

Del. n. 183-bis/2006



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

- Pres. Sez. Francesco BATTINI	Presidente
- Cons. Paolino PANETTA	Componente
- Cons. Vincenzo PALOMBA	Componente
- Cons. Paolo GIUSTI	Componente
- 1° Ref. Carmela MIRABELLA	Componente

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

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 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 l'art. 7, commi 7 e 8 della legge 5 giugno 2003 n. 131 "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3";

VISTI i commi 186 e seguenti (art. 1) della legge finanziaria per il 2006;

VISTA la Convenzione del 16 giugno 2006 tra la Sezione regionale di controllo, Consiglio delle autonomie locali e Giunta regionale Toscana;

SULLA proposta del Presidente, Francesco BATTINI e del 1° Referendario Carmela MIRABELLA;

DELIBERA

di approvare con i relativi allegati il "Manuale delle funzioni della Sezione regionale di controllo per la Toscana – Controlli sulla sana gestione finanziaria degli enti autonomi locali – Ulteriori forme di collaborazione".

Così deciso in Firenze nella Camera di Consiglio dell'11 dicembre 2006.

Il Presidente  
f.to Francesco Battini

Il relatore  
f.to Carmela  
Mirabella

Depositata in Segreteria in data 11 dicembre  
2006

Il Direttore della Segreteria  
f.to Pier Domenico BORRELLO



*Corte dei Conti*

**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA**

# **MANUALE DELLE FUNZIONI DELLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA**

## ***CONTROLLI SULLA SANA GESTIONE FINANZIARIA DEGLI ENTI AUTONOMI LOCALI***

### ***ULTERIORI FORME DI COLLABORAZIONE***

#### **SOMMARIO**

#### **PARTE I: LE FUNZIONI DELLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO**

CAPITOLO I - PREMESSA: SCOPI E STRUTTURA DEL MANUALE

CAPITOLO II - IL QUADRO ISTITUZIONALE

CAPITOLO III - LE PROCEDURE

- III.1. Il procedimento di controllo ex art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003
  - III.1.1 Premessa
  - III.1.2 La selezione degli enti
  - III.1.3 Le procedure del controllo
- III.2. Le procedure del "monitoraggio"
- III.3. Le procedure della funzione consultiva
  - III.3.1 La funzione consultiva in generale
  - III.3.2 I limiti della funzione consultiva
  - III.3.3 L'espressione del parere

ALLEGATI ALLA PARTE I:

- A. Convenzione del 16 giugno 2006 sulle modalità di collaborazione fra la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Toscana, il Consiglio delle autonomie locali per la Toscana e la Giunta della Regione Toscana in merito all'esercizio della funzione di controllo sulla gestione degli enti autonomi territoriali.
- B. Griglia degli indicatori finanziari e gestionali ricavata dalle certificazioni di bilancio relative ai Comuni in sede di programmazione dei controlli per il 2006. Si omette di riportare la corrispondente elaborazione dei dati.
- C. Questionario inviato ai Comuni della Toscana nella fase di programmazione dei controlli per il 2006.

- D. Schema delle deliberazioni adottabili per i Comuni in sede di monitoraggio attivato dalle relazioni revisionali sui bilanci preventivi.
- E. Schema (sperimentale) delle deliberazioni adottabili per i Comuni in sede di monitoraggio attivato dalle relazioni revisionali sui rendiconti.

## **PARTE II: LA METODOLOGIA DEL CONTROLLO**

### NOTA INTRODUTTIVA

#### CAPITOLO I - QUADRO RICOGNITIVO GENERALE DELL'ENTE

#### CAPITOLO II - IL SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE

- II.1 Le regole contabili
- II.2 Analisi degli strumenti contabili
- II.3 Verifica delle regole di contabilizzazione
- II.4 Verifica della rappresentatività e attendibilità delle scritture contabili e del rendiconto

#### CAPITOLO III - SISTEMA DEI CONTROLLI

- III.1 Configurazione del sistema dei controlli interni
- III.2 Effettività del sistema dei controlli interni
- III.3 Configurazione del controllo dei revisori dei conti
- III.4 Effettività del controllo dei revisori dei conti

#### CAPITOLO IV - EQUILIBRI DI BILANCIO

- IV.1 La costruzione degli equilibri
  - IV.1.1 L'equilibrio di parte corrente
  - IV.1.2 L'equilibrio di parte capitale
- IV.2 Il mantenimento degli equilibri

#### CAPITOLO V - ANALISI DELLA GESTIONE

- V.1 Analisi delle gestione di competenza
- V.2 Analisi dei debiti fuori bilancio
- V.3 Il risultato della gestione di competenza
- V.4 L'analisi dei residui: la valutazione e il risultato della relativa gestione
- V.5 Il risultato complessivo

#### CAPITOLO VI - PATTO DI STABILITÀ INTERNO

#### CAPITOLO VII - GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI

- VII.1 Ricognizione dei servizi e delle risorse ad essi destinate
- VII.2 Controllo sulla gestione dei servizi

#### CAPITOLO VIII - INDEBITAMENTO

- VIII.1 Rispetto dei vincoli giuridici all'indebitamento di medio e lungo periodo
- VIII.2 Consistenza e composizione del debito
- VIII.3 La sostenibilità del ricorso al credito
- VIII.4 Gestione attiva del debito
- VIII.5 Indebitamento a breve termine

#### CAPITOLO IX - PATRIMONIO

#### ELENCO DEI DOCUMENTI DA RICHIEDERE

#### ALLEGATI PARTE II

- X. Metodologia di verifica della rappresentatività seguita per le indagini sugli enti locali programmate nel 2005, approvata dalla Sezione nell'adunanza del 1 novembre 2004, e le relative schede di rilevazione.
- Y. Tabelle

## **PARTE III: ORIENTAMENTI ASSUNTI DALLA SEZIONE**

PREMESSA

CAPITOLO II - IL SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE

- II.1 Le regole contabili
- II.2 Analisi degli strumenti contabili
- II.3 Verifica delle regole di contabilizzazione

CAPITOLO III - SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI

- III.1 Configurazione del sistema dei controlli interni
- III.2 Effettività del sistema dei controlli interni

CAPITOLO IV - .EQUILIBRI DI BILANCIO

- IV.1 La costruzione degli equilibri
  - IV.1.1 L'equilibrio di parte corrente
  - IV.1.2 L'equilibrio di parte capitale
- IV.2 Il mantenimento degli equilibri

CAPITOLO V - ANALISI DELLA GESTIONE

- V.4 L'analisi dei residui: la valutazione e il risultato della relativa gestione

CAPITOLO VII - GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI

CAPITOLO VIII - INDEBITAMENTO

- VIII.1 Rispetto dei vincoli giuridici all'indebitamento di medio e lungo periodo
- VIII.2 Consistenza e composizione del debito
- VIII.3 La sostenibilità del ricorso al credito
- VIII.4 Gestione attiva del debito

## **PARTE PRIMA**

### **LE FUNZIONI DELLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO**

#### **CAPITOLO I - PREMESSA: SCOPI E STRUTTURA DEL MANUALE**

Il Manuale intende formalizzare e portare alla conoscenza di tutti gli enti autonomi toscani, per il tramite del Consiglio regionale delle autonomie locali, nonché agli altri soggetti interessati, le finalità, gli esiti, le modalità istituzionali e procedurali del controllo di natura collaborativa svolto dalla Sezione regionale sulla sana gestione finanziaria degli enti stessi (art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003); le caratteristiche e le procedure delle "ulteriori forme di collaborazione" sinora individuate dalla Sezione, anche attraverso una Convenzione perfezionata con il Consiglio delle autonomie e la Giunta regionale, tra le quali, in particolare, il controllo-monitoraggio (o controllo diffuso) sugli aspetti di regolarità contabile interessanti l'intera platea degli enti; controllo, di qui in poi designato "monitoraggio", da svolgersi, oggi, prioritariamente, con le modalità di cui alla legge finanziaria 2006 (art. 1, commi 166 e ss.); le caratteristiche della funzione consultiva esercitata dalla Sezione in materia di contabilità pubblica; gli orientamenti "giurisprudenziali" sinora adottati su casi specifici e singole problematiche prese in esame nell'esercizio concreto di tali funzioni, nei limiti in cui la conoscenza di essi possa essere utile alla collettività degli enti.

Il Manuale si propone altresì di omogeneizzare, per quanto possibile, e rendere sin d'ora noti gli adempimenti che i magistrati istruttori richiederanno agli enti per e nell'esercizio della funzione di controllo, le modalità dell'istruttoria, nonché lo schema di massima che la Sezione utilizzerà per la redazione dei referti.

Esso nasce quale estensione e aggiornamento del c.d. documento metodologico che la Sezione ha approntato già nel 2004, quale frutto delle prime esperienze maturate in sede di controllo, documento allegato all'atto di programmazione dei controlli sulla gestione degli enti locali per il 2005.

Alla seguente parte prima, che si propone di tracciare il quadro istituzionale che sorregge ed indirizza le funzioni della Sezione e descrivere, anche per il monitoraggio e per la funzione consultiva, alcuni essenziali profili procedurali, farà seguito una parte

seconda interamente dedicata alle modalità concrete di esercizio della funzione di controllo (art. 7, comma 7, della legge n. 131), con riferimento sia alla fase dell'istruttoria che a quella di deliberazione del referto conclusivo.

La parte terza, ovviamente soggetta, in futuro, a implementazione e periodico aggiornamento, contiene gli orientamenti "giurisprudenziali" sinora adottati dalla Sezione nell'esercizio delle sue funzioni (controllo, monitoraggio, pareri in materia di contabilità pubblica), ordinati per settore, nell'ordine stesso, anche di numerazione dei capitoli, nel quale la precedente parte seconda ripartisce gli argomenti: sistema contabile, controlli interni, equilibri di bilancio, analisi della gestione, gestione dei servizi pubblici e indebitamento.



## **CAPITOLO II - IL QUADRO ISTITUZIONALE**

Il quadro istituzionale nel cui ambito la Sezione di controllo per la Toscana esercita le proprie funzioni è quello del controllo successivo sulla gestione, di carattere "collaborativo", disciplinato dalla legge n. 20 del 1994, esaustivamente interpretato dalla sentenza n. 29/1995 della Corte costituzionale, confermato ed arricchito dall'art. 7 della già citata legge n. 131 del 2003, avente rango di attuazione della riforma costituzionale del 2001, da ultimo formalizzato, nelle sue linee essenziali, dalla Convenzione del 16 giugno 2006, intercorsa tra Sezione regionale di controllo, Consiglio delle autonomie locali e Regione Toscana, Convenzione che costituisce l'allegato A di questa prima parte del Manuale.

Si avrà modo di specificare che a tale controllo si affianca oggi, non soltanto perché disciplinato dai commi 166 e seguenti della legge finanziaria per il 2006 (art. 1), ma anche perché già anteriormente programmato dalla Sezione, un monitoraggio sulla gestione di tutti gli enti della regione (province e comuni), tale da costituire una rete diffusa di controllo e consentire alla Sezione di "avvertire" tempestivamente gli organi elettivi (ma anche le Giunte), dei rischi eventualmente riscontrabili in materia di realizzazione e mantenimento degli equilibri di bilancio.

Tra tali rischi sono da comprendere quelli che possono derivare dalla incompleta o distorta rappresentatività del bilancio, dal momento che le scritture contabili, anche al di là dei profili, rari, di vera e propria veridicità o non veridicità delle stesse, possono non adeguatamente rappresentare la realtà amministrativa, nascere da previsioni apparentemente non ben ponderate sulla scorta degli andamenti gestionali precedenti, ovvero non tener conto di eventi che al momento minacciano, ma ancora non realizzano, un pericolo per gli equilibri economico-finanziari (andamenti in perdita, ad esempio, di società collegate).

Il controllo diffuso di regolarità contabile (e, a maggior ragione, il più approfondito controllo esercitabile sull'intera gestione di singoli enti) si estende altresì alla c.d. area del rischio, nel senso che la natura collaborativa della funzione spinge a segnalare agli enti, al di là delle irregolarità, anche i sintomi di precarietà gestionale che suggeriscono cautele o misure preventive.

Per l'esercizio di tale nuova forma di controllo (e/o di collaborazione), che non sostituisce quella disciplinata dalla legge n. 131, ma che con essa può validamente interagire, la legge finanziaria ricordata punta al carattere collaborativo del controllo stesso e su di esso fonda la compatibilità di una sinergia tra controllo esterno e (una parte dei) controlli interni.

Va al riguardo sottolineato che l'esigenza di ridurre a "sistema" l'insieme dei controlli che supportano l'azione degli enti autonomi è salvaguardata proprio dall'esistenza di un controllo esterno collaborativo al quale è anche affidato il compito di verificare il funzionamento dei controlli interni presso gli enti e di riferirne all'organo elettivo.

Pur senza pretese di esaustività, si ritiene utile individuare i presupposti su cui si fondano gli orientamenti della Sezione in materia di controllo e monitoraggio, nella consapevolezza, tra l'altro, che la maggior parte delle affermazioni che seguono non nascono soltanto da interpretazioni preferenziali ma traducono condizioni di compatibilità costituzionale dei controlli esterni con l'autonomia degli enti:

a) Così come definito dalla giurisprudenza costituzionale (n. 29/1995 già citata; si veda anche la sentenza n. 276 del 2006), il carattere "collaborativo" del controllo esterno esercitabile sulla sana gestione finanziaria degli enti locali pretende tra l'altro che le scelte annuali della Corte siano preliminarmente programmate e che sui programmi si acquisisca (c.d. obbligo di contraddittorio, che riguarda tuttavia, come si vedrà, anche l'esercizio del controllo ed i referti che ne costituiscono l'esito) il consenso tendenziale degli enti interessati.

Il controllo sugli enti autonomi, ai sensi della legge n. 131 del 2003, è oggi esclusivamente affidato alle Sezioni regionali di controllo della Corte (la centrale Sezione delle autonomie riferisce al Parlamento nazionale solo sugli andamenti generali della finanza locale); Sezioni regionali, dunque, che sono funzionalmente indipendenti, non soltanto in ragione della collegialità dell'organo, ma, anche, e soprattutto, per il rapporto di ausiliarità che strettamente le collega al mondo delle autonomie. Le scelte talora differenziate di ogni singola Sezione - nonostante la presenza di un'efficace e opportuna sede di auto-coordinamento, nell'ambito della centrale Sezione delle autonomie - riflettono, pertanto, una diversità di esigenze locali in qualche misura fatta propria dagli enti interessati e relativi organi esponenziali e/o associativi.

Di qui l'importanza di far conoscere agli enti toscani, anche ai fini di una reciproca ed istituzionale collaboratività, gli orientamenti specificamente adottati o fatti propri da questa Sezione.

b) La riforma costituzionale del 2001 e la legge attuativa n. 131 del 2003 hanno da un lato reso incompatibile con l'autonomia degli enti locali (e regionale) la reintroduzione, diretta o surrettizia, di controlli esterni di legittimità su singoli atti (tale affermazione ha valore sia per escludere interpretazioni di diverso tipo talora apparentemente suggerite da contingenti disposizioni di legge statale; sia, come si dirà, per fissare un limite

all'attività consultiva della Sezione); dall'altro, hanno confermato e potenziato la costruzione della legge n. 20 del 1994, così come interpretata dalla Corte costituzionale, lasciando affidato alla Corte dei conti, quale organo indipendente e neutrale della Repubblica (e non dello Stato: la giurisprudenza costituzionale parlava all'epoca, però, anziché di Repubblica, di Stato-comunità), avente funzioni di garanzia degli equilibri di bilancio nel settore pubblico, un controllo successivo sulla gestione di tutte le pubbliche amministrazioni, comprese le regioni e gli enti locali.

c) Così come il controllo successivo esercitato dalla Corte - attraverso le Sezioni riunite e alcune Sezioni centrali - si pone nei confronti del Parlamento nazionale in termini funzionali di ausiliarità, creando trasparenza gestionale e tendenzialmente agevolando il controllo "politico" delle Camere (e dei cittadini) sulla gestione del bilancio dello Stato, allo stesso modo le Sezioni regionali di controllo della Corte sono chiamate a concretare (per quanto possibile, e con le precisazioni che seguono) un analogo rapporto di ausiliarità con i Consigli regionali, provinciali e comunali, e, attraverso questi, con le collettività rappresentate. Alla luce di tale parallelismo, confermato espressamente dalla Corte costituzionale, trova spiegazione non soltanto la natura collaborativa del controllo esercitato dalle Sezioni regionali, esclusivamente finalizzato a referti da rendere ai singoli organi elettivi, in modo da promuovere l'adozione di misure auto-correttive; ma anche l'assenza di "sanzioni" direttamente collegate all'esercizio del controllo. Anche per le segnalazioni della Corte al Parlamento nazionale, d'altronde, le uniche sanzioni direttamente azionate dal controllo sono identificabili nelle garanzie di trasparenza gestionale e nel democratico funzionamento dei sistemi elettorali.

d) Il rapporto "forte" di ausiliarità che collega la Sezione regionale di controllo alle autonomie territoriali costituisce, come già rilevato, elemento indefettibile per la corretta risoluzione di problemi interpretativi: la sinergia tra controllo esterno "collaborativo" e controlli interni, già delineata dalla legge n. 20 del 1994 ed oggi potenziata dalla legge finanziaria 2006, è ad esempio compatibile con l'autonomia degli enti locali proprio in funzione del rapporto di ausiliarità (e nei limiti in cui esso non sia posto in dubbio).

E' in tale chiave che va anche risolta l'apparente contraddizione tra l'esclusiva finalizzazione dei referti agli organi elettivi e la necessità istituzionale che essi siano pubblici, in quanto finalizzati alla trasparenza gestionale. Ed è ancora in tale chiave che va letta la raccomandazione della Corte costituzionale sull'esigenza di una rigorosa regolamentazione di confini tra controllo ed azione inquirente delle Procure della Corte, non solo sotto il profilo organizzativo, ma anche per ciò che riguarda l'utilizzazione delle notizie o dei dati acquisiti attraverso il controllo. L'ultima affermazione vale ad escludere

che tra i compiti delle Sezioni regionali in materia di autonomie locali possa trovar posto, neppure in sede di supposta attuazione di eventuali disposizioni di legge statale, l'esame (o anche la deliberazione) di singoli atti finalizzato alla segnalazione di irregolarità alla rete delle Procure della Corte.

e) Anche al fine di dissipare ogni perplessità in ordine alle apparenti connessioni tra controllo e giurisdizione, è bene sottolineare che il controllo sulla gestione, sebbene ovviamente debba qualificarsi successivo perché verte sulla gestione già posta in essere, obbedisce a finalità di carattere prevalentemente preventivo, nel senso che esso intende prevenire il rischio del verificarsi, o del consolidarsi, quanto agli effetti, ovvero, ancora, del ripetersi di irregolarità o disfunzioni. Soprattutto allorché esso sfoci in osservazioni non legate all'esame dei rendiconti (ciò che istituzionalmente accade nel monitoraggio, nella fase in cui esso verte sui bilanci preventivi), la funzione del prevenire (e di stimolare variazioni di bilancio) è evidente. Ma anche allorché il controllo si imbatte, a consuntivo, in irregolarità già verificatesi, non soltanto esso a ciò perviene, spesso, quando le irregolarità sono già note, dichiarate, prese in considerazione dalle sedi statali di monitoraggio e dai "tavoli" misti del patto di stabilità, ma resta finalizzato a prevenire, e cioè ad impedire il ripetersi delle irregolarità, e/o il consolidarsi delle loro conseguenze negative.

Momenti essenziali del controllo possono definirsi il vaglio della rappresentatività delle scritture contabili (e, pertanto, della effettiva assenza di irregolarità, criticità o disfunzioni) e la valutazione dell'efficacia delle misure di auto-correzione suggerite dalla Corte o, comunque, adottate dagli enti. Ed estranee istituzionalmente al diverso "mestiere" delle Procure della Corte restano sia tali aspetti, sia la segnalazione di pericoli per i futuri equilibri di bilancio.

f) Al di là dei profili ora esaminati, la Corte costituzionale ha ritenuto compatibile con l'autonomia degli enti la previsione di obblighi di comunicazione di alcuni atti alle Sezioni regionali (ad esempio: relazioni degli organi di controllo interno di gestione; incarichi di studio e consulenza), ritenendo che ciò possa giovare all'esercizio del controllo. Ad avviso della Sezione, ciò va interpretato nel senso che tali norme non hanno la possibilità di trasformare o snaturare la funzione di controllo organicamente disciplinata dalla legge n. 131, e che, pertanto, in quanto volte a facilitare il mestiere delle Sezioni regionali, esse abbiano di mira le verifiche di funzionalità dei controlli interni, ovvero possono al più indurre ad esaminare gli atti trasmessi - e a valutarne l'incidenza sugli equilibri di bilancio - soltanto presso gli enti già selezionati per istruttorie di controllo, così come d'altra parte può verificarsi anche per atti diversi da quelli considerati dalla legge. L'afflusso degli atti,

in particolare, non può supplire alla necessità di una previa e condivisa programmazione dei controlli da eseguire.

g) La legge n. 131 ha ribadito e rafforzato il rapporto di ausiliarità tra autonomie e Sezioni regionali, non soltanto prevedendo (art. 7, comma 8) "ulteriori forme di collaborazione", delle quali si tratterà in seguito, ma anche disponendo che il mondo delle autonomie designi componenti magistratuali di ogni Sezione (aventi, temporaneamente, *status* giuridico ed economico di Consigliere della Corte dei conti) e contribuiscano al funzionamento delle Sezioni stesse attraverso comandi di personale di supporto. Di comandi o fuori ruolo temporanei di personale di supporto degli enti presso le Sezioni parla altresì la legge finanziaria per il 2006.

