, n. 190, mira a prevenire la corruzione nella pubblica amministrazione, imponendo misure come la rotazione dei dirigenti e, nelle amministrazioni locali, delle posizioni organizzative, nei settori ad alto rischio di corruzione. Inoltre, il responsabile anticorruzione, in collaborazione con il dirigente competente, deve verificare l'effettiva attuazione della rotazione degli incarichi. Tuttavia, una delle criticità riscontrate riguarda la difficoltà di applicare questa misura, soprattutto nelle amministrazioni locali, quando le figure professionali coinvolte possiedano competenze specifiche, come titoli di studio o abilitazioni particolari, necessari per lo svolgimento delle loro mansioni. A fronte di tali difficoltà operative, la stessa Autorità nazionale anticorruzione, consapevole dell'esistenza di limiti oggettivi alla rotazione, ha ipotizzato quale misura alternativa – come tra l'altro indicato dallo stesso PNA – la rotazione del personale non dirigenziale, con riguardo innanzi tutto ai responsabili del procedimento ma, soprattutto, ha testualmente dichiarato che *«non si deve dare luogo a misure di rotazione se esse comportano la sottrazione di competenze professionali specialistiche da uffici cui sono affidate attività ad elevato contenuto tecnico»*¹³.

È evidente, tuttavia, che la mancata rotazione delle figure dirigenziali o delle posizioni organizzative – per impossibilità oggettiva e motivata dall'ente -- non può legittimare una totale disapplicazione delle misure atte a prevenire il fenomeno corruttivo nei rispettivi assetti organizzativi.

¹³ Cfr. punto A -5) della Delibera ANAC n. 13 del 4 febbraio 2015 e per aggiornamenti in materia di rotazione ordinaria del personale: faq ANAC aggiornate al 7 febbraio 2024.

Con specifico riferimento alle amministrazioni locali, quale utile strumento di correzione, il rafforzamento del controllo successivo di regolarità amministrativa da esercitare sugli atti dirigenziali ai sensi dell'art. 147-bis, co. 2, Tuel, come modificato dal d.l. n. 174/2012, può essere risolutivo.

La norma, infatti, dispone, *in primis*, che il controllo di regolarità amministrativa è assicurato anche nella fase successiva all'adozione degli atti, secondo principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente, sotto la direzione del segretario.

Precisa, poi, con riferimento all'ambito oggettivo del controllo, che sono soggette al controllo le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, *scelti* - al fine di garantire, dunque, una verifica - non solo sull'atto, ma anche sull'azione del dirigente - oggettiva e non discriminatoria - secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento.

Infine, che le risultanze del controllo sono trasmesse periodicamente, a cura del segretario, ai responsabili dei servizi, unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità, nonché ai revisori dei conti e agli organi di valutazione dei risultati dei dipendenti, come documenti utili per la valutazione, e al Consiglio comunale.

Il rafforzamento del controllo successivo di regolarità amministrativa sugli atti dei dirigenti preposti ai settori a maggior rischio corruzione, fornendo i risultati dei controlli sugli atti, può rappresentare - in una visione sinergica tra lo stesso controllo ed il piano anticorruzione - un effettivo strumento di monitoraggio funzionale a proposte di azioni correttive e di prevenzione di fenomeni di cattiva amministrazione.

Ciò, in linea con quanto previsto dall'Autorità nazionale anticorruzione, la quale ha più volte sottolineato che, nei casi in cui non sia possibile realizzare la misura della rotazione ordinaria, *le amministrazioni/enti sono comunque tenuti a programmare altre misure organizzative di prevenzione che sortiscano un effetto analogo a quello della rotazione*. In sostanza, un approccio di tipo sostanziale, nel quale la finalità prevista - di evitare l'accentramento in capo al soggetto apicale per un periodo di tempo indeterminato di poteri rilevanti e tali da rappresentare una situazione a rischio di comportamenti non imparziali - può e deve essere raggiunta anche con altre modalità.

3.4 Il controllo qualitativo e la valutazione partecipativa

Emerge poi, in coerenza con una cultura amministrativa del controllo più formale che sostanziale, una limitata attenzione verso i cosiddetti controlli di tipo qualitativo.

Più propriamente aziendale, e forse per tale ragione sovente non sufficientemente valorizzato, il controllo della qualità dell'azione amministrativa consente - ove correttamente svolto - di monitorare effettivamente il grado di soddisfazione dei diversi interlocutori interni ed esterni delle amministrazioni locali, intercettandone le esigenze, in un'ottica di miglioramento dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa.

Si ritiene auspicabile una maggiore attenzione verso tale tipologia di controllo, che, imponendo una necessaria preventiva programmazione e pianificazione per obiettivi, spinge le amministrazioni a superare quella cultura dell'immediatezza e della contingenza dell'agire pubblico che non può mai essere la regola; inoltre, riservando ai destinatari finali dell'azione amministrativa l'espressione di un giudizio sul grado di soddisfazione ricevuto rispetto alle attese, esso obbliga l'amministrazione a superare ogni forma di auto-referenzialità.

Il rafforzamento di tale tipologia di controllo impone, evidentemente, una preliminare evoluzione culturale, prima ancora che amministrativa e organizzativa: l'acquisizione della consapevolezza da parte degli enti territoriali dell'importanza di forme di controllo sostanziali, non più prodromiche alla sola correttezza formale dell'atto, in una logica di mero adempimento. Il superamento, dunque, dell'idea che efficacia della spesa pubblica sia solo una questione di "quantum" finanziario e di corretta imputazione delle risorse al pertinente capitolo di bilancio.

L'utilizzo legittimo delle risorse finanziarie pubbliche e la corretta imputazione delle risorse – sono infatti condizione necessaria ma non sufficiente: la spesa è anche "qualità" della stessa, cognizione dell'impatto reale e concreto, oltre che misurabile, che essa produce nei confronti dei suoi destinatari finali.

Utile, perché funzionale alla creazione di quel "valore pubblico", la cui enunciazione rischierebbe altrimenti di trasformarsi in mero esercizio retorico.

Per orientare il controllo qualitativo alla realizzazione di tali obiettivi, le amministrazioni dovranno essere in maggior misura sensibilizzate all'utilizzo degli strumenti che il legislatore già da tempo ha messo loro a disposizione.

Tra questi, l'istituto della valutazione partecipativa, introdotto fin dal 2009¹⁴, riveste particolare rilievo. La valorizzazione di tale istituto consente una programmazione strutturale e pianificata, utile all'amministrazione per approfondire punti di forza e criticità della propria azione, anche con riferimento ai profili organizzativi esterni. Il monitoraggio del grado di soddisfazione dell'utenza finale e degli *stakeholder* locali può, infatti, offrire spunti di riflessione anche per introdurre, ove possibile, meccanismi di semplificazione burocratica.

Infine, l'espressione di un giudizio esterno sul grado di soddisfazione ottenuto rispetto alle attese, costituendo un riscontro rispetto all'azione amministrativa concretamente posta in essere, consentirà all'amministrazione di maggiormente orientare il proprio operato ai canoni di efficienza e di efficacia, indirizzandone l'azione al miglioramento dell'offerta di servizi e del livello di benessere di cittadini ed utenti.

¹⁴ Cfr. d.lgs. n. 150/2009, come modificato dal d.lgs. n. 74/2017, che ha disposto l'introduzione dell'art. 19-bis, rubricato "Partecipazione dei cittadini e degli altri utenti finali", nonché le [Linee Guida del Dipartimento della Funzione Pubblica](#).