La legge n. 131, al di là di interpretazioni diverse ed ormai recessive, conferma altresì, rispetto alla legge n. 20 del 1994, che il controllo delle Sezioni regionali sulla gestione di singoli enti debba (o possa) essere svolto sia in termini di regolarità contabile che attraverso valutazioni "gestionali" di congruenza tra obiettivi e risultati. Altrettanto essa dispone, più espressamente, per quanto riguarda le "ulteriori forme di collaborazione"; ma tale "unitarietà" della funzione di controllo, esplicitata dalla legge precedente nonché dalla pronuncia costituzionale n. 29 del 1995, deve ritenersi compresa nella locuzione "controllo sulla sana gestione finanziaria", mutuata dalle fonti che disciplinano l'attività della Corte dei conti europea e tale di per sé da richiamare i principi di buon andamento e designare un ambito più vasto di quello della sola regolarità.

Con le precisazioni che seguiranno, una distinzione tra le due forme di controllo (di regolarità o di mera gestione) può presupporci adottata per il controllo-monitoraggio di cui ai commi 166 e ss. dell'art. 1 della legge finanziaria 2006. Ma anche in tal caso, come si è visto, le verifiche di regolarità si estendono alle aree della rappresentatività delle scritture e del rischio per gli equilibri di bilancio.

h) Il controllo delle Sezioni sulla sana gestione finanziaria di singoli enti locali (e sul funzionamento dei controlli interni), disciplinato direttamente dall'art. 7, comma 7, della legge n. 131 e da svolgersi in rapporto di ausiliarità con l'ente interessato, va esercitato "sul campo" e, di norma, "a tutto campo"; esso può utilmente essere orientato dall'applicazione di strumenti di rilevazione generale (indicatori e questionari), ma non può in ciò esaurirsi e/o consistere in esami cartolari e valutazioni presuntive, come invece di norma accade per controlli condotti, prevalentemente con finalità comparative, sugli andamenti generali di più enti omogenei. Attraverso i questionari, a titolo di esempio, possono raccogliersi dati sulla presenza o non presenza, presso gli enti, degli organi di

controllo interno, ma non possono condursi valutazione sulla funzionalità di quelli esistenti. L'istruttoria sulla gestione di un singolo ente, in buona sostanza, comporta l'esame diretto della documentazione, il contatto con i responsabili della gestione e dei controlli interni, l'approfondimento del significato e delle cause di eventuali anomalie o peculiarità gestionali, emerse o direttamente dalle scritture contabili ovvero scaturenti dalla correzione di esse, la valutazione, a fronte soprattutto di rischi per la tenuta degli equilibri di bilancio, delle misure correttive adottate o adottabili dall'ente.

La legge prevede d'altronde, come è noto, che la Sezione possa riservarsi di esaminare, dopo congruo termine, di massima semestrale, la congruità e l'efficacia delle misure adottate.

E' opportuno sin d'ora rilevare, pur supponendo che ciò risulti superfluo, che dalla natura collaborativa del controllo, o, come anche può dirsi, dal rapporto di ausiliarità reciproca che lega autonomie e Sezione, non deriva la possibilità per gli enti selezionati di sottrarsi al controllo o di non adempiere, anche prima della selezione, alle richieste documentali della Sezione. La legge tra l'altro appronta, a favore della Corte, poteri istruttori che teoricamente potrebbero giungere sino all'utilizzo della Guardia di finanza.

i) A differenza di quanto si verifica per il controllo successivo sulla gestione dello Stato (o anche delle Regioni), il numero degli enti locali impedisce al controllo esterno di farsi strumento volto puntualmente ad agevolare l'approvazione dei rendiconti da parte degli organi elettivi e, dunque, ad inserirsi tempestivamente all'interno del rapporto istituzionale tra assemblee e governi. Esso costringe anzi le Sezioni ad una programmata e trasparente selezione delle gestioni da controllare annualmente. A ciò può provvedersi con sorteggi, o altri strumenti obiettivi e neutrali; ma la Sezione Toscana ha ritenuto preferibile (se non addirittura doveroso, quale forma di ulteriore collaborazione), orientare la selezione tenendo conto dell'esigenza di approfondire, presso enti con caratteristiche particolari, aspetti specifici e strategici della gestione, con ricadute informative interessanti l'intera collettività degli enti regionali (c.d. funzione nomofilattica del controllo, o sue ricadute indirette, delle quali questo stesso Manuale costituisce un'espressione tipica).

In questa ottica, la Sezione si è avvalsa di strumenti di rilevazione generalizzata (indicatori e questionari: si vedano le parti successive, relative agli aspetti procedurali e metodologici), utilizzati pertanto come strumenti di selezione, preziosi "per" il controllo, ma, nel caso esaminato, non elementi espressivi "di" controllo.

Tale selezione "mirata" è stata privilegiata soprattutto per i comuni, laddove soluzioni diverse si prestano ad essere adottate per le province e comunità montane, di numero ristretto, ovvero per particolari categorie di comuni, ad esempio quelli capoluogo

di provincia. In tutti questi casi, infatti, è alla Sezione consentito di programmare cicli pluriennali di controllo idonei ad esaurire in tempi ragionevoli l'esame di tutti i soggetti della categoria, soprattutto ove le istruttorie siano ristrette ai soli profili di regolarità contabile (equilibri di bilancio, rispetto del patto di stabilità interno e dei vincoli all'indebitamento), seppur estesi alle aree dei rischi e della rappresentatività degli strumenti contabili, oltre che valutazioni sul corretto funzionamento dei controlli interni.

l) E' teoricamente possibile che la Sezione affianchi alle relazioni indirizzate a singoli organi elettivi relazioni estese a più enti, se del caso con riferimento a specifici aspetti e con finalità di comparazione. Pur in assenza di precise indicazioni legislative, il nuovo sistema costituzionale sembra designare nel Consiglio regionale delle autonomie locali l'organo di riferimento cui ciascuna Sezione potrebbe indirizzare atti e relazioni di carattere generale, eventualmente anche nell'ambito di indagini comparative coordinate dalla Sezione centrale delle autonomie ed estese all'intero territorio nazionale.

La prassi sin dall'inizio seguita dalla Sezione Toscana è stata quella di indirizzare al Consiglio delle autonomie, anche a fini di contraddittorio, tutti gli atti di rilievo generale (in particolare quelli di annuale programmazione) attinenti al controllo sulle autonomie locali. In via di interpretazione dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131, al Consiglio stesso sono stati anche inviati tutti i pareri espressi in materia di contabilità pubblica, seppur direttamente richiesti da singoli enti e non per il tramite del Consiglio.

Una formalizzazione ed estensione di tali rapporti è ora intervenuta con la citata ed allegata Convenzione intercorsa tra Sezione e Consiglio, cui ha anche aderito la Giunta regionale, ovviamente anch'essa interessata ad una regolamentazione stabile della materia, ispirata al rispetto delle autonomie ed all'interesse delle collettività locali.

La Convenzione, in particolare, prevede un rapporto di ausiliarità tra Sezione e mondo delle autonomie locali più strettamente comparabile a quello intercorrente tra Corte dei conti e Parlamento nazionale, in quanto esteso alla possibilità di audizioni, di referti su problematiche generali, a richiesta del Consiglio o anche di iniziativa della Sezione, di partecipazione del Consiglio alla programmazione dei controlli. La Convenzione ha anche formalizzato la presenza, presso la Sezione, di un organo di consulenza, composto dai magistrati, da funzionari rappresentanti le tre Istituzioni interessate, da docenti ed esperti della materia, designati anche da Istituti cointeressati (Ordine dei dottori commercialisti, Irpet). In materia di funzioni consultive, va sottolineata la prevista facoltà del Consiglio delle autonomie di richiedere direttamente pareri utili alla collettività degli enti toscani, dando così voce ad entità (comunità montane, ad esempio) non prese in considerazione dalla legge o a soggetti non compiutamente rappresentativi, ai fini considerati, della volontà di un ente. Infine,

particolare non certo secondario, l'atto conferma anche il contributo offerto alla collaboratività reciproca ed al buon funzionamento del sistema dalla Giunta regionale, su cui grava l'onere della gestione e dell'aggiornamento della griglia informatica degli indicatori gestionale e finanziari, inoltre prevedendo scambi di dati ed informazioni tra Giunta e Sezione.

La Convenzione colma, in sostanza, alcune lacune nel sistema disciplinato dalla legge n. 131 e consentirà alla Sezione di finalizzare ai compiti aggiuntivi sopraelencati (referti generali, audizioni, etc.) non soltanto gli esiti del monitoraggio di cui alla L.F. 2006, ma anche le serie storiche dei dati ricavabili dagli strumenti di rilevazione sin qui utilizzati solo per la selezione degli enti.

m) La Sezione Toscana si è mossa per tempo per ovviare ad un'ulteriore lacuna della legge n. 131, costituita dall'assenza di strumenti che consentano di monitorare quanto meno gli aspetti di regolarità contabile nell'ambito dell'intera platea degli enti controllabili. La Sezione ha annunciato negli atti di programmazione che la disponibilità e la stratificazione nel tempo di dati emergenti dagli strumenti di rilevazione generale adottati per la selezione degli enti (griglia degli indicatori finanziari e gestionali, nonché annuale questionario), unitamente ad altri elementi (ad esempio, dati di cassa, e, in futuro, dati emergenti dall'adozione del Siope), avrebbe potuto e potrebbe consentire di offrire ai Consigli provinciali e comunali un'ulteriore forma di collaborazione, approntando già nel 2006 un rudimentale sistema di "monitoraggio". Ciò nell'intento di cogliere in corso di esercizio sintomi di teorico pericolo per la tenuta degli equilibri economico-finanziari; di segnalare tempestivamente tali sintomi all'amministrazione interessata (l'"avviso all'amministrazione" è un istituto ben conosciuto nell'ordinamento della Corte), di così promuovere, all'interno dell'Ente, gli accertamenti autonomamente ritenuti opportuni; di avviare eventualmente, sulla base delle risposte ottenute, specifiche istruttorie di controllo, non previamente programmabili se non in modo generico; e di riferirne l'esito al Consiglio, suggerendo eventualmente le opportune misure di correzione e riservandosene in alcuni casi una valutazione postuma in termini di congruità ed efficacia.

n) E' in questa stessa ottica che, ad avviso della Sezione, si sono mosse le ripetute disposizioni (commi 166 e seguenti dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2006), che agli *input* altrimenti ricavabili hanno aggiunto un'altra e più stabile fonte informativa, limitata agli aspetti di regolarità contabile, costituita dalle relazioni che i revisori dei conti hanno l'obbligo di inviare alle Sezioni regionali della Corte dei conti in ordine ai bilanci preventivi ed ai rendiconti già approvati dagli enti. Ciò ha potenziato indubbiamente la



sinergia tra controllo esterno e controlli interni rafforzando l'esigenza di non fuoriuscire dagli schemi, sin qui descritti, del controllo "collaborativo". Va al riguardo opportunamente ribadito che:

- le relazioni degli organi di revisione devono anzitutto segnalare alla Sezione regionale sintomi o irregolarità "gravi", tali da porre in pericolo la stabilità degli equilibri di bilancio, graduando il giudizio di gravità non sulla base di un più accentuato scostamento tra dettato legislativo e comportamento attuativo, ma sull'incidenza quantitativa esercitata o esercitabile sul bilancio dell'ente;
- le linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle autonomie) non pretendono di individuare direttamente "irregolarità", ma intendono agevolare, da parte delle Sezioni regionali, una valutazione presuntiva degli eventuali "rischi" economico-finanziari, nella prospettiva già descritta di un "avviso" all'amministrazione (non tutte le Sezioni della Corte adottano tale terminologia), nonché, previa istruttoria, l'adozione di una "pronuncia specifica" (referto o delibera) da inoltrare al Consiglio interessato;
- in sede di analisi delle relazioni aventi ad oggetto i bilanci preventivi, ma anche a consuntivo, a fronte di irregolarità o rischi non idonei ad incidere sugli equilibri, appare utile per gli enti e coerente con le finalità del controllo segnalare anche, con diversa graduazione di allarme, le irregolarità non gravi e rimuovibili, o dei cui effetti può tenersi conto nell'esercizio in corso, nonché i sintomi di precarietà eventualmente riscontrati.

La Convenzione del 16 giugno 2006 prevede che sugli esiti del monitoraggio la Sezione annualmente riferisca al Consiglio delle autonomie nel corso di un'apposita audizione, alla quale possono partecipare organi della Regione e rappresentanti delle organizzazioni rappresentative degli enti locali, dedicata anche ai risultati del controllo svolto in ordine a problematiche di carattere generale per la totalità degli enti o parte di essi.

o) La legge n. 131 (art. 7, comma 8) prevede, come già rilevato, "ulteriori forme di collaborazione", nelle quali può ascrivere anche la funzione consultiva esplicita dalla Sezione in materia di contabilità generale. Dei presupposti e dei limiti soggettivi ed oggettivi che tale funzione incontra, anche allorché sia esercitata in attuazione della Convenzione stipulata con il Consiglio delle autonomie, si farà cenno, nell'ambito del successivo capitolo terzo, nel paragrafo dedicato alle procedure della funzione consultiva.

## **CAPITOLO III - LE PROCEDURE**

### *III.1. Il procedimento di controllo ex art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003*

#### III.1.1 Premessa

Nel 2004, anno di avvio "sperimentale" del controllo sugli enti locali, la Sezione regionale per la Toscana ha effettuato istruttorie di controllo su due comuni volontariamente offertisi, ai cui Consigli si è riferito ai primi del 2005. Nel frattempo, la Sezione ha da un lato approntato una trasparente e "mirata" programmazione dei controlli per il 2005, soprattutto per tale profilo avvalendosi del prezioso ausilio di un gruppo di docenti ed esperti della materia; dall'altro, sulla scorta delle esperienze maturate nel controllo, ha esteso il "documento metodologico" che per alcuni aspetti ha anticipato il presente Manuale, informando gli enti sulle metodologie di controllo e gli orientamenti assunti in materia di regolarità contabile. Altro documento allora approntato, d'uso interno, ma con contenuti oggi anch'essi confluiti nel Manuale, mirava a realizzare una tendenziale uniformità di redazione dei referti.

Il Manuale tiene ovviamente conto delle esperienze maturate nel 2005 (e agli inizi del 2006), attraverso otto istruttorie di controllo su comuni selezionati. Per il 2006, sono state programmate e sono in corso istruttorie su tre comuni non capoluoghi, selezionati attraverso la griglia degli indicatori finanziari e gestionali e le risultanze del questionario, sui tre maggiori (demograficamente) comuni capoluoghi, limitatamente a profili di regolarità contabile, ma anche sui controlli interni e con affacci sulle partecipate e le ricapitalizzazioni, su una provincia, offertasi spontaneamente, nonché, anche in questo caso con aspetti sperimentali, su una comunità montana. Alle province e comunità montane, come si vedrà, è stata estesa la griglia degli indicatori.

Saranno qui di seguito esaminate separatamente le procedure utilizzate e da utilizzarsi preliminarmente per la selezione degli enti da controllare e quelle attinenti all'esercizio e agli esiti del controllo.

#### III.1.2 La selezione degli enti

Con il supporto del suddetto gruppo di docenti ed esperti, la Sezione ha ideato ed applicato, per i controlli del 2005, una selezione "mirata", in vista di un'utilità estesa all'intera platea degli enti toscani. Sono stati dunque congegnati criteri volti a scegliere comuni le cui peculiarità gestionali (c.d. criticità statistiche), non importa se in positivo o in negativo, consentano, nell'ambito pur sempre di istruttorie estese all'intero ambito

della gestione, approfondimenti specifici in settori particolarmente strategici. L'intento è stato ed è, dunque, quello di attivare le istruttorie non sulla base di indizi attestanti, sinteticamente e aprioristicamente, possibili situazioni di maggior "rischio" (situazioni del genere sono invece quelle su cui verte, come si è detto e meglio si vedrà, il "monitoraggio" svolto su tutti gli enti in termini di regolarità), ma selezionando enti particolarmente "indicativi" per predeterminati profili. Alcuni enti, di conseguenza, sono stati scelti proprio sulla base di "criticità" apparentemente positive (ad esempio, funzionamento dichiarato di tutti i controlli interni in un ente di ridotte dimensioni demografiche).

Il rigoroso rispetto delle caratteristiche di "collaboratività" del controllo consente in ogni caso di non prospettare in termini di per sé punitivi la campionatura, come anche dimostrano gli esempi di comuni e di una provincia che spontaneamente si sono prestati ad istruttorie inizialmente sperimentali.

Le modalità del processo di selezione, previamente programmato e condiviso dai soggetti interessati, sono state le seguenti:

1. Con alcuni perfezionamenti e alcune semplificazioni intervenute solo nel 2005, la selezione dei comuni non capoluoghi di provincia si avvale di due strumenti di rilevazione generale, il primo dei quali consiste in una griglia di indicatori gestionali e finanziari, ricavati direttamente dalle certificazioni di bilancio, in grado di segnalare gli "scostamenti" di ciascuna gestione rispetto ad andamenti medi statisticamente valutati. La scelta degli indicatori e la relativa "taratura" si basa su studi scientifici in materia noti, ma con adattamenti coerenti con le esigenze del controllo esterno e avallati dal gruppo degli esperti. A tale Gruppo partecipano anche, sulla base della Convenzione più volte citata, rappresentanti del Consiglio delle autonomie e della Giunta regionale, la quale provvede tra l'altro, ora anche su base convenzionale, alla "gestione" ed aggiornamento della griglia.

Nell'attuale sua stesura, la "griglia" suddivide i comuni in cinque categorie demograficamente dimensionali (3.000, 8.000, 15.000 e 60.000 abitanti) è estesa a province e comunità montane, e agglomera gli indicatori in sei aree (capacità di programmazione; risultati della gestione; autonomia finanziaria; analisi della spesa; indebitamento e debiti fuori bilancio). Per ciascuna area sono selezionabili enti in possesso di "criticità" statistiche (positive o negative), alcune delle quali particolarmente interessanti a fini di controllo (c.d. sensibilità).

Lo schema della "griglia" utilizzata per i soli comuni in sede di programmazione del 2006 costituisce l'allegato B alla presente parte prima.

Il secondo strumento utilizzato per la selezione consiste in un elementare questionario, concernente aspetti non ricavabili dalle certificazioni di bilancio,

tendenzialmente impostato su risposte di tipo binario (per non appesantire ulteriormente gli adempimenti degli enti) e riguardante il sistema dei controlli interni, alcuni aspetti della situazione patrimoniale, il rispetto del patto di stabilità, alcuni profili dell'indebitamento e della esternalizzazione dei servizi.

L'importanza dei due strumenti, anche in vista della costruzione nel tempo di una banca dati utilizzabile a fini di monitoraggio e per la costruzione di referti di portata generale, induce la Sezione a sottolineare nuovamente che la collaboratività del controllo non rende facoltativa la risposta al questionario. Tra i criteri di selezione degli enti ha già trovato posto la scelta di soggetti inadempienti, condotta sulla sola base degli indicatori.

In sede di programmazione dei controlli per il 2007, la Sezione si è impegnata a valutare se e in quale misura potrà in futuro essere semplificata la struttura del questionario, sulla base dei dati, parzialmente coincidenti, ricavabili dalle relazioni degli organi di revisione a fini di monitoraggio.

Il questionario utilizzato per i comuni in sede di programmazione dei controlli per il 2006 costituisce l'allegato C alla presente parte prima.

2. Come già accennato, soluzioni diverse sono state e possono essere proposte e utilizzate per categorie ristrette di enti (province e capoluoghi, in particolare) per i quali l'esaurimento del campione può essere programmato in un ciclo ragionevole di anni.

In particolare, per i comuni capoluoghi, la scelta effettuata per il 2006 (i tre comuni maggiori) condurrà presumibilmente a chiudere con i capoluoghi restanti in ulteriori due o tre anni. Per le province, tenendo conto degli esiti del controllo sperimentale del 2006, potrà iniziare dal 2007 un analogo ciclo pluriennale, governato o dal numero delle criticità riscontrate attraverso griglia di indicatori e questionario (ma per un numero ristretto di enti il valore degli scostamenti dalla media è statisticamente meno valido), ovvero dal sorteggio.

Per le comunità montane, potranno presumibilmente essere seguite campionature analoghe a quelle adottate per i comuni, a meno che non risulti possibile, in relazione alle risorse umane disponibili, predisporre negli anni prossimi un referto di carattere generale sulle comunità e sulle altre forme di associazione tra comuni.

3. Premesso che la fase di programmazione dei controlli qui esaminati è strettamente condizionata dagli esiti del preventivo contraddittorio con il Consiglio delle autonomie e con i soggetti cui le relative bozze sono inviate per conoscenza, è possibile sin d'ora supporre che sui metodi appena esposti possano incidere le modalità di attuazione del monitoraggio ex commi 166 e ss. della legge finanziaria 2006 (art. 1). Da un lato, infatti, come accennato, potrà reputarsi opportuno raccordare le domande del questionario, se non anche alcuni aspetti della griglia di indicatori, con quelle che vengono rivolte agli organi di revisione degli enti in coerenza con le "Linee guida".

Ma, dall'altro, potrà anche esaminarsi l'opportunità di "incrociare" gli esiti del controllo con quelli del monitoraggio, nel senso di selezionare per i controlli a tutto campo alcuni comuni la cui gestione ha dato luogo a pronunce specifiche in sede di monitoraggio, tenere comunque conto, nei controlli programmati su singoli comuni, degli esiti del monitoraggio stesso, introdurre infine nelle istruttorie del monitoraggio elementi ricavabili dalla griglia o dal questionario e tenerne conto nelle relative deliberazioni.

Una possibilità per il momento irrealizzabile, comunque condizionata alla informatizzazione degli strumenti e degli esiti del monitoraggio ex L.F. 2006 ed al potenziamento organizzativo della Sezione, è quella di compilare annualmente, per ciascun ente territoriale, una sintetica scheda che tenga conto sia delle criticità rilevabili con gli strumenti di rilevazione generale (indicatori e questionario), ed eventualmente approfondite in sede di istruttoria di controllo, sia di quelle emerse in sede di esame delle relazioni degli organi di revisione.

Un incrocio tra controllo e monitoraggio potrà ovviamente alimentare gli eventuali referti "semi-generalisti", aventi ad oggetto la gestione di più enti.

### III.1.3 Le procedure del controllo.

Le istruttorie di controllo sui soggetti selezionati sono di norma precedute da un incontro preliminare presso la sede della Sezione, cui possono proficuamente partecipare i Sindaci dei comuni o i Presidenti di province e comunità montane, accompagnati eventualmente da assessori, dai responsabili finanziari, da componenti degli uffici di controllo interno, da rappresentanti, anche, degli organi elettivi. La seduta ha finalità di reciproca conoscenza e di presentazione del magistrato relatore, incaricato dell'istruttoria, e dei funzionari che lo coadiuvano; nel corso di essa viene di solito preannunciata la richiesta della documentazione di base, che peraltro sarà anche elencata nella Parte terza di questo Manuale.

L'istruttoria è svolta o coordinata dal relatore, possibilmente anche "in loco", in contraddittorio informale con il *management* dell'Ente (anzitutto il responsabile dei servizi finanziari e l'organo di revisione amministrativa e contabile) e può ovviamente estrinsecarsi nella richiesta di ulteriore documentazione e di chiarimenti.

Nel corso dell'istruttoria, in particolare, ha anche luogo un'analisi necessariamente a campione, in settori concordati, della "rappresentatività" delle scritture contabili, secondo una metodologia della quale si farà più ampio cenno nella Parte seconda e che è descritto in un documento alla stessa allegato.

Sulla rappresentatività del bilancio vertono, in termini di completezza, anche le verifiche da effettuare, specie negli enti di grandi o medie dimensioni, sugli andamenti

delle società partecipate o controllate e sugli inerenti rischi di ripercussioni sul bilancio dell'ente, nonché, più in generale, su altre forme di oneri "latenti" (debiti fuori bilancio non finanziati, ad esempio, o rinvio di contabilizzazioni relative all'esercizio).

Sulla base delle risultanze dell'istruttoria (e del contraddittorio informale), il relatore chiede al Presidente della Sezione di convocare il collegio per una "delibazione" del primo schema di referto, allo scopo soprattutto di non passare alla fase del contraddittorio formale sulla base di un documento non condiviso "di massima" dal collegio. Lo schema di relazione, con le eventuali modifiche collegiali, viene successivamente trasmesso al Sindaco del comune (o al Presidente della provincia o della comunità montana) e viene contestualmente fissata la data di discussione e deliberazione del referto in adunanza pubblica.

Il termine adunanza pubblica non evoca nella specie la presenza di estranei, ma sta a significare la possibile partecipazione di rappresentanti dell'ente interessato, a fini di formalizzato contraddittorio. Al Sindaco (o Presidente) viene infatti chiesto di partecipare all'adunanza, accompagnato da assessori e/o collaboratori, e di fare presente al collegio, oralmente ovvero per iscritto, per il caso di impossibilitata partecipazione, ogni eventuale contro-deduzione, chiarimento o suggerimento di modifica ed implementazione. Delle risultanze di questa fase di contraddittorio formale, dopo l'eventuale discussione in adunanza, la relazione della Sezione deve ovviamente tener conto, al fine di riferire all'organo elettivo e, attraverso lo stesso, alla collettività rappresentata, non soltanto il punto di vista, eventualmente diverso, del responsabile della gestione, ma anche gli impegni in tale fase dallo stesso assunti o le considerazioni su eventi successivi a quelli cui il referto si riferisce.

Il referto, come già rilevato, è indirizzato al Consiglio provinciale o comunale interessato ed inviato per conoscenza al Presidente della Giunta provinciale o al Sindaco, nonché all'organo di revisione contabile. Compete al Presidente del Consiglio interessato assicurarne la conoscenza ai Gruppi assembleari ed informare la Sezione delle eventuali iniziative assunte per l'esame del referto stesso. Questo, in ogni caso, è trasmesso dalla Sezione, per conoscenza, al Consiglio regionale delle autonomie locali ed è pubblicato nel sito web della Corte dei conti.

Il referto, secondo una disposizione della legge n. 20 del 1994 che completa il quadro del controllo di natura collaborativa, può prevedere che l'ente comunichi alla Sezione, entro un congruo termine, le misure adottate per contrastare o eliminare le anomalie segnalate e che la Sezione, previa ulteriore istruttoria, possa esprimere all'organo elettivo interessato valutazioni sulla coerenza ed efficacia delle misure correttive stesse.

L'obbligo di comunicazione delle misure è stato apparentemente esteso a tutte le istruttorie da una disposizione della legge finanziaria 2006 ed il termine, peraltro prorogabile, secondo gli orientamenti della Sezione, è stato previsto in sei mesi.

Nei casi sinora verificatisi, la verifica di idoneità delle misure correttive segnalate dagli enti ha avuto esito positivo: la Sezione ha pertanto ritenuto superfluo avviare aggiuntivamente contraddittori formalizzati e ha adottato i relativi e sintetici referti non in adunanza pubblica. Ciò potrebbe tuttavia aver luogo nel caso in cui le misure adottate da un ente fossero ritenute insoddisfacenti.

Non sono previsti termini perentori per la conclusione delle istruttorie di controllo, ma gli atti di programmazione riguardano uno spazio di norma annuale. Accade peraltro di frequente che alcune istruttorie si protraggano nell'anno seguente. Può essere considerata dalla Sezione, a richiesta, l'opportunità di procrastinare l'esito dell'istruttoria per non incidere sul periodo di propaganda elettorale.

Seppur l'esito del controllo consista in un referto "esclusivamente" indirizzato all'organo elettivo dell'ente interessato, resta fermo che i referti della Corte, in quanto strumenti di trasparenza gestionale, sono pubblici e sono conoscibili attraverso la consultazione del sito informatico della Corte dei conti. Altrettanto può dirsi per i referti, specifici, che esprimono la valutazione delle misure correttive adottate dagli enti.

### *III.2 Le procedure del "monitoraggio".*

a) Si è detto che, quale "ulteriore forma di collaborazione", è stata dalla Sezione regionale per la Toscana programmata e proposta, per il 2006, anche una funzione di monitoraggio (o di controllo diffuso) sugli andamenti economico-finanziari degli enti locali della Regione, attraverso un'analisi dell'evoluzione temporale dei dati provenienti dalla griglia degli indicatori e dal questionario, ovvero attraverso l'acquisizione, nel tempo, di altri dati (andamenti del saldo di cassa, dati Siope, etc.). Tale monitoraggio può essere oggi stimolato, per aspetti di regolarità contabile, anche e soprattutto dalle relazioni che gli organi di revisione amministrativa e contabile degli enti sono tenuti a trasmettere alle Sezioni regionali di controllo in merito ai bilanci preventivi ed ai rendiconti, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della L.F. 2006.

Il monitoraggio, nelle intenzioni della Sezione, è destinato a sfociare nell'inoltro di "avvisi" ("pronunce specifiche", secondo la terminologia legislativa) agli enti la cui gestione evidenzia dichiarati o rilevati segnali di pericolo, in termini di costruzione e/o mantenimento degli equilibri economico-finanziari. In esito ad accertamenti disposti dall'ente nella propria e piena autonomia, e previa eventuale, ulteriore istruttoria, la Sezione sarà in grado di valutare la sussistenza effettiva e l'eventuale consistenza del

pericolo in via indiziaria segnalato, di riferirne all'organo rappresentativo e suggerire al riguardo misure di correzione, eventualmente riservandosene una valutazione di congruità.

La metodologia dell'avviso in corso di esercizio, ben nota nell'ordinamento della Corte, appare perfettamente coerente con le finalità collaborative del controllo e ben s'inquadra nello schema irrinunciabile del rapporto di ausiliarità tra Sezioni regionali e autonomie.

Relativamente al rapporto con gli organi di controllo interno, la Sezione centrale delle autonomie, con l'ausilio di esperti, ha varato modelli differenziati per le relazioni sul bilancio preventivo e sul rendiconto, da parte di province, comuni di piccole dimensioni, comuni di medio-grandi dimensioni demografiche. Resta nella piena facoltà degli organi di revisione di aggiungere agli elementi richiesti precisazioni e segnalazioni ulteriori. Si ricorda che le "linee guida" in argomento sono non soltanto reperibili sul sito web della Corte dei conti, ma sono anche pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

In particolare, le Linee guida per le relazioni sui bilanci preventivi 2006 sono state pubblicate sul S.O. alla G.U. n. 124, del 30/05/06, mentre quelle attinenti alle relazioni sui rendiconti 2005 sono state pubblicate sul S.O. alla G.U. n. 166 del 19/07/06.

Al fine anche di consentire alle Sezioni un esame più ordinato delle relazioni, eventualmente dando priorità a quelle contenenti segnalazioni di irregolarità o criticità, le "linee guida" contengono una serie di domande preliminari, con risposta tendenzialmente binaria (Sì/No) e una seconda parte, formata da prospetti e richiesta di dati più specifici.

Le linee guida non fissano direttamente termini per la presentazione delle relazioni, lasciando alle Sezioni la possibilità di determinarli eventualmente in modo differenziato per categorie e classi demografiche degli enti interessati. E' comunque sin d'ora da tener presente che l'intera procedura di esame delle relazioni sul bilancio preventivo e relative pronunce della Sezione deve tendenzialmente chiudersi in anticipo rispetto al termine entro il quale l'ente può adottare variazioni di bilancio.

La Corte (e la Sezione) ritengono che i controlli previsti dalla legge finanziaria 2006 riguardino soltanto gli aspetti della regolare gestione (rispetto del patto di stabilità e dei vincoli all'indebitamento, "gravi" irregolarità contabili segnalate ma persistenti); le linee guida, tuttavia, prendono in considerazione anche profili di regolarità inerenti alla rappresentatività o completezza delle scritture contabili (attendibilità previsionale, ad esempio, o risultati delle società collegate o controllate), ovvero sintomi di precarietà che si proiettano sul futuro.



Considerato che le norme della legge finanziaria assumono d'essere finalizzate al coordinamento della finanza pubblica, si è di fatto ritenuto di fornire per le segnalazioni dei revisori una definizione quantitativa, e non qualitativa, delle "gravi" irregolarità contabili, che tali non si qualificano per la (sola) gravità dello scostamento dai modelli normativi di comportamento, ma che devono essere di entità economico-finanziaria tale da influire o poter influire sugli equilibri di bilancio.

La Sezione Toscana è per ora orientata a limitare le pronunce specifiche ai casi di irregolarità contabili davvero "gravi", ma di segnalare agli enti, pur con deliberazioni di chiusura dell'istruttoria, anche irregolarità contabili non tali da incidere sugli equilibri o, anche in via indiziaria, criticità e sintomi di precarietà finanziaria, salvo poi riferire annualmente al Consiglio delle autonomie sugli esiti complessivi delle istruttorie effettuate sul ciclo bilancio-rendiconto.

Tuttavia, ove le anomalie non incidenti sugli equilibri siano riscontrate a preventivo, la Sezione ritiene utile sottolineare - in questo caso anche con pronuncia specifica - i casi in cui appaia raccomandabile la variazione di bilancio o l'adozione di altre misure correttive. Va inoltre considerato che il verificarsi di particolari irregolarità, prima tra tutte la violazione del patto di stabilità, comporta, a consuntivo, seppur la violazione sia di trascurabile entità, l'applicazione di rigorose sanzioni che incidono sulle scelte gestionali dell'esercizio successivo. Di qui l'ulteriore opportunità, nelle analisi dei bilanci preventivi, di segnalare al riguardo, con "pronuncia specifica", anche violazioni non gravi. La pronuncia specifica, in altri termini, assume un peso diverso nelle due ipotesi considerate, nel senso che solo nelle analisi di consuntivo essa coincide con la rilevazione di gravi irregolarità contabili.

Nelle ipotesi di chiusura dell'istruttoria, è presa poi in considerazione, a preventivo, la possibilità di subordinare ogni definitiva valutazione all'esame del rendiconto ovvero all'invio dei provvedimenti correttivi preannunciati

E' lecito sottolineare qui riassuntivamente che la nuova forma di controllo disciplinata dalla legge finanziaria 2006, aggiuntiva, e non sostitutiva dei controlli, più approfonditi, su singoli enti, è tanto più "collaborativa" ed utile agli enti stessi, ad avviso della Sezione, quanto più è in grado non solo di "accertare" irregolarità contabili spesso già note, ma anche e soprattutto di portarne altre alla luce, allorché siano celate da inesatte o incomplete scritturazioni contabili, ovvero di segnalare tempestivamente ai Consigli, suggerendo misure di contrasto o prevenzione, rischi per gli equilibri non direttamente rilevabili attraverso l'esame del bilancio.

Il descritto percorso di analisi delle relazioni degli organi di revisione potrebbe poi essere intrecciato, come già detto, ma compatibilmente con le numericamente scarse risorse di personale della Sezione, con quello dell'analogo monitoraggio programmato,

alimentabile con i risultati della griglia di indicatori finanziari e con le risposte ai questionari. Anche in questo caso, infatti, la rilevazione di apparenti segnali di allarme dovrebbe sfociare in un "avviso", in una eventuale istruttoria, in ordine alle considerazioni dell'ente, in una specifica ed eventuale deliberazione.

Si è detto, poi, che la Convenzione del 16 giugno 2006 prevede che sui risultati del monitoraggio la Sezione possa riferire annualmente al Consiglio delle autonomie anche nel corso di un'audizione apposita. E' inoltre evidente la possibilità di incrociare la selezione dei singoli enti da controllare a tutto campo, ai sensi della legge n. 131, con i risultati del monitoraggio.

La Sezione ha proposto al Consiglio delle autonomie di riservare l'audizione agli esiti delle verifiche sull'intero ciclo di bilancio, effettuate sia in sede di preventivo che sui rendiconti. Sui risultati del monitoraggio relativo ai preventivi 2006, ha presentato al Consiglio un sintetico referto.

b) Il monitoraggio effettuato in esito alle relazioni sui bilanci preventivi del 2006 consente di così fissarne i momenti essenziali:

- trasmissione in via telematica a tutti gli enti degli schemi predisposti dalla Sezione centrale delle autonomie (c.d. linee guida) e fissazione di un termine unico, ovvero di termini differenziati, per categorie e classi dimensionali di enti, per l'invio delle relazioni;
- esame delle relazioni, con eventuale priorità d'esame per gli enti di grandi dimensioni e per quelli i cui organi di revisione abbiano segnalato direttamente irregolarità;
- apertura di istruttoria, a fronte di irregolarità contabili segnalate o emerse dall'esame dei prospetti, di perplessità o apparenti criticità, mediante nota trasmessa dalla Sezione al Sindaco (o Presidente) dell'ente interessato, ed inviata per conoscenza all'organo di revisione ed al Consiglio comunale o provinciale; le segnalazioni sono distintamente elencate per area gestionale interessata, tenendo conto della seguente ripartizione: rispetto del patto di stabilità; rispetto dei limiti previsti per la spesa di personale; ricadute sul bilancio delle perdite di società o enti partecipati; modalità di copertura e stabilità degli equilibri di bilancio; rispetto dei limiti di indebitamento; inclusione tra le spese in conto terzi di spese dei titoli I e II;
- richiesta, per le società partecipate riscontrate in perdita, di trasmissione delle risultanze di bilancio degli ultimi tre esercizi; richiesta eventuale di altra documentazione;
- esame delle risposte e della documentazione trasmessa;

- adozione, per gli enti relativamente ai quali l'effettuata analisi della relazione e degli allegati prospetti non abbia evidenziato profili da approfondire in via istruttoria, di un'unica delibera cumulativa, trasmessa al Consiglio delle autonomie e, per conoscenza, agli enti elencati;
- redazione invece, per ogni ente "allertato", di una specifica delibera, inviata al Consiglio interessato, e, per conoscenza, alla Giunta, all'organo di revisione, al Consiglio delle autonomie, recante, per ciascuna area gestionale oggetto in concreto di istruttoria, una delle seguenti tre soluzioni: chiusura dell'istruttoria; chiusura con riserva di esame a consuntivo ovvero di esame degli atti correttivi preannunciati; pronuncia specifica;
- redazione eventuale, dopo la fase a preventivo, di un breve referto al Consiglio delle autonomie per riassumere statisticamente l'esito del monitoraggio; ma il documento è trasmesso anche agli organi di vertice regionali ed alle associazioni rappresentative degli enti;
- predisposizione, dopo la fase di monitoraggio sui rendiconti, di elementi per l'audizione presso il Consiglio delle autonomie prevista dalla Convenzione del 16 giugno 2006.

c) In sede di monitoraggio da effettuare sui rendiconti, la Sezione è orientata ad adottare una procedura in parte diversa, intesa a semplificare e accelerare le fasi di contraddittorio relative alle (assai numerose) segnalazioni di criticità o irregolarità contabili non gravi, ma di rinforzare e formalizzare, invece, le procedure stesse nelle ipotesi, che si presumono limitate, di pronunce specifiche per irregolarità gravi.

Le fasi procedurali potrebbero essere le seguenti:

- fase preliminare ed eventuale di istruttoria informale finalizzata alla correzione di eventuali inesattezze e/o di conferma delle fenomenologie segnalate;
- delibera cumulativa di archiviazione, senza apertura di contraddittorio, delle relazioni il cui esame istruttorio, esteso ai prospetti allegati, non abbia evidenziato criticità o suggerito approfondimenti
- predisposizione diretta, da parte della Sezione, di bozze di delibera recanti, pur con chiusura dell'istruttoria, segnalazione a ciascun ente interessato di irregolarità contabili non gravi, ovvero di criticità e/o sintomi di precarietà per gli equilibri futuri;
- inoltre (in via informatica) delle bozze di deliberazione di cui sopra agli enti interessati (Giunte, e, per conoscenza, Consigli ed organi di revisione), con invito a fornire eventuali elementi correttivi o integrativi entro un certo termine;

- adozione successiva delle delibere stesse tenendo conto delle eventuali precisazioni pervenute;
- formale apertura di istruttoria, con nota inviata all'ente (modalità analoghe a quelle utilizzate per l'esame delle relazioni sul bilancio preventivo) per le sole irregolarità contabili apparentemente qualificabili come "gravi";
- eventuale prosecuzione "sul campo" dell'istruttoria, con modalità analoghe a quelle del controllo ex legge n. 131 del 2003;
- eventuale fissazione, dopo i chiarimenti e le osservazioni dell'ente, di un'adunanza, con invio agli organi di governo di una bozza della motivata pronuncia (ed eventuale allegato referto) ed invito a esporre eventuali controdeduzioni o per iscritto, ovvero partecipando all'adunanza;
- adozione definitiva ed invio agli organi elettivi della pronuncia specifica e dell'eventuale allegato referto.

d) Le deliberazioni adottate, in sede di preventivo, per ognuno degli enti "allertati" sono state adottate sulla base di uno "schema" previamente predisposto dalla Sezione, ad uso interno, che ha standardizzato, per quanto possibile, la formulazione delle segnalazioni e dei suggerimenti, nella prospettiva anche di una informatizzazione degli strumenti ed esiti del monitoraggio. Lo "schema" privilegia la sinteticità delle deliberazioni, tenendo anche conto delle particolari caratteristiche di un monitoraggio effettuato sui preventivi (possibilità per gli enti di ricorrere alle variazioni di bilancio).

Uno schema analogo è stato predisposto, in via sperimentale, per il monitoraggio da effettuare sulla base delle relazioni revisionali concernenti i rendiconti 2005.

A titolo esemplificativo, costituiscono gli allegati D - E della presente parte prima le versioni semplificate dei due schemi concernenti i comuni demograficamente superiori ai 5.000 abitanti.

E' utile aggiungere che il numero delle comunicazioni da scambiare con gli enti della Regione, considerato anche il duplice impatto previsto dalla norma (bilancio preventivo e rendiconto) rende irrinunciabile, anche per motivi di contenimento della spesa, l'uso di messaggi informatici.

### *III.3. Le procedure della funzione consultiva.*

#### *III.3.1 La funzione consultiva in generale.*

L'art. 7, comma 8, della legge n. 131 ribadisce che anche le forme ulteriori di collaborazione richiedibili alle Sezioni regionali riguardano promiscuamente, come il controllo di cui al precedente comma 7, tanto gli aspetti attinenti alla "regolare gestione finanziaria", quanto "l'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa". Esso dispone,

poi, che la richiesta possa essere avanzata dalle Regioni, nonché, "di norma attraverso il Consiglio delle autonomie", da province, comuni e città metropolitane; a tali ulteriori forme di collaborazione affianca ed assimila anche l'espressione di pareri in materia di contabilità pubblica.

La funzione consultiva in tal modo direttamente disciplinata dalla legge, presuppone l'esistenza di limiti oggettivi e soggettivi all'ammissibilità delle richieste di parere, così come può dedursi dalla previsione di un "filtro", costituito dal Consiglio delle autonomie, e dal preciso riferimento alla materia contabile. Nel fissare tali limiti, la giurisprudenza sin qui maturata, alla quale la Sezione Toscana sostanzialmente si è allineata, tiene anche conto che la funzione consultiva, in termini di modalità di esercizio (a preventivo, anziché a consuntivo), di prevalente oggetto (fattispecie singola, o, addirittura, singolo atto, seppur di portata generale), nonché per l'organo tendenzialmente più "ausiliato" (governo o amministrazione, piuttosto che organo elettivo), si pone in una posizione diversa e quasi antitetica rispetto a quella del controllo successivo sulla gestione del bilancio. Di qui il rischio che i pareri possano tradursi nella reintroduzione costituzionalmente inammissibile di controlli preventivi di legittimità su singoli atti, ovvero introducano possibili commistioni con l'esercizio di altrui funzioni giurisdizionali.

Ciò chiarito, va qui aggiunto che in Toscana, con la Convenzione più volte ricordata, al Consiglio delle autonomie è consentito richiedere direttamente pareri su temi generali in materia di contabilità pubblica e nell'interesse degli enti toscani, con ciò stesso dovendosi ritenere: a) che anche soggetti diversi da quelli previsti dalla legge (ad esempio, comunità montane, consorzi) possono stimolare il Consiglio a richiedere il parere; e che il Consiglio può far proprie esigenze consultive provenienti anche da soggetti (segretari o direttori generali, dirigenti) diversi da quelli che validamente rappresentano un ente ai fini qui considerati; b) che la richiesta diretta del Consiglio delle autonomie deve però ritenersi rispondente ad un interesse generale o diffuso degli enti (e tale è l'affermazione con la quale il Consiglio suole ormai accompagnare le sue richieste); c) che in tal caso l'espressione del parere, costituendo esercizio di "ulteriore funzione collaborativa" (teoricamente non obbligatoria per la Sezione), può scontare limiti di ammissibilità meno rigidi di quelli fissati dalla "giurisprudenza" della Corte per le richieste dei pareri disciplinati dalla legge.

Restano tuttavia attuali i pericoli di una soverchia estensione delle richieste di parere, in relazione alle risorse della Sezione ed agli adempimenti richiesti dalla funzione di controllo.

### III.3.2 I limiti della funzione consultiva.

Le richieste di parere sono in atto giudicate soggettivamente ammissibili ove provengano da Sindaci e Presidenti di giunte, e/o Assessori, anche nelle Regioni in cui il Consiglio delle autonomie risulti attivo. Ma la Sezione Toscana ha, da un lato, sempre inoltrato i pareri, seppur direttamente richiesti da enti locali, anche al Consiglio delle autonomie; e, dall'altro, per parallelismo con le procedure in materia di controllo, ha inviato i pareri stessi anche ai Consigli provinciali o comunali interessati (la "ulteriore" collaborazione si intrattiene pur sempre con l'organo elettivo).

In pareri espressi successivamente alla ripetuta Convenzione del 16 giugno 2006, la Sezione ha comunque preannunciato che è sua intenzione modificare l'orientamento giurisprudenziale sin qui assunto, nel senso che le richieste di parere degli enti locali saranno giudicate ammissibili solo se inoltrate attraverso il Consiglio delle autonomie locali, salvo che nei casi di motivata ed estrema urgenza. In tal senso la Sezione interpreta dunque la formula legislativa, secondo cui il "filtro" del Consiglio delle autonomie è previsto "di norma".

L'ammissibilità oggettiva è stata invece sin qui subordinata all'inerenza del quesito alla contabilità pubblica *stricto sensu* intesa (fase c.d. discendente, o finanziaria, di procedimenti amministrativi disciplinati, a monte, da norme estranee e sostanziali), nonché al carattere generale delle problematiche coinvolte. Un atto di indirizzo della Sezione centrale delle autonomie riferisce la materia contabile alla "attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli".

Tuttavia, se tali limiti vanno di massima rispettati per l'esercizio (obbligatorio) della funzione consultiva disciplinata dalla legge, nulla vieta che la Sezione, a fronte di quesiti posti direttamente dal Consiglio delle autonomie e nell'esercizio di "ulteriori forme di collaborazione", ritenga opportuno esprimere pareri in materie concettualmente diverse ma contigue a quella contabile, ferma restando l'esigenza di evitare in concreto la riedizione di controlli preventivi su singoli atti ed i rischi di commistione con procedimenti contenziosi. Può in tal caso supporre (il giudizio sarà ovviamente espresso di volta in volta dal Collegio) che se il quesito coinvolgerà tematiche generali in ordine alle quali la Sezione sarebbe tenuta ad esprimersi in sede di controllo, essa potrà valutare positivamente l'opportunità di esprimersi analogamente a priori (e in via generale), così da far conoscere agli enti orientamenti della Sezione.

Va comunque rilevato che alcuni quesiti, pur formalmente non attinendo alla materia contabile, riguardano l'interpretazione e l'applicazione di disposizioni statali che assumono di essere espressive di principi fondamentali in materia di coordinamento della finanza pubblica, per ciò stesso creando forme di contiguità con le questioni contabili. La Sezione ha in casi analoghi ritenuto ammissibile oggettivamente la richiesta di parere e, a maggior ragione, potrà farlo a fronte di richiesta direttamente presentata dal Consiglio delle autonomie.

### III.3.3 L'espressione del parere

Il parere, in ambedue le ipotesi esaminate, è espresso dal Collegio in forma scritta ed inviato al Consiglio delle autonomie, all'ente da cui proviene eventualmente la richiesta originaria, al Consiglio dell'ente stesso. Resta fermo che i pareri espressi, al pari dei referti o delibere emesse in sede di controllo o di monitoraggio, sono pubblici e conoscibili attraverso il sito informatico della Corte dei conti. Spetta peraltro al Consiglio delle autonomie, secondo la Convenzione del 16 giugno, valutare l'opportunità di rendere il parere altrimenti conoscibile alla collettività degli enti.

Non sono previsti termini perentori per l'espressione del parere da parte della Sezione. Per le richieste avanzate da enti, seppur per il tramite del Consiglio delle autonomie, gli indirizzi della Sezione delle autonomie prevedono la possibilità, per le Sezioni, di portare alcune richieste di parere all'esame della Sezione centrale (della quale fanno parte anche i Presidenti delle Sezioni regionali), laddove sia particolarmente opportuna una omogeneità di valutazioni.

**ALLEGATI ALLA PARTE PRIMA:**

- A. Convenzione del 16 giugno 2006 sulle modalità di collaborazione fra la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Toscana, il Consiglio delle autonomie locali per la Toscana e la Giunta della Regione Toscana in merito all'esercizio della funzione di controllo sulla gestione degli enti autonomi territoriali.
- B. Griglia degli indicatori finanziari e gestionali ricavata dalle certificazioni di bilancio relative ai Comuni in sede di programmazione dei controlli per il 2006. Si omette di riportare la corrispondente elaborazione dei dati.
- C. Questionario inviato ai Comuni della Toscana nella fase di programmazione dei controlli per il 2006.
- D. Schema delle deliberazioni adottabili per i Comuni in sede di monitoraggio attivato dalle relazioni revisionali sui bilanci preventivi.
- E. Schema (sperimentale) delle deliberazioni adottabili per i Comuni in sede di monitoraggio attivato dalle relazioni revisionali sui rendiconti.



## **PARTE II**

### **LA METODOLOGIA DEL CONTROLLO**

#### **NOTA INTRODUTTIVA**

La verifica da svolgere sugli enti locali ai sensi dell'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003 richiede l'individuazione, in via preliminare, di criteri, parametri e ambiti dell'attività di controllo.

Le caratteristiche dell'attività di controllo della Corte dei conti rendono inopportuna, almeno in questo momento, una disciplina di dettaglio, fissata in modo rigido, che mal si adeguerebbe a situazioni diversificate sul territorio, difficilmente riconducibili ad omogeneità.

È apparso quindi utile alla Sezione fissare delle linee guida, costruite sulla base dell'esperienza concreta acquisita sul campo nello svolgimento delle prime verifiche e perciò stesso aggiornabile periodicamente.

Di conseguenza è stata predisposto un "modello" di relazione che costituisce un utile strumento di lavoro quale impalcatura di base sulla quale costruire l'analisi ed effettuare le conseguenti valutazioni.

Il suddetto modello è stato predisposto suddividendo in via preliminare la verifica in aree d'indagine (che corrispondono poi ai singoli capitoli del referto finale) e individuando per ciascuna di esse gli accertamenti da effettuare e, conseguentemente, i dati da acquisire, le analisi più rilevanti per gli obiettivi del controllo della Corte e le valutazioni conseguenti.

Per quanto possibile viene così semplificata l'attività istruttoria, attraverso la standardizzazione di alcune verifiche, per le quali vengono riportate le norme di riferimento, proposte tabelle e fissati quesiti le cui risposte appaiono necessarie in via preliminare alla conoscenza della realtà esaminata.

Tali determinazioni non costituiscono un vincolo o un obbligo per il magistrato istruttore, né esauriscono il campo d'indagine, in quanto potrebbero dimostrarsi insufficienti o, al contrario, eccessive rispetto alla situazione concreta.

Il grado di approfondimento da dare ai singoli argomenti, l'utilizzo di tutte le tabelle o di parte di esse, la decisione di riportare nel referto finale i dati e le relative

aggregazioni o soltanto le valutazioni conseguenti all'analisi degli stessi sono rimessi all'apprezzamento professionale del singolo magistrato, anche in relazione agli aspetti peculiari emersi in fase selettiva o rilevati in corso d'opera.

L'istruttoria è stata organizzata in funzione di un principio operativo al quale la Sezione ha inteso ispirarsi in tutte le proprie attività, principio che impone di chiedere agli enti soltanto dati e notizie non diversamente acquisibili. A questo fine bisogna, in via preliminare, verificare i dati di cui dispone direttamente l'ufficio, e in seconda battuta, ricercare anche dati di cui la Sezione possa vagliare l'attendibilità e l'utilizzabilità ai propri fini.

Al momento attuale la Sezione dispone dei dati ricavabili dell'elaborato "Analisi preliminare dei dati di bilancio degli enti locali della Toscana - La ricerca di criticità sulla base di indicatori" (di seguito denominato "griglia degli indicatori")<sup>1</sup>, predisposto per gli anni 2001, 2002, 2003 e 2004, e dei dati ricavabili dai questionari inviati ai Comuni della Toscana<sup>2</sup>, tutti utilizzati per la selezione degli enti da controllare.

La griglia degli indicatori è suddivisa in sei aree tematiche:

- capacità di programmazione;
- risultati della gestione;
- autonomia finanziaria ("entrate correnti" per le comunità montane);
- analisi della spesa;
- indebitamento,
- debiti fuori bilancio.

Il numero degli indicatori di ciascuna area (43 per Comuni, 57 per Province e 35 per Comunità montane), varia sia in funzione delle peculiarità dell'ente che della fonte dei dati.

I dati per il calcolo degli indicatori, desunti dai certificati al conto del bilancio, sono stati resi tempestivamente disponibili dalla Regione Toscana<sup>3</sup> e, limitatamente agli indicatori dell'area 100 (indicatori che contengono anche elementi previsionali), dal Ministero dell'Interno.

Nell'ambito dell'attività istruttoria verranno anzitutto analizzati gli indicatori il cui valore è stato considerato "critico", nel senso che ha superato il limite individuato per ciascun indicatore e calcolato per ogni raggruppamento statistico<sup>4</sup>, sia esso negativo in

---

1 In appendice si allega la griglia di indicatori distintamente per Comuni, Province e Comunità montane.

2 Il questionario, di cui si allega copia in appendice, contiene domande rivolte all'acquisizione di dati gestionali dell'ente.

3 La Regione raccoglie regolarmente tali dati nelle banche dati SIFAL.

4 Le soglie di criticità sono state calcolate solo per le amministrazioni comunali, le quali sono state raggruppate in due fasce demografiche (popolazione superiore/inferiore a 15.000 abitanti) nell'elaborazione dati 2001/2002 e in cinque fasce demografiche (con soglie a 3.000, 8.000, 15.000, 60.000 abitanti) nell'elaborazione 2003 e 2004.

quanto "segnalatore di una situazione sfavorevole per l'ente," che positivo in quanto sintomo di elementi di eccellenza.

La definizione delle "soglie" scaturisce, generalmente, dal posizionamento di ciascun ente rispetto al raggruppamento considerato, sulla base di metodi statistici (utilizzando i decili e, in alcuni casi, i ventili). In casi numericamente limitati sono state stabilite soglie fisse, essendo stato possibile definire in modo certo il valore ottimale e, quindi, i valori ritenuti critici in quanto eccessivamente distanti dal primo (indicatori dell'area 100 - capacità di programmazione) o quello oltre il quale sicuramente si è in presenza di una situazione di criticità (ad esempio indicatore n. 501 - incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti).

Lo scopo dell'analisi è quello di disporre, per l'analisi dell'ente, di elementi ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'attività istruttoria specifica, utilizzando i risultati della comparazione spaziale applicata con metodo scientifico.

Per tutti gli argomenti trattati, inoltre, vengono segnalati gli indicatori che, pur non rappresentando criticità, possono essere di ausilio alla comprensione della realtà esaminata, sia attraverso la comparazione temporale, resa possibile dalla disponibilità dello stesso dato per un trend storico significativo, sia per l'eventuale valutazione dello scostamento rispetto alla media statistica del gruppo di appartenenza dell'ente.

Oltre ai suddetti dati la Sezione dispone delle relazioni degli organi del controllo interno di gestione che, in base all'art. 198 bis del TUEL, devono essere inviate alla Corte dei conti. Laddove tali relazioni sono state acquisite (il controllo di gestione è operativo solo in pochi enti), la Sezione avvierà l'analisi sull'argomento sulla base della documentazione disponibile, richiedendo all'ente soltanto eventuali ulteriori notizie.

Secondo quanto disposto dall'art. 1, commi 166 e 167 della legge n. 266/2005 (legge finanziaria 2006), i revisori degli enti locali devono inviare alle Sezioni regionali apposite relazioni sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

Le relazioni dei revisori, redatte seguendo le linee guida approntate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, contengono elementi che fanno parte dell'oggetto della verifica della Sezione. Di conseguenza si terrà conto dei dati e delle notizie rilevabili dalle suddette relazioni e della loro utilizzabilità nell'ambito della verifica così come organizzata nel modello di referto di seguito proposto.

In via preliminare in tale referto occorre indicare il percorso selettivo e le motivazioni della scelta dell'ente quale soggetto sottoposto alla verifica nonché l'ambito oggettivo dell'attività di controllo, secondo quanto disposto dalla Sezione con l'atto di programmazione annuale, e la normativa di riferimento.

Per quanto concerne i limiti temporali della verifica, l'analisi viene centrata sull'esercizio finanziario più vicino possibile all'anno di riferimento. Per consentire le

comparazioni storiche ritenute utili dal magistrato istruttore o, comunque, con riferimento ad alcuni aspetti rilevanti e nei casi in cui le peculiarità riscontrate lo rendessero necessario, vengono acquisiti ed elaborati anche i dati relativi ad esercizi finanziari precedenti.

Al fine di offrire in via preliminare un'immediata rappresentazione dell'ente, appare utile, per quanto possibile, evidenziare in maniera sintetica gli aspetti più rilevanti che caratterizzano la gestione dell'ente e che vengono sviluppati successivamente nel corso dell'analisi.

## CAPITOLO I - QUADRO RICOGNITIVO GENERALE DELL'ENTE

Il presente capitolo è finalizzato ad inquadrare l'ente sulla base delle caratteristiche generali e di alcuni dati di contesto.

A questo scopo sono stati predisposti alcuni prospetti e quadri riepilogativi, da compilare con dati che vengono analizzati in modo più approfondito nel corso della trattazione in successivi capitoli dedicati ai vari argomenti specifici. I dati vengono tratti, per quanto possibile, dai documenti di bilancio acquisiti agli atti o tramite richieste specifiche all'Amministrazione.

### Prospetto n. 1.

<b>Quadro ricognitivo generale</b>
------------------------------------

	<b>Dati più recenti rispetto all'esercizio di riferimento - Anno.....</b>
Popolazione (ultimo censimento)	
Territorio (mq)	
Strade comunali (km)	
Scuole:	
Nido	
Materne	
Elementari	
Altro	
Rete fognaria (Km)	
Rete acquedotto (Km)	
Aree verdi, parchi e giardini	
Raccolta rifiuti (quintali)	
Reddito disponibile procapite <sup>(1)</sup>	
Pressione tributaria locale <sup>(2)</sup>	
Gettito IRAP pro capite <sup>(3)</sup>	
Tasso di attività <sup>(4)</sup>	

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, rendiconto, relazione illustrativa consuntivo, dati acquisiti con richieste istruttorie.

<sup>1)</sup> Fonte: IRPET stima statistica.

<sup>2)</sup> Fonte: IRPET su dati del certificato al conto consuntivo; algoritmo: entrate tributarie/popolazione residente.

<sup>3)</sup> Fonte: IRPET, elaborazioni su dati individuali delle dichiarazioni dei redditi forniti dal Ministero dell'Economia e dalle anagrafi comunali per la popolazione.

<sup>4)</sup> Fonte: IRPET su dati ISTAT; algoritmo: popolazione attiva/popolazione residente\*100.

**Prospetto n. 2.**

(valori in euro)

**Quadro ricognitivo generale**

Anno.....			
Dati patrimoniali			
		Consistenza	Valore
Beni demaniali			
Patrimonio indisponibile	Terreni		
	Fabbricati		
Patrimonio disponibile	Terreni		
	Fabbricati		
Macchinari e attrezzature			
Veicoli di proprietà			
Attrezzature e sistemi informatici			
Dati economico-finanziari			
		Importo	
Volume risorse <sup>(1)</sup>			
Saldo di cassa			
Netto patrimoniale			

Fonte: Corte dei conti su relazione previsionale e programmatica, conto del patrimonio e dati acquisiti tramite richieste istruttorie.

<sup>(1)</sup> Entrate e spese a preventivo (escluse partite di giro).

**Prospetto n. 3.****Quadro ricognitivo generale - Struttura dell'ente**

	Anno .....
Dotazione organica	
Posti ricoperti	
Indice di copertura della pianta organica	
Personale flessibile <sup>(1)</sup>	
Personale comandato o distaccato presso l'ente	
Personale dell'ente in comando o distacco presso altri enti	

Fonte: Corte dei conti su relazione previsionale e programmatica.

<sup>(1)</sup> Specificare se personale a tempo determinato, co.co.co o altro.

**Prospetto n. 4.****Quadro ricognitivo generale - Struttura dell'ente**

Qualifiche funzionali	Dotazione organica al....	Personale in servizio Anno .....
A		
B		
C		
D		
Dirigenti		
<b>Totale</b>		

Fonte: Corte dei conti su relazione previsionale e programmatica, rendiconto, relazione illustrativa consuntivo.

**Prospetto n. 5.****Organismi gestionali servizi comunali - Anno di riferimento**

Modalità gestionali		Numero	Servizi
Gestione diretta			
Istituzioni			
Fondazioni			
Aziende speciali			
Gestioni associate	Consorzi		
	Unioni di comuni		
	Gestione associata con altri comuni		
Esterneizzazioni	Società partecipate		
	Gestori esterni non partecipati		
Altro			

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa consuntivo.

**Prospetto n. 6.**

Autonomia normativa e attività di pianificazione		
Atto	Approvazione	Ultimo aggiornamento
Statuto		
Regolamento di contabilità		
Programmazione triennale del personale		
Regolamento del personale		
Piano generale di sviluppo		
Piano regolatore generale		
Altro		

Fonte: Corte dei conti su dati acquisiti tramite richieste istruttorie.

Nell'ambito dell'inquadramento generale dell'ente, rivela la sua utilità anche una breve sintesi sull'organizzazione dell'ente medesimo, con l'articolazione in aree e l'individuazione dei responsabili, riservando un maggior dettaglio ai servizi finanziari e contabili.

Anche l'analisi degli indicatori segnalati come critici offre elementi utili alla comprensione delle caratteristiche generali dell'ente. A tal fine viene sottoposta ad esame e valutazione sia la griglia di indicatori relativa all'ente per tutti gli esercizi disponibili che l'elenco degli indicatori critici.

## **CAPITOLO II - IL SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE**

### *II.1 Le regole contabili*

L'autonomia normativa riconosciuta dall'ordinamento alle autonomie locali impone una verifica preliminare dell'esercizio della medesima al fine di individuare le regole seguite in concreto dal singolo ente in materia contabile.

In quest'ottica l'esame dello Statuto va focalizzato in particolare sulle norme relative proprio al sistema contabile.

Il regolamento di contabilità va considerato anzitutto negli elementi formali costituiti dall'approvazione e dall'aggiornamento.

Il relativo contenuto va poi esaminato al fine di accertare la conformità alle norme del TUEL e di individuare le regole che introducono una disciplina alternativa o integrativa rispetto a quella contenuta nel TUEL; in quest'ultimo caso è necessario, anche se più impegnativo, verificare la conformità sostanziale all'ordinamento contabile vigente.

Può rivelarsi utile l'acquisizione di una dichiarazione del responsabile finanziario sulle regole seguite dall'Amministrazione nella contabilizzazione delle operazioni economiche-finanziarie e nella redazione dei documenti di bilancio. In particolare possono essere richiesti chiarimenti sui criteri adottati per l'individuazione della competenza, soprattutto con riferimento a certe entrate (ad esempio su quando si considera di competenza un'entrata da mutuo) e sui criteri seguiti per la distinzione tra spese correnti e spese d'investimento.

In via preliminare va anche accertato quale sia il sistema di contabilità economica adottato dall'ente, con un'analisi più dettagliata nei casi in cui sia stato scelto un sistema diverso da quello minimale basato sul prospetto di conciliazione.

### *II.2 Analisi degli strumenti contabili*

In via preliminare gli strumenti contabili vengono analizzati singolarmente con il precipuo scopo di apprezzarne la conformità al sistema normativo, integrato anche con le regole stabilite dall'ente, e ai principi contabili, nonché con l'intento di verificarne l'adeguatezza rispetto alla corrispondente funzione e alle specifiche esigenze dell'ente stesso.

I dati così acquisiti e l'analisi condotta dovrebbero offrire gli strumenti per esprimere alcune considerazioni conclusive sull'adeguatezza dell'intero sistema informativo contabile rispetto:



- all'esigenza di programmazione dell'ente;
- alla capacità di rappresentare la gestione e le sue risultanze in modo completo ed esauriente;
- alle esigenze del controllo.

#### Bilancio di previsione

La valutazione del documento di bilancio, così come predisposto dall'Amministrazione e sottoposto alla verifica dei revisori dell'ente, viene effettuata sulla base dei dati acquisiti e riportati nei prospetti nn. 7 e 8, relativi al bilancio di previsione e alla relazione dell'organo di revisione.

#### **Prospetto n. 7.**

<b>Bilancio di previsione</b>
-------------------------------

	Anno .....		
	SI	NO	NOTE
Approvazione entro il 31 dicembre			Data di approvazione
Conformità del contenuto allo schema del DPR 194/96			
Presenza dei quadri riepilogativi			Quadri mancanti <sup>(1)</sup>
Presenza degli allegati ex art. 172 TUEL			Allegati mancanti <sup>(1)</sup>
Presenza allegati previsti nel regolamento di contabilità			Elencare gli allegati previsti, se diversi da quelli indicati dal TUEL, e quelli mancanti.
Relazione del Sindaco			Importante/Non importante per la comprensione della programmazione
Relazione del responsabile finanziario			Importante/Non importante per la comprensione della programmazione

*Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, relazioni illustrative.*

<sup>1)</sup> I quadri e gli allegati sono da ritenere mancanti se l'ente è tenuto alla relativa compilazione.

**Prospetto n. 8.****Relazione dell'organo di revisione al bilancio di previsione**

	Anno .....		
	SI	NO	NOTE
Giudizio di congruità, coerenza e attendibilità			Formale/sostanziale
Motivazione del giudizio			inesistente, insufficiente, sufficiente, buona, ottima
Considerazione del parere del responsabile del servizio finanziario			
Valutazione delle variazioni rispetto all'anno precedente			
Valutazione dell'applicazione dei parametri di deficiarietà			
Costruzione degli equilibri			Conformità ai dati di cui al bilancio, tabella "Risultati differenziali"
			Verifica e valutazione
			Suggerimenti
Altri elementi			
Suggerimenti per l'organo consiliare			

Fonte: Corte dei conti su relazione dell'organo di revisione al bilancio preventivo.

#### Relazione previsionale e programmatica

La conformità formale al modello approvato dal D.P.R. 326/1998 e l'adeguatezza rispetto alle funzioni proprie della relazione previsionale e programmatica vengono verificate anche attraverso l'accertamento della presenza del contenuto minimo previsto dalle norme, così come di seguito schematizzato:

- *premesse conoscitive*: non deve trattarsi di considerazioni generiche prive di elementi conoscitivi concreti ma di una fonte informativa articolata su popolazione, territorio, economia, servizi (quantificazione personale, strumenti e strutture disponibili, organismi gestionali, ecc);
- *entrate*: valutazione, fonti di finanziamento, trend, vincoli;
- *spese*: redazione per programmi, individuati in modo preciso nelle finalità, con indicazione delle risorse umane e strumentali dedicate; i programmi vanno descritti nel corrispondente valore, quantificato nei tre anni, distinguendo spese correnti (consolidate e di sviluppo) e d'investimento; dovrebbe essere espressa la motivazione delle scelte adottate e dovrebbe essere chiaro il collegamento con il bilancio, che non può consistere semplicemente nell'identificazione dei programmi con le articolazioni del bilancio; oltre all'adesione alle disposizioni normative, deve essere verificata la funzionalità del documento, che deve esprimere la

programmazione reale dell'Amministrazione e non un semplice insieme di dati poco significativi della volontà e dell'attività dell'ente;  
motivazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente: deve essere completa (per tutte le voci) ed esauriente.

#### Piano esecutivo di gestione

La verifica concerne:

- l'obbligatorietà (obbligatorio oltre i 15.000 abitanti);
- la data di approvazione;
- l'esistenza del contenuto minimo:
  1. graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli;
  2. determinazione degli obiettivi di gestione;
  3. affidamento degli obiettivi e delle dotazioni necessarie ai responsabili dei servizi.

È da accertare:

- la conformità del contenuto alle previsioni eventuali dell'ente (regolamento di contabilità);
- il collegamento con il bilancio (in particolare con la relazione previsionale e programmatica) del quale costituisce momento di realizzazione;
- l'idoneità a consentire la gestione in capo ai dipendenti, assicurando nella sostanza l'effettiva separazione tra attività di indirizzo/controllo e attività di gestione;
- la coerenza degli obiettivi, laddove indicati in termini di risultati e di utilizzo delle risorse, con i reports degli organi del controllo di gestione, se funzionante.

Appare opportuno verificare l'adozione del PEG anche in fase consuntiva, considerato che, anche se non prevista dalle norme, può essere comunque utile all'attività dell'ente.

In mancanza del PEG, per i comuni con meno di 15.000 abitanti che comunque non lo abbiano approvato, è necessario verificare come viene garantita, di fatto, la separazione fra funzioni di indirizzo politico e la gestione dell'attività amministrativa<sup>5</sup>.

#### Rendiconto

La conformità del rendiconto alle norme viene valutata sulla base dei dati riportati nel seguente prospetto n. 9.

---

<sup>5</sup> Si rammenta che l'art. 53 , comma 23 della legge n. 388/2000 (finanziaria 2001) ha introdotto per i Comuni con meno di 3.000 abitanti la possibilità di avvalersi di una deroga al principio generale di separazione tra indirizzo e gestione.

**Prospetto n. 9.****Rendiconto**

	Anno .....		
	SI	NO	NOTE
Approvazione entro il 30 giugno			Data di approvazione
Conformità del contenuto allo schema del DPR 194/96			
Presenza dei quadri riepilogativi			Quadri mancanti <sup>(1)</sup>
Presenza degli allegati ex art. 227 TUEL (relazione Giunta, relazione revisori conti, elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza)			Allegati mancanti <sup>(1)</sup>
Conto economico			
Prospetto di conciliazione			

Fonte: Corte dei conti su rendiconto e relazioni illustrative.

<sup>1)</sup> I quadri e gli allegati sono da ritenere mancanti se l'ente è tenuto alla relativa compilazione.

Anche delle relazioni allegatae al rendiconto va verificata l'esistenza del contenuto minimo previsto dalle norme.

In particolare, la relazione della Giunta deve contenere:

- la valutazione di efficacia dell'azione sulla base dei risultati conseguiti, in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti: ciò richiede un necessario e comprensibile collegamento con le previsioni, soprattutto con quelle della relazione previsionale e programmatica e con i dati del bilancio di previsione;
- l'evidenziazione dei criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche;
- l'analisi degli scostamenti principali intervenuti rispetto alle previsioni, motivando le cause che li hanno determinati.

La relazione dei revisori dei conti deve contenere:

- l'attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione;
- eventuali rilievi e/o considerazioni sulla gestione.

Con riferimento al conto economico, l'analisi dovrebbe condurre a valutare se la redazione del documento non costituisca un mero adempimento burocratico ma riesca ad assolvere la funzione istituzionale assegnatagli.

#### Inventario

La verifica concerne anzitutto l'ultimo aggiornamento nonché il numero e il valore delle dismissioni immobiliari.

### II.3 Verifica delle regole di contabilizzazione

L'analisi è fatta, per quanto possibile, con riferimento ai dati dell'ultimo esercizio disponibile, possibilmente l'esercizio in corso al momento della verifica (dati da bilancio di previsione), relativamente a singoli argomenti trattati nei capitoli successivi, che vengono raggruppati in via preliminare al fine di verificare le regole usate dall'ente per l'allocatione in bilancio di determinate poste, indicate nella tabella di seguito riportata, per le quali sussistono incertezze in ordine alla relativa contabilizzazione e che rivestono allo stesso tempo particolare importanza per l'ente.

L'obiettivo principale della valutazione è quello di valutare la correttezza e l'adeguatezza delle regole di contabilizzazione in ordine alla capacità di rappresentazione della gestione complessiva dell'ente, come richiesto dall'art. 152, comma 2, del TUEL, accertando se il sistema contabile assolve in concreto alla funzione informativa anche in relazione alle voci considerate, nonostante la novità di alcune di esse rispetto alla tradizionale strutturazione del bilancio.

#### Prospetto n. 8

Entrate e spese		Anno .....		
		Corretta contabilizzazione	Contabilizzazione dell'ente	Conformità Si/No
<b>Proventi da permessi a costruire</b>		Titolo I, cat. 3		
<b>Premi di liquidità su operazioni di finanza derivata<sup>(1)</sup></b>		Titolo V, cat. 4		
<b>Spese per esternalizzazioni e partecipazioni a società</b>	Trasferimenti per corrispettivi e/o contributi di esercizio	Titolo I, int. 03		
	Trasferimenti per aumento di capitale	Titolo II, int. 08		
	Trasferimenti per copertura perdite	Tit. II, int. 08		
<b>Spese per il personale</b>	Personale di ruolo	Tit. I, int. 1 di ciascuna funzione		
	Co.co.co	Tit. I, int. 3		
<b>Spese per studi, ricerche e consulenze</b>		Tit. I, int. 3 - Tit. II, int. 6		

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, PEG, rendiconto.

<sup>1)</sup> Nel caso in cui la risorsa venga contabilizzata nell'ambito del titolo III (come è stato accertato nelle verifiche eseguite), è necessario accertare che venga destinata a spese non ricorrenti.

#### *II.4 Verifica della rappresentatività e attendibilità delle scritture contabili e del rendiconto*

In via preliminare occorre verificare la congruenza dei dati riportati nei diversi documenti contabili dell'ente: bilancio finanziario ed economico, conto del patrimonio.

Vengono, inoltre, sottoposti ad esame, a campione e attraverso procedure concordate con l'ente, alcuni fatti gestionali per verificare l'affidabilità della loro trasposizione nei documenti contabili e la trasparenza e leggibilità dei relativi dati contabili.

Si riporta, in allegato, la metodologia seguita per le indagini sugli enti locali programmate nel 2005, approvata dalla Sezione nell'adunanza del 1 novembre 2004, e le relative schede di rilevazione.

## **CAPITOLO III - SISTEMA DEI CONTROLLI**

### *III.1 Configurazione del sistema dei controlli interni*

In via preliminare occorre accertare:

- se l'ente ha previsto e disciplinato le stesse tipologie di controlli di cui dall'art. 147 del TUEL (controllo di regolarità contabile amministrativa, controllo di gestione, valutazione dei dirigenti, controllo strategico);
- se l'ente ha esercitato l'autonomia normativa riconosciuta dall'ordinamento al fine di conformare il sistema dei controlli alle proprie esigenze dettando apposite norme nello Statuto e/o nel regolamento di contabilità. In quest'ultimo caso è necessario esaminare e valutare le soluzioni che presentano caratteri di diversità e/o originalità.

### *III.2 Effettività del sistema dei controlli interni*

Dopo aver analizzato il quadro normativo entro il quale si inserisce il sistema dei controlli interni dell'ente, la verifica si estende all'effettività ed al funzionamento del sistema stesso.

Va quindi accertato se le tipologie di controlli di cui alle norme, come sopra definite (quindi con le eventuali peculiarità della disciplina interna all'ente), siano state costituite e siano effettivamente operative.

La disamina delle relative modalità di funzionamento dovrebbe consentire la valutazione delle singole tipologie di controllo e, in conclusione, il collegamento a sistema e la valutazione del sistema stesso, anche in relazione all'impatto sulla gestione dell'ente.

Di seguito vengono indicate alcune verifiche preliminari, facendo rinvio ai singoli argomenti trattati, nell'ambito dei quali effettuare valutazioni sul funzionamento dei controlli interni, soprattutto attraverso la disamina delle relazioni e dei pareri resi, dei quali accertare congruità e completezza.

#### Controllo di regolarità interno all'ente

La verifica concerne le modalità del controllo esercitato sulle determinazioni amministrative e sulle deliberazioni al fine di valutare la conformità al modello normativo (anche interno) e la funzionalità del sistema.

#### Controllo di gestione

Le relazioni del controllo di gestione dovrebbero essere già agli atti della Sezione, se è stato adempiuto l'obbligo ex art. 198 bis del TUEL. La verifica concerne i dati

analizzati, i reports compilati e la loro periodicità, l'eventuale estensione dei controlli ai soggetti gestori dei servizi pubblici.

Occorre verificare, in particolare, se a seguito di rilevanti scostamenti tra obiettivi e risultati siano stati adottati dall'Amministrazione tempestivi correttivi in grado di riallineare l'azione amministrativa verso le finalità programmate, rimodulando eventualmente gli obiettivi e/o ottimizzando il rapporto costi/risultati, al fine di conferire alla gestione efficienza, efficacia ed economicità.

#### Valutazione dei dirigenti

La verifica può estendersi al controllo del rispetto di quanto stabilito dai contratti collettivi nazionali di lavoro (CCNL – Area dirigenti - comparto Regioni e Autonomie locali) in conformità al sistema normativo vigente.

#### Controllo strategico

La verifica sull'attività deve avere per oggetto il funzionamento effettivo del monitoraggio sull'attuazione degli indirizzi politici deliberati, attraverso l'analisi preventiva e consuntiva della congruenza o degli eventuali scostamenti dei risultati rispetto agli obiettivi di medio-lungo periodo.

### *III.3 Configurazione del controllo dei revisori dei conti*

In via preliminare occorre accertare se le norme adottate dall'ente sulla revisione contabile siano conformi a quanto stabilito dalle disposizioni del TUEL di seguito riportate, che sono da considerare inderogabili:

- art. 234, comma 1 (modalità di elezione);
- art. 234, comma 2 (composizione professionale e numerica del collegio);
- art. 235, comma 1 (inizio, durata e termine dell'incarico);
- art. 236 (incompatibilità e ineleggibilità);
- art. 239 (funzioni);
- art. 240 (responsabilità);
- art. 241 (compensi).

Le norme dell'ente possono dettare, invece, una disciplina diversa rispetto a quella prevista dai seguenti articoli del TUEL, ai sensi di quanto disposto dall'art 152 del medesimo:

- art. 235, commi 2 e 3 (revocabilità e cause di cessazione dei revisori);
- art. 237 (funzionamento del collegio);
- art. 238 (limite all'affidamento degli incarichi).



Di conseguenza si può accertare se ed in quale misura l'ente abbia esercitato l'autonomia normativa riconosciuta dall'ordinamento al fine di conformare il sistema dei controlli alle proprie esigenze dettando apposite norme nello statuto e nel regolamento di contabilità. Si rammenta al riguardo che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 239, comma 6, l'ente può disporre statutariamente l'ampliamento delle funzioni affidate ai revisori.

#### *III.4 Effettività del controllo dei revisori dei conti*

La verifica riguarda anzitutto l'avvenuto esercizio del controllo nei casi previsti dalle disposizioni dell'art. 239 del TUEL:

- attività di collaborazione con l'organo consiliare 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 relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità;
- relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto;
- referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
- verifiche di cassa di cui all'art. 223.

Alle disposizioni del TUEL bisogna aggiungere tutti i compiti assegnati ai revisori da norme successive, a cominciare dalle leggi finanziarie

La verifica dovrebbe procedere con l'analisi delle relazioni presentate, il numero e la tipologia delle irregolarità rilevate e la relativa valutazione (vanno sicuramente analizzate le relazioni al bilancio e al rendiconto mentre, per le altre, l'analisi potrà essere condotta a campione in relazione al numero).

Nelle ipotesi di attività svolta dai revisori oltre i casi stabiliti dalla legge va verificata la congruità dei risultati rispetto all'attività dell'ente, anche al fine di segnalare eventuali prassi da portare ad esempio.

## **CAPITOLO IV - EQUILIBRI DI BILANCIO**

### *IV.1 La costruzione degli equilibri*

In via preliminare va verificato che sia rispettato l'obbligo del pareggio finanziario complessivo al momento della deliberazione del bilancio e che lo stesso sia mantenuto successivamente durante la gestione (artt. 162, commi 1 e 6, 175, comma 8 e 193, comma 1 del TUEL).

L'analisi può essere effettuata riportando i dati nella tabella n. 1, allegata alla presente relazione.

Nell'ambito del pareggio complessivo, un'attenzione particolare va riservata alla verifica dell'equilibrio tra entrate vincolate e spese della stessa natura e tra entrate e spese relative ai servizi per conto terzi.

#### **IV.1.1 L'equilibrio di parte corrente**

Allo scopo di verificare se l'equilibrio della gestione corrente, così come definito dall'art. 162, comma 6 del TUEL, viene rispettato, va analizzata la costruzione dell'equilibrio fatta dall'ente, la quale è documentata nel quadro riepilogativo "Risultati differenziali - Nota sugli equilibri" del bilancio di previsione, riportando i dati nella tabella n. 2.

Tabella n. 2

(valori in euro)

<b>Equilibrio di parte corrente</b>					
	Anno ....				
	Previsioni iniziali	Previsioni asstate	Acc./Imp.	Scostamento %	Scostamento %
	(A)	(B)	(C)	(B) / (A)	(C) / (B)
a) Entrate correnti Titolo I-II-III					
b) Spese correnti Titolo I					
<b>Differenza (a-b)- Margine di contribuzione</b>					
c) Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari					
<b>Differenza (a-b-c)</b>					
(A) Utilizzo di avanzo di amministrazione per finanziamento spese correnti (+)					
(B) Entrate diverse destinate a spese correnti (+)					
(C) Entrate correnti destinate a spese di investimento (-)					
(D) Entrate diverse utilizzate per il rimborso della quota di capitale di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari (+)					
<b>Avanzo/Disavanzo gestione corrente</b>					

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa dati consuntivo.

A) Utilizzo di avanzo di amministrazione per il finanziamento di: 1) debiti fuori bilancio di parte corrente; 2) spese di funzionamento non ripetitive (art. 187 TUEL).

B) Entrate diverse destinate a spese correnti: 1) quote proventi per permessi di costruire e sanzioni (art. 1, co. 43 L.311/04); 2) assunzione mutui per finanziamento di debiti fuori bilancio di parte corrente (solo limitatamente a quelli maturati prima dell'entrata in vigore della L.C. 3/2001); 3) alienazioni di patrimonio per il finanziamento di debiti fuori bilancio di parte corrente artt. 193 e 194 del TUEL); 4) utilizzo del plusvalore realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali (art. 3, co 28, L. 350/03; 5) altre entrate.

C) Entrate correnti destinate a spese di investimento: 1) proventi servizio fognatura e depurazione (art. 14, L. 36/94); 2) contributo per l'utilizzo di risorse geotermiche e per la produzione di energia elettrica (art. 17, L. 896/86); 3) imposta sulla pubblicità negli ascensori in servizi pubblici (art. 3, L. 235/93); 4) sanzioni amministrative pecuniarie per violazioni al codice della strada; 5) altre entrate.

D) Entrate diverse utilizzate per il rimborso della quota di capitale di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari: 1) quota dei contributi a valere sul fondo nazionale ordinario per gli investimenti (art. 94, co. 11, L. 289/02); 2) utilizzo del plusvalore realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali (art. 1, co. 66, L. 311/2004).

Può essere utile, inoltre, analizzare la costruzione degli equilibri di un periodo pluriennale, al fine di valutare gli andamenti ed individuare eventuali prassi sintomatiche di soluzioni sostanzialmente non condivisibili (tabella n. 2 bis, in allegato).

Occorre quindi verificare che tale costruzione sia condivisa dall'organo di revisione nella relazione al bilancio per il Consiglio e nella relazione inviata alla Sezione o analizzare l'eventuale diversa ricostruzione (da riportare in apposito prospetto) e/o le osservazioni dei revisori.

Per tutte le entrate di carattere straordinario è necessario effettuare specifiche verifiche, per le quali possono essere utilizzati anche i dati e, in alcuni casi, le tabelle di cui alle relazioni al bilancio predisposte dai revisori degli enti per la Sezione:

- il ricorso negli anni a queste entrate per garantire l'equilibrio di parte corrente, attraverso la valutazione del relativo andamento nel triennio; al riguardo può risultare utile anche l'esame del rapporto di ciascuna di esse con le entrate correnti;
- la capacità di programmazione dell'ente, che deve essere improntata a criteri di congruenza e prudenza, valutando gli effettivi trend di accertamento e/o riscossione (i cui valori sono suscettibili di evidenziare l'eventuale attendibilità delle previsioni);
- la destinazione a spese aventi identica natura e non, invece, a spese ricorrenti.

In particolare, per le entrate da permessi da costruire dei Comuni occorre accertare che la percentuale destinata alla copertura delle spese correnti rispetto all'importo complessivo sia conforme a quanto stabilito dalla legge finanziaria 2005 (legge n. 131/2004), che ha reintrodotto un limite all'utilizzazione di tali entrate per il finanziamento della spesa corrente, nella misura del 75% per il 2005 e del 50% per il 2006<sup>6</sup>. Al riguardo la tabella n. 3 (in allegato), consente, oltre alla verifica del rispetto del suddetto limite, la comparazione tra le previsioni dell'ultimo esercizio e gli accertamenti e le riscossioni degli anni precedenti, al fine di valutare la congruenza delle previsioni dell'ente.

Valutazioni analoghe possono estendersi ad altre tipologie di entrate straordinarie che finanziano il bilancio di parte corrente (avanzo, entrate da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada, recupero evasione tributaria, utilizzo plusvalenze), per le quali possono essere utilizzate le tabelle delle relazioni al bilancio che gli organi di revisione hanno presentato a questa Sezione, eventualmente modificate ed integrate con i dati specifici richiesti dalla realtà esaminata.

Per le entrate da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada risulta necessario in via preliminare acquisire dall'ente notizie sulle scelte adottate in ordine alla destinazione della parte (50%) delle stesse che è vincolata per legge e verificare successivamente se tali vincoli siano stati rispettati.

Dall'esame dei dati si rileva con facilità se ed in quale misura l'ente costruisce il proprio bilancio assicurando il finanziamento delle spese correnti e delle quote di ammortamento dei debiti con entrate di uguale natura. Al riguardo, al fine di valutare se la soluzione adottata dall'ente sia determinata da situazioni contingenti o sia piuttosto il frutto di scelte di più ampio raggio, può essere utile raffrontare il dato così come calcolato con lo stesso rapporto calcolato a consuntivo negli anni precedenti e risultante

---

<sup>6</sup> L'art. 136 del D.P.R. n. 380/2001, abrogando l'art. 12 della legge n. 10/1977, aveva eliminato i vincoli di destinazione degli oneri di urbanizzazione, ridenominati contributi da permessi a costruire, che ne condizionavano l'utilizzazione alla copertura di spese di manutenzione ordinaria nella misura del 30%.

dall'indicatore n. 201 (grado di copertura delle spese correnti e dei rimborsi prestiti con entrate correnti).

#### IV.1.2 L'equilibrio di parte capitale

L'equilibrio di parte capitale, inteso come pareggio fra le spese del titolo II e le entrate dei titoli IV e V, deve essere costruito sulla base dei dati di bilancio e dell'equilibrio di parte corrente: non vanno considerate le anticipazioni di cassa ed i finanziamenti a breve termine che, operando sul versante della gestione della liquidità, non possono costituire fonti di finanziamento della spesa; vanno inoltre sottratte le entrate in conto capitale correttamente applicate al bilancio corrente.

**Tabella n. 4**

<b>Equilibrio di parte capitale</b>					
	<b>Anno</b>				
	<b>Previsioni iniziali</b>	<b>Previsioni assestate</b>	<b>Acc./Imp.</b>	<b>Scostamento %</b>	<b>Scostamento %</b>
	<i>(A)</i>	<i>(B)</i>	<i>(C)</i>	<i>(B) / (A)</i>	<i>(C) / (B)</i>
a) Entrate Titolo IV e V (cat. 3 e 4)					
b) Spese Titolo II					
<b>Differenza (a-b)</b>					
Quota proventi concessioni edilizie destinati al bilancio corrente (-)*					
Altre entrate destinate al bilancio corrente (-)					
<b>Utilizzo o copertura differenza:</b>					
Avanzo gestione corrente					
Applicazione dell'avanzo					
Altro					
<b>Avanzo / Disavanzo gestione in c/capitale</b>					

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa dati consuntivo.

\* Qualora i proventi a permessi a costruire non vengano contabilizzati nel Titolo I

Come per l'equilibrio di parte corrente, può risultare utile analizzare la costruzione degli equilibri relativi a più esercizi, al fine di evidenziare prassi ricorrenti o problematiche irrisolte (tabella n. 4 bis, in allegato).

In realtà sarebbe utile allo stesso ente, oltre che all'organo di controllo, una ricostruzione trasparente e chiara anche di tale equilibrio, con l'evidenziazione, fra l'altro, delle entrate correnti che hanno un vincolo di destinazione alle spese in conto capitale.

Come per l'equilibrio di parte corrente, occorre esaminare sul punto la relazione dei revisori.

La tabella n. 4 ter, in allegato, consente un esame analitico delle entrate che finanziano la parte capitale del bilancio e del relativo rapporto con l'importo complessivo delle entrate medesime e delle spese della stessa natura.

Inoltre appare utile accertare per le spese in conto capitale:

- la corrispondenza con gli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici;
- la coerenza interna della manovra programmatoria dell'ente, nel senso di adeguatezza della manovra allocativa rispetto alle scelte strategiche esposte nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio pluriennale.

Il calcolo del rapporto tra spesa in conto capitale e spesa corrente (almeno per un triennio) consente di esaminare la volontà dell'ente di convogliare risorse verso gli investimenti e di valutare poi, a consuntivo, se ed in quale misura tale intento sia stato realizzato.

#### *IV.2 Il mantenimento degli equilibri*

In via preliminare occorre accertare che il mantenimento dell'equilibrio sia stato assicurato anche nelle fasi previsionali successive all'approvazione del bilancio; i dati relativi possono essere riportati nelle tabelle nn. 2 e 4, inserite già nel paragrafo precedente.

L'analisi degli strumenti di mantenimento degli equilibri riguarda:

- gli atti adottati dal Consiglio comunale per la salvaguardia degli equilibri;
- gli atti di ricognizione degli equilibri finanziari (di norma ricavabili dal rendiconto) e di riequilibrio ex art. 193 del TUEL.

Le variazioni di bilancio, in particolare quelle adottate in sede di riequilibrio, dovrebbero essere accompagnate da relazioni sufficientemente analitiche e tali da evidenziare le ragioni degli scostamenti rispetto alle previsioni iniziali.

L'evidenziazione delle differenze complessive tra previsioni iniziali e definitive (in sede di assestamento) e dei titoli e/o delle singole voci che determinano i maggiori scostamenti, rende possibili valutazioni sulla capacità di programmazione dell'ente e consente di far emergere eventuali problematiche di settore.

Nel caso in cui eventuali squilibri siano stati coperti con quote di avanzo di amministrazione applicate al bilancio in corso di esercizio, occorre verificare il rispetto dei vincoli derivanti dalla sua composizione.

I dati delle tabelle n. 2 (parte corrente) e n. 4 (parte capitale) danno conto anche degli equilibri a consuntivo e degli eventuali scostamenti fra accertamenti ed impegni tali

da generare squilibri nella parte corrente e nella parte in conto capitale e disavanzo nella gestione di competenza del bilancio.

## **CAPITOLO V - ANALISI DELLA GESTIONE**

In via preliminare appare necessario ottenere una rappresentazione chiara e sintetica delle politiche di bilancio, in particolare attraverso l'analisi della relazione previsionale e programmatica e del piano di sviluppo.

Ciò dovrebbe consentire di raffrontare i risultati della gestione con le previsioni e di valutare il grado di realizzazione delle decisioni adottate in sede programmatoria.

La gestione viene analizzata dettagliatamente attraverso le seguenti verifiche, realizzate separatamente per le entrate e per le spese:

- valutazione della capacità di programmazione, mettendo a confronto i dati del rendiconto con quelli di bilancio; al riguardo non si ritiene sufficiente la comparazione con le previsioni assestate dell'esercizio, ma è necessario, ai fini di una corretta informazione, il raffronto con le previsioni iniziali del bilancio;
- valutazione della capacità di gestione, sia per quanto riguarda le spese che le entrate, esaminando le differenze tra riscossioni e accertamenti e tra pagamenti e impegni;
- analisi degli andamenti della gestione, attraverso l'esame degli scostamenti delle entrate e delle spese rispetto ad esercizi precedenti, laddove utile alla comprensione delle politiche dell'ente (tabelle nn. 5 e 5 bis in allegato).

### *V.1      Analisi delle gestione di competenza*

#### *Valutazione della capacità di programmazione delle entrate*

Le entrate accertate vengono poste a raffronto con le entrate stanziare inizialmente nel bilancio e le previsioni definitive (tabella n. 6 in allegato).

Il raffronto viene fatto anche con i dati del rendiconto dell'esercizio precedente, al fine di analizzare se gli scostamenti dalla serie storica, che di norma costituisce la base per la programmazione, sono supportati da ragioni fondate che trovano riscontro poi anche in sede di rendiconto.

La capacità di programmazione rileva la sua importanza soprattutto nei casi in cui l'ente possiede un'effettiva capacità di manovra delle entrate. Al fine di analizzare in modo più approfondito questi casi, sono state predisposte alcune tabelle che consentono di raffrontare gli accertamenti con le previsioni (sia iniziali che definitive) delle entrate proprie.



Le entrate proprie vengono complessivamente considerate nella tabella n. 7, in allegato, insieme a quelle derivate, rendendo così possibile la valutazione della capacità di programmazione dell'ente in ordine a tutte le entrate.

Maggiore dettaglio è reso possibile dai dati riportati nella tabella n. 8, in allegato, relativa agli stessi dati (risultanze del rendiconto dell'ultimo esercizio approvato, previsioni iniziali, assestate e accertamenti), riferiti partitamene a singole voci delle entrate proprie dei Comuni.

Per alcune di queste voci possono essere utilizzati anche gli indicatori della griglia, di seguito elencati, che sono disponibili per una serie storica significativa:

- n. 101 (grado di trasformazione delle previsioni ICI in accertamenti);
- n. 102 (grado di trasformazione delle previsioni Tarsu in accertamenti);
- n. 103 (grado di trasformazione delle previsioni dei proventi dei servizi pubblici in accertamenti);
- n. 104 (grado di trasformazione delle previsioni dei proventi dei beni degli enti in accertamenti).

Anche per l'autonomia finanziaria è risultato utile raffrontare le previsioni e gli accertamenti (tabella n. 9 in allegato) dello stesso esercizio, così come si è rivelato idoneo a fornire strumenti di valutazione della gestione dell'ente il confronto temporale dell'autonomia finanziaria, utilizzando l'indicatore n. 301 della griglia, disponibile per diversi anni.

Tradizionalmente l'autonomia finanziaria viene calcolata sommando tutte le entrate del titolo I e del titolo III. Considerato, tuttavia, che l'ente non dispone di margini di manovra per la compartecipazione IRPEF, si è ritenuto utile calcolare anche l'autonomia finanziaria al netto di tale compartecipazione, usando per le comparazioni storiche i dati forniti dall'indicatore n. 301 bis della griglia (entrate proprie – compartecipazione IRPEF/entrate correnti).

Di interesse può risultare anche l'analisi dell'incidenza sulle entrate proprie di singole voci di entrata, calcolata, con riferimento ai Comuni, nella tabella n. 8, in allegato, già sopra richiamata per la capacità di programmazione.

Per alcune voci può essere effettuata anche una comparazione storica utilizzando gli indicatori della griglia, di seguito elencati separatamente per i Comuni e per le Province.

A) Comuni:

- n. 302 incidenza dell'Ici sulle entrate proprie;
- n. 303 incidenza Tarsu su entrate proprie;
- n. 304 incidenza contravvenzioni su entrate proprie;
- n. 305 proporzione oneri di urbanizzazione / entrate proprie;

- n. 306 addizionale Irpef / entrate proprie.
- B) Province:
- n. 302 incidenza dell'addizionale Irpef sulle entrate proprie;
  - n. 303 incidenza dell'addizionale sui consumi di energia elettrica sulle entrate proprie;
  - n. 304 incidenza dell'imposta provinciale di trascrizione sulle entrate proprie;
  - n. 305 incidenza dell'imposta sulle assicurazioni RC auto sulle entrate proprie;
  - n. 306 incidenza del tributo ambientale sulle entrate proprie;
  - n. 307 incidenza della compartecipazione Irpef sulle entrate proprie;
  - n. 308 incidenza dei proventi da servizi pubblici sulle entrate proprie;
  - n. 309 incidenza delle entrate dai beni provinciali sulle entrate proprie.

#### *Valutazione della capacità di gestione delle entrate*

La capacità di gestione viene calcolata in via preliminare separatamente per i titoli dell'entrata nella tabella 10, in allegato.

La medesima capacità viene poi calcolata nella tabella n. 11, in allegato, con riferimento specifico alle entrate proprie dei Comuni.

Ai fini di una comparazione storica, possono essere utilizzati gli indicatori della griglia che calcolano la capacità di riscossione delle medesime entrate per le quali è stata valutata la capacità di programmazione attraverso gli indicatori sopra riportati sub A e sub B.

Per le Province si tratta degli indicatori nn. 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316 e 317, mentre per i Comuni sono gli indicatori nn. 307-308-309-310-311-312.

#### *Capacità di programmazione delle spese*

Le spese impegnate vengono poste a raffronto con le spese stanziare inizialmente nel bilancio e le previsioni definitive (tabella n. 12 in allegato).

Il raffronto viene fatto anche con i dati del rendiconto dell'esercizio precedente, al fine di analizzare se gli scostamenti dalla serie storica, che di norma costituisce la base per la programmazione degli enti, sono supportati da ragioni fondate che trovano riscontro poi anche in sede di rendiconto.

Limitatamente alla capacità di programmazione delle spese correnti, può essere effettuata una comparazione storica utilizzando l'indicatore n. 105 della griglia, disponibile per diversi esercizi (grado di trasformazione delle previsioni delle spese correnti in impegni).

Per un'analisi più dettagliata delle diverse tipologie di spesa (anche sotto il profilo della capacità di programmazione), possono essere compilate le tabelle 13 e

13 bis (in allegato), che valutano la suddivisione della spesa per interventi, e la tabella n. 14 (in allegato) che permette una distinzione delle spese di parte capitale tra quelle relative a finanziamenti diretti e quelle relative a trasferimenti a soggetti esterni all'ente.

Può essere utile analizzare il rapporto tra spesa in conto capitale e spesa corrente, effettuare una comparazione storica utilizzando i dati dell'indicatore n. 405 (spesa in conto capitale su spesa corrente) e raffrontarlo al medesimo rapporto calcolato sui dati di previsione del bilancio, al fine di valutare la capacità dell'ente di convogliare risorse verso gli investimenti in attuazione della propria programmazione.

#### *Capacità di gestione delle spese*

La capacità di gestione viene calcolata in via preliminare separatamente per i titoli della spesa nella tabella 15 (in allegato).

Con riferimento alla spesa corrente può essere effettuata la comparazione storica utilizzando l'indicatore n. 403 della griglia (velocità di pagamento delle spese correnti: pagamenti spese correnti/spese correnti).

Un'ulteriore esame della spesa può riguardare alcune componenti "rigide" e/o particolarmente rilevanti per la tenuta degli equilibri, quali quelle di seguito indicate.

#### Spese per il personale

La spesa per il personale costituisce una spesa rigida e di entità rilevante in rapporto alle capacità finanziarie dell'ente. Al riguardo il valore della relativa spesa è stato rapportato ad alcuni indici significativi, quale il totale delle entrate e delle spese correnti, analizzando l'andamento del corrispondente rapporto in un triennio e confrontandolo con il numero dei dipendenti in servizio (Tabella n. 16 in allegato). Limitatamente all'incidenza delle spese per il personale sulle entrate correnti possono essere utilizzati anche i dati dell'indicatore n. 402 della griglia (incidenza delle spese per il personale sulle entrate correnti: spesa per il personale/ entrate correnti).

Di norma per spesa di personale si intende quella contabilizzata nell'intervento 1 del titolo I delle spese, rimanendo fuori le spese per le forme più innovative di rapporto di lavoro, quali le spese per collaborazione coordinata e continuativa e le spese per altre forme di rapporto di lavoro flessibile o con convenzioni.

Invero, per quanto tali spese non pongano tutte le problematiche proprie delle spese per il personale tradizionalmente inteso, soprattutto perché non

possiedono lo stesso grado di rigidità, tuttavia devono essere oggetto di analisi e valutazione sia per l'entità del relativo importo che per l'incidenza sull'organizzazione dell'ente.

#### Spese per funzioni generali, amministrazione e controllo

Si tratta di spese rigide e di entità rilevante, i cui dati vengono riportati, per un triennio, nella tabella n. 16 bis (in allegato), in rapporto alle entrate e alle spese correnti ed al numero dei dipendenti assegnati alla funzione, laddove il dato sia facilmente acquisibile. Limitatamente all'incidenza sulle spese correnti possono essere utilizzati anche i dati dell'indicatore n. 401 della griglia (spesa corrente funzioni generali di amm.ne, gestione e controllo/spesa corrente complessiva) per le comparazioni storiche.

#### Spese per prestazioni di servizi

Si tratta di una voce promiscua o considerata residuale, nell'ambito della quale vengono contabilizzate spese non omogenee e delle quali non è sempre facile l'individuazione dell'importo specifico per ciascuna posta, nonostante la relativa rilevanza; vi rientrano, infatti, spese per incarichi di studio, ricerca e consulenza, spese per gestione servizi, anche esternalizzati, spese per compensi agli amministratori

Al riguardo nella tabella n. 17, in allegato, è stata calcolata l'incidenza di tali spese (sia per le previsioni iniziali che per gli impegni) complessivamente considerate sul totale delle entrate e delle spese correnti.

Per alcune poste, invece, quali anzitutto le spese per incarichi di studio, ricerca e consulenza, che non vengono comunque integralmente contabilizzate nell'intervento 3 del titolo I, può rilevarsi necessaria una specifica richiesta istruttoria al fine di acquisire i dati altrimenti non immediatamente disponibili, che possono essere riportati nella tabella n. 17 bis, in allegato.

### *V.2      Analisi dei debiti fuori bilancio*

L'analisi dei debiti fuori bilancio è finalizzata anzitutto alla verifica della legittimità del relativo riconoscimento e finanziamento.

A questo fine, nel prospetto di seguito riportato, vanno indicate le fattispecie riscontrate, fra quelle dalle quali possono derivare legittimamente debiti fuori bilancio, ai sensi dell'art. 194 del TUEL.

**Prospetto n. 10.**

(valori in euro)

Debiti fuori bilancio - Anno .....						
Descrizione	Tipologia	Motivazione	Importo riconosciuto	Importo finanziato		Importo pagato
				nell'anno	rateizzato	
Operazioni ex art. 194 TUEL	Sentenze esecutive					
	Copertura disavanzi di consorzi, aziende speciali e istituzioni					
	Ricapitalizzazioni di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali					
	Procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità					
	Acquisizione di beni e servizi al di fuori delle ordinarie procedure di spesa					
Altro						
<b>Importo complessivo</b>						

Fonte: Corte dei conti su relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa dati consuntivo.

Sulla base dell'analisi delle cause che hanno determinato i debiti poi riconosciuti è possibile effettuare una valutazione delle scelte dell'ente dal punto di vista della conformità ai principi di sana gestione.

L'esame degli indicatori della griglia nn. 601 (debiti fuori bilancio rateizzati e non pagati per abitante) e 602 (debiti fuori bilancio riconosciuti e non finanziati per abitante) può fornire utili elementi per la valutazione del fenomeno.

Appare utile anche verificare il grado di incidenza dei debiti riconosciuti sull'attività ordinaria dell'ente, incidenza che può essere calcolata come rapporto tra l'importo complessivo dei debiti e l'importo complessivo delle spese impegnate.

### *V.3 Il risultato della gestione di competenza*

Il risultato della gestione di competenza può essere valutato sulla base dell'analisi della tabella n. 18, in allegato, che riporta, separatamente per gestione corrente, in conto capitale e in conto terzi, il risultato derivante da maggiori e minori accertamenti e minori impegni.

L'eventuale avanzo applicato richiede la disamina delle rispettive componenti, al fine di verificarne la corretta applicazione (tabella n. 19, in allegato).

Per l'eventuale avanzo dell'esercizio di riferimento, appare utile calcolare il rapporto tra l'avanzo e le entrate, utilizzando per le comparazioni storiche i dati dell'indicatore n. 206 della griglia (avanzo/disavanzo di amministrazione in relazione alle entrate correnti).

Il paragrafo va adeguato agli esiti della verifica (ad esempio eliminando la tabella 19 nel caso in cui il risultato di amministrazione presenti un disavanzo), utilizzando, per quanto possibile, i dati della relazione dei revisori degli enti.

### *V.4 L'analisi dei residui: la valutazione e il risultato della relativa gestione*

In via preliminare va verificato che l'inserimento nel conto del bilancio dei residui sia avvenuto previo riaccertamento degli stessi (art. 228, comma 3 del TUEL) con atti sufficientemente motivati.

L'analisi del rapporto tra residui attivi e totale delle entrate e residui passivi e totale delle spese ed il relativo andamento nel tempo offre elementi utili alla conoscenza delle modalità di gestione delle risorse da parte dell'ente.

Per i residui attivi possono essere utilizzati allo scopo gli indicatori della griglia n. 207 (residui attivi in relazione alle entrate complessive) e n. 314 (residui attivi delle entrate correnti sugli accertamenti delle entrate correnti), tutti disponibili per una serie storica significativa.

La valutazione dello stato dei residui dell'ente e del relativo grado di smaltimento può basarsi sull'esame dei dati riportati nelle tabelle nn. 20 e 21, in allegato, relativi ai risultati del riaccertamento ed ai pagamenti e alle riscossioni in conto residui effettuati nell'esercizio.

Limitatamente ai residui di spesa corrente, può essere utilizzato, al fine di valutare il relativo trend, l'indicatore n. 404 della griglia (tasso di smaltimento dei residui di spesa corrente riportati ad inizio anno).

Per quanto concerne i residui attivi, la cui analisi richiede particolare attenzione, l'esame dei dati riportati nelle tabelle nn. 22 e 23, in allegato, con la distinzione per titolo e per anno dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti e rimasti da riscuotere, è finalizzato a conoscere la vetustà dei residui medesimi e a valutarne la veridicità.

A completamento dell'analisi va valutato il risultato della gestione dei residui, riportato nella tabella n. 24, in allegato.

#### *V.5 Il risultato complessivo*

Le tabelle nn. 25 e 26, in allegato, riportano il risultato contabile di amministrazione calcolato ai sensi di quanto disposto dall'art. 186 del TUEL, che va analizzato e valutato in relazione alle cause che lo hanno generato. Al riguardo può risultare utile il raffronto con gli stessi dati di esercizi precedenti.

## **CAPITOLO VI - PATTO DI STABILITÀ INTERNO**

L'accertamento del rispetto del patto di stabilità è stato effettuato già attraverso l'esame delle relazioni predisposte dai revisori degli enti per la Sezione ai sensi della legge finanziaria 2006, con conseguente eventuale pronuncia specifica.

La verifica sulla sana gestione dell'ente, di cui alla presente relazione, consente un'indagine più approfondita, che può estendersi alla valutazione delle motivazioni dell'eventuale mancato rispetto del patto e delle conseguenti misure adottate in corso d'anno per indirizzare la gestione dell'ente verso il raggiungimento degli obiettivi del patto, analizzando se del caso eventuali segnalazioni dei responsabili dei servizi e del collegio dei revisori agli amministratori.

La verifica può estendersi anche al rispetto del patto nell'anno precedente quello dell'analisi, al fine di accertare che siano stati adottati i correttivi imposti dalla normativa.



## **CAPITOLO VII - GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI**

### *VII.1 Ricognizione dei servizi e delle risorse ad essi destinate*

In via preliminare occorre effettuare una ricognizione completa dei servizi erogati dall'ente e delle risorse agli stessi destinate.

Nella maggior parte dei casi sarà a tal fine necessaria un'istruttoria complessa, in quanto dagli atti può ricavarsi con facilità, sulla base del quadro riepilogativo dei servizi di cui al certificato del conto del bilancio, soltanto una prima ricognizione, di per sé non esaustiva e non sempre completa.

Di norma, inoltre, i dati di bilancio si riferiscono a voci generiche e/o promiscue, nell'ambito delle quali le risorse destinate a ciascun servizio sono contabilizzate insieme ad altre.

Di conseguenza, nel caso in cui l'ente non disponga di una chiara rappresentazione, già documentata, dei servizi che eroga, sia direttamente che indirettamente, e delle risorse che destina agli stessi, occorre acquisire i dati necessari a fornire tale rappresentazione, dati che possono essere elaborati e riportati nelle tabelle di seguito proposte, a cominciare dal prospetto seguente, che indica per ciascun servizio le principali modalità gestionali.

**Prospetto n. 11.****Organismi gestionali servizi comunali - Anno di riferimento**

<b>Servizi</b>	Gestione diretta	Aziende speciali	Istituzioni	Consorzi	Unioni di comuni	Gestione associata con altri comuni	Società partecipate	Gestori esterni non partecipati	Altro	Strumento di regolamentazione del rapporto

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa dati consuntivo.

Al fine di analizzare l'onere finanziario dei servizi erogati e di rintracciare il flusso di risorse che fuoriescono dal bilancio, le tabelle nn. 32 e 33 bis riportano le entrate e le spese, relative alla gestione di ciascun servizio erogato dall'ente. I dati così raccolti dovrebbero consentire di verificare in quale misura l'ente riesca a coprire le spese per ciascun servizio con le eventuali entrate destinate e quanto, in caso contrario, il servizio pesi sulle entrate generali.

**Tabella n. 32**

(valori in euro)

**Servizi comunali gestiti all'interno - Anno .... (E.R. - 1)**

Servizio	Entrate					Spese					Grado di copertura
	Correnti		In conto capitale		Totale	Correnti		In conto capitale		Totale	
	Proventi (da tariffe)	Altro	Accensione prestiti	Altro		Personale	Altro	Interventi sul patrimonio	Altro		

Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa dati consuntivo.

NOTA: Solo fase impegno/accertamento, tranne che non si considerino anche i dati dell'ultimo bilancio di previsione.

**Tabella n. 33**

*(valori in euro)*

**Servizi comunali gestiti all'esterno - Anno .... (E.R. - 1)**

Servizio	Entrate					Risorse trasferite				
	Correnti		In conto capitale		Totale	Correnti		In conto capitale		Totale
	Proventi	Dividendi / Altro	Trasferimenti	Altro		Corrispettivi contrattuali	Altro	Investimenti / ricapitalizzazioni	Altro	

*Fonte: Corte dei conti su bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, PEG, rendiconto, relazione illustrativa dati consuntivo.*

NOTA: Solo fase impegno/accertamento, tranne che non si considerino anche i dati dell'ultimo bilancio di previsione.

Oltre al dato strettamente finanziario, appare indispensabile acquisire notizie sullo strumento di regolamentazione del rapporto (concessione, proroga di concessione, contratto di servizio) esaminando eventualmente i relativi atti acquisiti in copia, almeno per le gestioni più rilevanti, e le procedure di affidamento (affidamento diretto, affidamento con procedure ad evidenza pubblica).

Per ciascuna partecipazione dell'ente a società di capitali risulta necessario acquisire i dati delle tabelle di seguito riportate, unitamente alla natura giuridica delle società (società per azioni, società a partecipazione interamente dell'ente, a partecipazione interamente pubblica, anche se non dell'ente considerato, a partecipazione mista pubblica-privata, interamente privata).

<b>Denominazione</b> (N. Società partecipate)	<b>Rilevanza</b> Economica /Non econ.	<b>Servizi erogati</b>	<b>Capitale Sociale</b>	<b>Quota capitale detenuta dall'ente</b>	<b>Indicazione del maggiore azionista</b>	<b>Numero azionisti<sup>(1)</sup></b>

<sup>(1)</sup> Di cui enti pubblici n.\*\*\* e di cui soggetti privati n. \*\*\*.

<b>Denominazione</b> (N. Società partecipate)	<b>Patrimonio netto ( in €) da S.P.</b>			<b>Risultato di esercizio (in €) da C.E.</b>		
	<b>Anno .... (E.R. - 3)</b>	<b>Anno .... (E.R. - 2)</b>	<b>Anno .... (E.R. - 1)</b>	<b>Anno .... (E.R. - 3)</b>	<b>Anno .... (E.R. - 2)</b>	<b>Anno .... (E.R. - 1)</b>

## *VII.2 Controllo sulla gestione dei servizi*

La verifica deve estendersi ai controlli che l'ente ha previsto ed esplica in concreto sui servizi gestiti. Al riguardo appare indispensabile distinguere con chiarezza due piani del controllo: il primo attiene alla gestione del servizio, il secondo alla gestione dell'eventuale partecipazione dell'ente.

Per entrambe le tipologie di controllo occorre:

- verificare l'eventuale previsione negli atti dell'ente di apposito organo o struttura deputata al controllo;
- verificare eventuale costituzione formale di tale organo e relativo funzionamento;
- verificare i rapporti tra questi organi, se istituiti, e gli organi di controllo interno;
- in mancanza di appositi organi, verificare se e con quali modalità, procedure, tempi e finalità viene esercitato il controllo;

- verificare se è stato costruito e funziona un sistema di rilevazione e/o monitoraggio del grado di soddisfazione dell'utenza per i servizi erogati;
- valutare se il controllo svolto dall'ente appare sufficiente ed adeguato agli scopi dell'ente medesimo.

La presenza di perdite nel bilancio della società, che implica inevitabili riflessi sul bilancio dell'ente, richiede la valutazione delle politiche da quest'ultimo adottate per tutelare il proprio bilancio e il patrimonio.

Soprattutto nei casi in cui le perdite hanno un importo rilevante (in rapporto al risultato di esercizio e al volume di risorse movimentate dall'ente) e si inseriscono in un andamento pluriennale negativo, occorre verificare se l'ente ha valutato le soluzioni adottate dalla società per rientrare dalla perdita e se ne monitora costantemente le concrete applicazioni e i risultati conseguiti.

## **CAPITOLO VIII - INDEBITAMENTO**

### *VIII.1 Rispetto dei vincoli giuridici all'indebitamento di medio e lungo periodo*

Il rispetto dei vincoli per l'attivazione dell'indebitamento richiede la verifica:

1. dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;
2. l'avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni;
3. il rispetto del limite, previsto dall'art. 204 del TUEL, del 12% per il rapporto tra l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedenti ed a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, e le entrate correnti<sup>7</sup>. Il rispetto di tale limite viene accertato attraverso i dati della tabella 27, in allegato.

Risulta di sicuro interesse valutare il trend di tale rapporto, anche in relazione alle previsioni degli esercizi futuri (2004/2008), attraverso i dati che sono rilevabili dalla relazione dei revisori.

Lo stesso dato, calcolato tuttavia a consuntivo, come rapporto tra le spese per interessi impegnate nell'anno e le entrate correnti, può essere raffrontato con l'indicatore n. 501 (interessi passivi - tit. I, int. 6 - /entrate correnti - tit. I, II e III), per il quale questa Sezione aveva considerato critico il limite del 12% ancor prima dell'entrata in vigore della legge finanziaria 2005<sup>8</sup>.

Un'istruttoria più complessa e difficilmente predefinibile è necessaria al fine di verificare il rispetto del limite costituzionale che impone l'esclusiva destinazione delle entrate da indebitamento alla realizzazione degli investimenti. Il limite impone all'ente di non destinare tali entrate per finanziare spese correnti e richiede accertamenti approfonditi in quanto, nonostante il rispetto formale, potrebbero tuttavia verificarsi nella sostanza fenomeni di scorretta utilizzazione di tali risorse, destinate a spese correnti o allocate a quest'ultimo scopo nella parte corrente delle entrate.

---

<sup>7</sup> Tale limite, fino al 2004, non doveva essere superiore al 25% in base all'art. 204 del TUEL. Con la finanziaria 2005 (legge n. 311/2004, art. 1, commi 44 e 45) tale limite è stato ridotto al 12%, modificando l'art. 204 del TUEL.

<sup>8</sup> Bisogna tener conto del fatto che l'indicatore considera l'intero importo dell'intervento 6 e che l'art. 204 del TUEL prevede che il calcolo venga fatto al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi.



### *VIII.2 Consistenza e composizione del debito*

In via preliminare occorre verificare l'esposizione debitoria dell'ente alla fine dell'ultimo esercizio disponibile, sia attraverso l'analisi del conto del patrimonio che attraverso una specifica richiesta dei relativi dati all'ente. Quest'ultimo dovrebbe specificare se nel calcolo dell'importo complessivo sono ricompresi i mutui accesi nell'esercizio e indicare comunque l'esercizio da cui ha inizio l'ammortamento dei mutui accesi nell'anno.

Tale esposizione può essere valutata considerando il debito medio per abitante e il dato dei Comuni della Regione della stessa classe demografica. A questo riguardo può essere utilizzato anche l'indicatore 503 (debito complessivo per abitante).

Con riferimento all'esercizio oggetto dell'indagine, la tabella n. 28, in allegato, fornisce i dati delle fonti di finanziamento scelte dall'ente: mutui (Cassa DD. PP. e istituti privati), emissione BOC, emissione a medio termine (fondi rotativi della Cassa DD. PP e aperture di credito), forme innovative di finanziamento, con i relativi importi e le percentuali di incidenza.

Per le tipologie innovative di finanziamento possono essere anzitutto valutate le notizie fornite dai revisori nella relazione al bilancio di previsione, al punto 4. 3 (utilizzo di strumenti di finanza innovativa che si intendono porre in essere), anche in relazione alla convenienza delle scelte effettuate e agli effetti delle diverse operazioni sulle gestioni future.

La tabella n. 29, in allegato, con riferimento alle diverse categorie del titolo V (entrate derivanti da accensioni di prestiti), contiene i dati delle previsioni iniziali, assestate, degli accertamenti e delle riscossioni, in modo da poter valutare la capacità di programmazione e di gestione delle risorse in argomento da parte dell'ente.

Una maggiore specificazione è contenuta nella tabella n. 29 bis, in allegato, che riporta la stessa serie di dati (previsioni, accertamenti e riscossioni) relativamente a ciascun mutuo, indicando altresì l'istituto mutuante e la relativa finalità.

L'evoluzione dell'indebitamento complessivo dell'ente può essere valutata attraverso i dati forniti dai revisori, nella prima parte del punto 3.1 della relazione al bilancio di previsione, laddove per gli esercizi 2004/2008 vengono indicati il debito residuo, i nuovi prestiti dell'anno, i prestiti rimborsati e le estinzioni anticipate.

**Le tabelle nn. 30 e 31**, in allegato, riportano analiticamente l'importo delle spese per il rimborso del debito, indicando per ciascun intervento del titolo III le previsioni iniziali e assestate, gli impegni e i pagamenti e l'importo del relativo costo, coincidente con gli interessi corrisposti dall'ente.

### *VIII.3 La sostenibilità del ricorso al credito*

Risulta necessario valutare la solidità dell'ente intesa come la capacità dello stesso di far fronte agli oneri complessivi derivanti dall'indebitamento.

A tal fine viene calcolata l'incidenza delle spese per il rimborso dei prestiti e per interessi passivi (spese titolo I, intervento 6 + spese del titolo III) sulle entrate correnti (entrate titolo I, II e III). Il grado di solidità dell'ente può essere calcolato anche valutando le spese al netto del rimborso per anticipazioni di tesoreria (escludendo, quindi, dalle spese del titolo III quella dell'intervento 1).

Il dato può essere raffrontato storicamente con il risultato dell'indicatore 502 (incidenza delle spese per il rimborso dei prestiti e per interessi passivi sulle entrate correnti) e l'indicatore 502 bis, che esclude dal calcolo le anticipazioni di tesoreria.

Il costo del debito e la sua corretta copertura vanno considerati anche in relazione ad indici significativi, che possono essere individuati in quelli di seguito indicati, nel senso che margini di copertura per nuove operazioni di ricorso al mercato sussistono solo nel caso in cui tali indici rimangano al di sotto di soglie considerate critiche:

- incidenza della spesa per il personale sulle entrate correnti;
- grado di copertura della spesa corrente;
- incidenza delle spese di funzionamento sulle spese correnti.

### *VIII.4 Gestione attiva del debito*

L'analisi richiede l'acquisizione dei seguenti dati dei contratti di gestione attiva del debito eventualmente stipulati dall'ente:

- flussi di interessi a carico della banca;
- importi a carico dell'ente (dall'inizio fino al termine);
- previsione flussi differenziali positivi, allocazione in bilancio e destinazione;
- importo del premio di liquidità (up-front) eventualmente previsto al momento della sottoscrizione, relativa allocazione in bilancio e destinazione;
- termini temporali dell'operazione (esercizio dal quale cominciano a prodursi gli effetti e termine finale).

Verificare il rispetto delle disposizioni relative alla materia, rintracciabili anche nel decreto del MEF n. 389 dell'1° dicembre 2003, in merito all'esistenza di un sottostante importo di passività effettivamente dovute, all'utilizzo dei parametri di indicizzazione e all'individuazione di una controparte contraddistinta da un adeguato merito di credito.

### *VIII.5 Indebitamento a breve termine*

In via preliminare occorre accertare:

- se ed in quale misura l'ente ha chiesto, utilizzato e restituito l'anticipazione di tesoreria, mettendo a confronto dati da preventivo e consuntivo;
- i tassi applicati.

La valutazione sull'utilizzo delle anticipazioni di tesoreria può essere effettuata anche sulla base del risultato ottenuto nell'indicatore 313 (incidenza delle anticipazioni di tesoreria sulle entrate complessive), aggiornato con il dato calcolato con riferimento all'esercizio in esame.

Nel caso di elevati interessi sulle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere sviluppata una verifica sui sistemi adottati dall'ente per la corretta gestione delle riscossioni.

In ogni caso è utile verificare anche se l'ente ha utilizzato, anziché le anticipazioni di tesoreria, le entrate a specifica destinazione, così come previsto dall'art. 195 TUEL, rispettando se del caso le condizioni previste dalla norma.

## **CAPITOLO IX - PATRIMONIO**

In via preliminare è necessario analizzare il conto del patrimonio e verificare l'ultimo aggiornamento degli inventari (le considerazioni che ne derivano sulla correttezza e adeguatezza del sistema di bilancio anche per questi documenti va rinviata al capitolo corrispondente).

Sembra utile evidenziare l'entità del patrimonio come risultante dal prospetto riepilogativo del conto del patrimonio (dato da riportare nel prospetto iniziale nell'ambito del quadro ricognitivo generale dell'ente) e verificare la coincidenza tra risultato economico e variazione del netto patrimoniale, analizzando le motivazioni in caso di mancata coincidenza.

La valutazione del patrimonio immobiliare dell'ente può essere condotta attraverso l'analisi della consistenza dello stesso anche in rapporto agli abitanti (vedi parametro utilizzato nella "Indagine sul patrimonio degli enti locali della Toscana 2000/2002" di cui alla delibera n. 5/2003).

La verifica della correttezza della gestione del patrimonio richiede un'istruttoria specifica tendente all'acquisizione di dati relativi a:

- utilizzo istituzionale dei beni;
- modalità di concessione dei beni non utilizzati direttamente;
- costi di gestione dei beni immobili a carico dell'ente e raffronto con eventuali entrate da essi derivanti;
- analisi delle eventuali operazioni di acquisizione e/o alienazione dei beni;
- verifica della destinazione dei beni acquisiti;
- destinazione dei proventi derivanti dalle alienazioni;
- criteri di valutazione degli elementi patrimoniali.

## **ELENCO DEI DOCUMENTI DA RICHIEDERE**

1. BILANCIO DI PREVISIONE degli esercizi analizzati, completo dei quadri riepilogativi di cui all'art. 160 del TUEL e relativo regolamento approvato con DPR. n. 194/1996 e di tutti gli altri allegati previsti dal TUEL agli articoli 170, 171 e 172.
2. RENDICONTO DELLA GESTIONE degli esercizi analizzati completo della documentazione prevista dall'art. 160 del TUEL e relativo regolamento approvato con DPR. n. 194/1996 e di tutti gli altri allegati previsti dall'art. 227 del TUEL.
3. DOCUMENTAZIONE VARIA:
  - Statuto comunale;
  - Regolamento di contabilità;
  - Delibere di nomina del Collegio dei Revisori;
  - Verbali delle sedute del Collegio dei Revisori dei conti per gli esercizi considerati;
  - Atti di costituzione degli organi di controllo interno e conseguenti atti attraverso i quali si è estrinsecata la loro attività, con particolare riferimento a relazioni e reports del controllo di gestione (se non già agli atti);
  - Delibera di approvazione del Piano esecutivo di gestione (P.E.G.) e relativo allegato;
  - Esposizione debitoria con il tesoriere comunale;
  - Delibere di riequilibrio ai sensi dell'art. 193 del TUEL e di assestamento ai sensi dell'art. 175 T.U.E.L.(è allegato al rendiconto in base allo stesso art. 193 del TUEL);
  - Delibere di autorizzazione e ricorso ad eventuali operazioni di finanza derivata;
  - Delibera di eventuale emissione di B.O.C.;
  - Delibere di costituzione e partecipazione a società di servizi pubblici;
  - Contratti di mutuo stipulati con istituti di credito privati. L'elenco dei mutui contratti è già allegato al bilancio;
  - Bilancio di mandato, se adottato;
  - Certificati dei conti (preventivo e consuntivo) trasmessi al Ministero dell'Interno;
  - Composizione fondo svalutazione crediti ed elenco dei crediti di dubbia esigibilità;
  - Programmi di alienazione beni o atti relativi alle eventuali alienazioni effettuate.

## **ALLEGATI PARTE II**

- X. Metodologia di verifica della rappresentatività seguita per le indagini sugli enti locali programmate nel 2005, approvata dalla Sezione nell'adunanza del 1 novembre 2004, e le relative schede di rilevazione.
- Y. Tabelle

## **PARTE III**

### **ORIENTAMENTI ASSUNTI DALLA SEZIONE**

#### **PREMESSA**

Gli orientamenti della Sezione vengono riportati, per comodità di analisi, seguendo la stessa suddivisione e numerazione dei capitoli del modello di referto, naturalmente solo per gli argomenti che hanno richiesto la soluzione di particolari problematiche.

#### **CAPITOLO II - IL SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE**

##### *II.1 Le regole contabili*

Dalla disamina dei regolamenti di contabilità degli enti sottoposti alla verifica è emersa la necessità di un aggiornamento, anche al fine di consentire l'adeguamento alle recenti modifiche normative, soprattutto per quanto concerne la disciplina di alcune materie, quali la gestione dei servizi pubblici locali.

##### *II.2 Analisi degli strumenti contabili*

Per quanto concerne il bilancio di previsione, la Sezione ritiene che la natura di strumento di programmazione impone una tempestiva approvazione dello stesso, nonostante la legge abbia a volte consentito l'approvazione oltre la fine dell'esercizio.

Pur escludendo, di conseguenza, qualsiasi valutazione negativa nel caso di approvazione tardiva, si ritiene doveroso rammentare che un sistema contabile adeguato alle esigenze dell'ente richiede termini certi ed improcrastinabili che assicurino una programmazione seria e tempestiva fatta attraverso il bilancio, la cui elaborazione, discussione ed approvazione non deve diventare, invece, l'assolvimento di un semplice adempimento burocratico.

Spesso anche la relazione previsionale e programmatica rischia di vedere vanificata la funzione propria e di non assolvere in modo sostanziale alle finalità attribuitele dal TUEL. Al riguardo si richiama l'attenzione sulla necessità che siano espresse in modo completo ed analitico le motivazioni delle variazioni intervenute nelle entrate rispetto agli anni precedenti, mentre per la parte spesa occorre indicare, in modo non solo formale, separatamente per ciascun programma, le finalità che l'ente intende conseguire e le risorse umane e strumentali dedicate.

Dalle disamine effettuate è emerso che il Piano Esecutivo di Gestione assolve in concreto una funzione minimale generalizzata anche agli enti non tenuti per legge alla relativa adozione, quale elaborazione contabile del bilancio effettuata sulla base di una ulteriore graduazione per capitoli. In questo senso viene approvato spesso anche a consuntivo.

Tuttavia, se limitato a questa funzione, il documento risulta snaturato, in quanto privo di ogni indicazione sugli obiettivi dell'ente e sulle risorse umane e strumentali destinate al loro raggiungimento.

Al fine di garantire che il PEG non costituisca un mero adempimento burocratico o una semplice articolazione contabile del bilancio appare, tra l'altro, necessario che venga adottato all'inizio dell'esercizio con formale approvazione della Giunta, anche per gli enti non tenuti sulla base delle dimensioni demografiche, una volta che ne sia stata decisa l'adozione.

Per quanto concerne il rendiconto, la mancanza di un sistema di rilevazioni contabili fondato sulla contabilità economica e analitica, ritenuto spesso eccessivamente impegnativo in relazione alle dimensioni e alle risorse dell'ente, rende spesso meno attendibile la rappresentazione economica dei risultati della gestione, laddove presente.

### *II.3 Verifica delle regole di contabilizzazione*

Le verifiche eseguite hanno evidenziato alcune incertezze nella contabilizzazione di poste rilevanti sia per il loro importo che per la relativa utilizzazione (ad esempio entrate di parte capitale utilizzate per garantire l'equilibrio di parte corrente).

Esigenze di trasparenza e di rappresentazione attendibile della gestione richiedono che l'ente adotti anzitutto regole chiare e facilmente riconoscibili per l'allocazione in bilancio di tutte le poste contabili, in particolar modo per quelle che presentano aspetti di novità.

Al riguardo la Sezione intende fornire indicazioni utili per alcune poste particolarmente significative, nella consapevolezza che, tuttavia, soprattutto in alcuni casi, il problema non viene del tutto risolto in quanto dipende anche dall'eccessiva eterogeneità di alcune voci contabili, che forse richiederebbero maggiore dettaglio.

#### Entrate provenienti da permessi di costruire

Regole di correttezza richiederebbero la contabilizzazione nel titolo I delle entrate (entrate tributarie), come d'altronde affermato anche dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali e da questa stessa Sezione nell'esercizio della funzione consultiva. Tuttavia risulta che molti enti hanno preferito mantenere tali entrate nel titolo IV, probabilmente anche in corrispondenza alla codifica utilizzata per le stesse voci dai



certificati al bilancio. Ragioni di trasparenza esigono in ogni caso che sia immediatamente rilevabile la scelta fatta dall'ente in ordine alla contabilizzazione di tali poste e che sia evitata, in quanto motivo di complicazione, la contabilizzazione in parte tra le entrate correnti ed in parte tra quelle in conto capitale sulla base della destinazione.

#### Poste relative alla gestione esternalizzate dei servizi e alla partecipazione a società di capitale

Dalle disamine effettuate è emersa la necessità di predisporre strumenti idonei a fornire una rappresentazione immediata e fedele dei flussi finanziari relativi alla gestioni esternalizzate dei servizi e alla partecipazione a società di capitale.

A tale scopo non è sembrata sufficiente l'allegazione dei bilanci delle società partecipate ai bilanci dell'ente, così come previsto dalle norme, in quanto ciò non fornisce tutti gli elementi di cui l'ente ha bisogno per una consapevole attività di programmazione e controllo. Peraltro dalle verifiche svolte risulta che non sempre tale previsione viene rispettata.

Nella prospettiva dell'acquisizione, da parte di tutti gli enti, della capacità di predisporre un bilancio consolidato, si ritiene costituisca una condizione minima di trasparenza la predisposizione di un prospetto da cui risultino le risorse trasferite alle società partecipate, la rispettiva giustificazione (corrispettivo contrattuale, acquisizione partecipazione, contributi per aumenti di capitale, trasferimenti per copertura perdite, ecc.) e l'allocazione in bilancio delle corrispondenti poste.

Tale prospetto potrebbe avere la forma di allegato al bilancio o di nota integrativa e dovrebbe corrispondere non solo alle esigenze conoscitive dell'organo di controllo, ma assolvere soprattutto alla funzione di fornire informazioni attendibili e di immediata lettura al Consiglio in ordine alle gestioni che si svolgono al di fuori dell'ente.

Bisogna al riguardo considerare che, limitatamente ai servizi indispensabili o comunque non facilmente comprimibili, le risorse per la gestione dei servizi, per quanto affluiscono verso soggetti esterni, costituiscono una componente rigida del bilancio dell'ente, da considerare con attenzione al momento della programmazione e da monitorare successivamente.

#### Spese per i contratti di collaborazione coordinata e continuativa

Sarebbe necessario che le spese per i contratti di collaborazione coordinata e continuativa fossero immediatamente individuabili e che il relativo importo fosse facilmente scorponabile dall'importo complessivo dell'intervento 3 del titolo I delle spese.

In caso contrario l'ente dovrebbe disporre anche per queste spese di apposito prospetto, in modo da poter effettuare, soprattutto in sede di programmazione, tutte le valutazioni necessarie anche su queste uscite, disponendo degli elementi per calcolare

facilmente l'importo complessivo di spese per il personale. Recentemente in questa direzione gli enti sono stati, in un certo senso, obbligati anche dalle norme della legge finanziaria e dai limiti imposti alla crescita della spesa per il personale.

Somme provenienti dal premio di liquidità (up front) conseguente alla stipula di contratti di swap

L'entrata derivante dalla contrazione di swap, finalizzato alla ristrutturazione dei tassi di interessi del residuo debito, incide sulle condizioni economico finanziarie e sugli equilibri di bilancio di medio-lungo termine; di conseguenza va considerata entrata straordinaria e destinata al finanziamento di spese d'investimento, in coerenza con quanto stabilito dal principio contabile n. 3 (punto 47) predisposto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

Tale osservazione, valida in relazione al differenziale tra i tassi d'interesse, è tanto più rilevante nel caso della corresponsione di un premio di liquidità, che sconta l'attualizzazione sui relativi tassi contrattuali a carico della controparte. Trattandosi pertanto di un'operazione analoga alla contrazione di un mutuo, dovrebbe rispettare le medesime condizioni e vincoli stabiliti per ogni forma di ricorso a indebitamento, compresa l'esclusione della destinazione a spesa corrente con conseguente contabilizzazione tra le entrate del titolo V (entrate derivanti da accensioni di prestiti).

Nel caso in cui tale risorsa venga invece contabilizzata nell'ambito di altri titoli (è stato accertato che a volte viene contabilizzata nell'ambito del titolo III – entrate extratributarie) è necessario quanto meno che non venga destinata a spese ricorrenti nell'ambito della costruzione dell'equilibrio del bilancio corrente.

## **CAPITOLO III - SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI**

### *III.1 Configurazione del sistema dei controlli interni*

Una disciplina dei controlli improntata alle caratteristiche e alle esigenze peculiari della realtà amministrata, dettata nell'esercizio e nei limiti dell'autonomia normativa riconosciuta in questa materia agli enti locali, richiede uno sforzo considerevole e non presenta, d'altra parte, delle ricadute immediate e facilmente visibili.

Tuttavia ciò non dovrebbe far passare in secondo piano gli effetti positivi su tutta la gestione di un buon sistema di controlli interni, adeguati alle esigenze concrete e, anche per questo, in grado di funzionare.

Appare inoltre indispensabile, quanto meno, aggiornare la regolamentazione interna, adeguandola alla normativa nel frattempo intervenuta. In alcuni dei casi esaminati, ad esempio, è ancora previsto il parere del segretario comunale o la possibilità della Giunta di avocare a sé l'emanazione dell'atto qualora, a fronte dell'espressione di un parere negativo, il proponente intenda confermare quanto proposto, in contrasto con il principio della separazione delle funzioni tra organi di direzione politica e organi amministrativi.

### *III.2 Effettività del sistema dei controlli interni*

Non sempre la dettagliata disciplina interna riscontrata in alcuni degli enti sottoposti a verifica e lo sforzo organizzativo trovano corrispondenza sul piano della realizzazione, in particolar modo con riferimento al controllo di gestione.

Soprattutto i comuni di minori dimensioni rilevano profonde difficoltà per la costituzione di organi che esercitino un controllo diverso da quello svolto dal responsabile del servizio economico finanziario e dai revisori.

La costituzione di forme associative, che potrebbe costituire in questi casi una seria possibilità di soluzione al problema, a fronte di contributi regionali per l'incentivazione dell'esercizio associato di funzioni e servizi comunali, sconta tuttavia notevoli difficoltà in ordine all'organizzazione e alla gestione operativa di un ufficio unico.

Costituisce poi un forte ostacolo al funzionamento di un effettivo controllo di gestione la mancanza di strumenti indispensabili per il relativo esercizio (PEG, contabilità analitica).

Alla luce delle esperienze rilevate, anche per gli oneri che ne derivano e i conseguenti limiti alle politiche dell'ente, appare utile sottolineare la necessità che l'impianto del controllo di gestione non sia un semplice adempimento burocratico, ma

costituisca lo strumento concreto per verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (art. 147 del TUEL).

Nella costruzione del proprio sistema di controlli l'ente dovrebbe sempre avere ben chiari gli obiettivi di ciascuna tipologia di verifica e considerare che la maggior parte delle gestioni si svolge ormai al di fuori delle proprie strutture, ricercando di conseguenza le modalità e le procedure più adeguate alle nuove realtà gestionali.

## **CAPITOLO IV - EQUILIBRI DI BILANCIO**

### *IV.1 La costruzione degli equilibri*

#### IV.1.1 L'equilibrio di parte corrente

L'utilizzazione di entrate in conto capitale per assicurare l'equilibrio di parte corrente deve essere conforme non solo alle previsioni di legge, che consentono tale destinazione in via esclusiva solo per alcune tipologie di entrate, ma deve altresì corrispondere a regole di buona amministrazione e ispirarsi comunque a criteri di prudenza.

L'affidamento dell'equilibrio ad entrate di natura straordinaria, quali quelle di seguito indicate, desta infatti preoccupazioni sulla stabilità degli equilibri se tali entrate sono rivolte al finanziamento di spese a carattere ricorrente, seppure si tratti di entrate per le quali tale utilizzazione è consentita dalla legge.

#### *Entrate da permessi da costruire*

Trattandosi di entrate straordinarie e con gettito fluttuante, la previsione del relativo ammontare non è facilmente programmabile e, quindi, può dimostrarsi insufficiente allo scopo di coprire la differenza tra entrate correnti e spese correnti, potendo determinare, tra l'altro, squilibri negli anni successivi. Criteri di prudenza consiglierebbero, inoltre, di destinare tali entrate a spese di uguale natura. L'eliminazione del vincolo di destinazione, di conseguenza, per l'esercizio 2004, non sembra possa lasciare all'ente una completa discrezionalità nell'utilizzo delle relative risorse, che dovrebbero essere preliminarmente destinate ad interventi sul patrimonio (opere di urbanizzazione, investimenti, manutenzione ordinaria) o comunque a spese correnti di natura eccezionale. Tale orientamento sembra avere trovato conferma nelle limitazioni introdotte con la legge finanziaria 2005.

#### *Avanzo*

L'avanzo può essere considerato, nell'ambito di una valutazione complessiva dell'ente e della sua capacità di gestire le risorse in modo economico ed efficace, un risultato positivo, in quanto evidenzia uno stato di buona salute finanziaria. Tuttavia, oltre certi limiti, può essere sintomo di criticità, in quanto potrebbe essere assicurato attraverso il mantenimento in bilancio (con una prassi contraria anzitutto al principio di veridicità) di una mole di residui attivi relativi a crediti difficilmente liquidabili, tali da occultare addirittura situazioni di disavanzo.

Va altresì considerato che gli enti locali non sono società commerciali, dove il profitto è il miglior indicatore per valutare la redditività dell'investimento effettuato. Di conseguenza l'avanzo di amministrazione non dovrebbe superare un limite ragionevole, che può essere considerato il 5% delle entrate correnti, il cui superamento potrebbe denotare una scarsa capacità di utilizzo delle risorse disponibili o un'insufficiente capacità di spesa.

#### *Entrate da condono edilizio*

Tali entrate non dovrebbero concorrere al raggiungimento dell'equilibrio di parte corrente, in quanto non sembrano rientrare tra le "eccezioni previste per legge", in base a quanto previsto dall'art. 162, comma 6 del TUEL.

La relativa natura sembra assimilabile, piuttosto, ad un'oblazione per la sanatoria degli abusi edilizi. In ogni caso tale entrata, avendo decisamente la caratteristica di "una tantum", dovrebbe finanziare spese in conto capitale o, almeno, spese "non ripetitive".

#### *Oneri a scomputo*

Tra i proventi da concessione edilizia vengono a volte inclusi anche gli oneri a scomputo, vincolati a spese in conto capitale. Si tratta di somme che il proprietario "scomputa" dagli importi dovuti quali contributi per permessi a costruire grazie alla realizzazione da parte dello stesso di opere di urbanizzazione.

Invero le opere acquisite a scomputo di oneri di urbanizzazione non danno luogo a movimentazioni finanziarie, per cui non vanno rilevate nella contabilità finanziaria, generando, invece, scritture patrimoniali e successivamente anche economiche per la parte riguardante l'ammortamento dei cespiti.

#### *Entrate da contravvenzione al codice della strada e proventi derivanti dai parcheggi a pagamento*

La natura straordinaria ne sconsiglia l'utilizzazione per il finanziamento di spese non ricorrenti e le limitazioni poste dalla legge alla destinazione richiedono accertamenti mirati.

Solo una quota pari al 50% delle somme derivanti dalla riscossione di tali entrate, infatti, può ritenersi liberamente disponibile, mentre per la restante parte lo stesso codice demanda ad un'apposita deliberazione comunale l'indicazione della quota di risorse da destinare ad interventi didattici, al miglioramento della circolazione e della segnaletica, alla mobilità ciclistica e alla sicurezza stradale (art. 208, comma 4, del d. lgs. n. 285/1992 e successive modifiche).

Per i proventi dei parcheggi a pagamento, spettanti agli enti proprietari della strada, è prevista la destinazione alla costruzione, gestione e miglioramento di parcheggi

e, per le somme eventualmente eccedenti, ad interventi per migliorare la mobilità urbana (art. 7, comma 6, del dl legs. N. 285/1992).

Di conseguenza l'ente dovrebbe adottare tempestivamente la deliberazione relativa alla destinazione da entrate da contravvenzione e prevedere in modo trasparente i vincoli di destinazione per i proventi da parcheggi.

#### IV.1.2 L'equilibrio di parte capitale

Seppure non prevista quale quadro del bilancio o, comunque, come adempimento formalizzato, tuttavia si rileva di utilità per l'ente la costruzione dell'equilibrio di parte capitale, che deve essere improntata a criteri di trasparenza, con l'evidenziazione, fra l'altro, delle entrate correnti che hanno un vincolo di destinazione alle spese in conto capitale.

#### IV.2 *Il mantenimento degli equilibri*

Il mantenimento degli equilibri dovrebbe costituire per gli enti il frutto di una seria programmazione e di una costante attenzione ai risultati della gestione e non soltanto, invece, l'assolvimento di un semplice adempimento.

Del percorso logico seguito e delle scelte effettuate si dovrebbe dare conto in modo trasparente ed esaustivo negli atti relativi, che devono essere motivati in modo chiaro e sufficiente, sia per le esigenze di informazione al Consiglio e a tutti i soggetti interessati che per le ragioni del controllo.

## **CAPITOLO V - ANALISI DELLA GESTIONE**

### *V.4 L'analisi dei residui: la valutazione e il risultato della relativa gestione*

Particolare attenzione bisogna porre ai residui attivi e alle relative delibere di riaccertamento, in quanto mantenere in bilancio crediti che difficilmente si tramuteranno in risorse finanziarie liquide non è consentito e comporta una dilatazione ingiustificata dell'avanzo di amministrazione, che potrebbe anche tradursi in disavanzo eliminando i residui che con molta probabilità non verranno mai riscossi.

Le delibere di riaccertamento dei residui dovrebbero al riguardo essere esplicite e motivate in modo sufficiente.

In ogni caso appare utile elaborare un report indicante la vetustà dei residui mantenuti in bilancio, in relazione alla corrispondente tipologia.

In relazione ai residui dei titoli I, II, III e IV, con esclusione delle entrate per le quali i ritardi non sono addebitabili all'ente (compartecipazione IRPEF e addizionale comunale IRPEF) la Sezione ha ritenuto critica una permanenza superiore a 3-5 anni, tranne che non sia iscritto in bilancio un fondo per svalutazione crediti. Con riferimento ai residui del titolo V, una permanenza superiore a 10 anni potrebbe indicare qualche problema.

Pur tenendo presente le difficoltà relative alle operazioni di raccolta e riconduzione a sistema dei dati necessari alla costruzione dei suddetti reports, si rimarca l'utilità degli stessi per l'ente, oltre che, naturalmente per l'attività del controllore, in quanto finalizzati a fornire una rappresentazione chiara e sintetica della gestione dei residui.



## **CAPITOLO VII - GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI**

Il sistema di bilancio, così come di norma strutturato, non si è rivelato strumento sempre sufficiente ad una rappresentazione chiara ed esaustiva della gestione dei servizi pubblici e delle partecipazioni dell'ente locale a soggetti disciplinati dal diritto privato.

Invero dal sistema non risulta con immediatezza nemmeno l'entità dei trasferimenti e le modalità del finanziamento dei gestori dei servizi pubblici locali, in quanto tali risorse vengono allocate in modo promiscuo con altre spese, senza che sia possibile scorporare con facilità l'importo corrispondente.

Nemmeno gli allegati ai documenti contabili pongono in evidenza le modalità gestionali e le risorse destinate ai gestori dei servizi, né gli appositi prospetti dei certificati del bilancio si sono dimostrati esaurienti a tal fine, anche per l'incompleta compilazione da parte degli enti.

In realtà la diversa natura dei bilanci degli enti territoriali e delle società private, la molteplicità e diversità delle partecipazioni richiede un'operazione di consolidamento che gli enti, soprattutto quelli di minori dimensioni, hanno profonde difficoltà ad affrontare.

Non appare idonea a fornire sufficienti informazioni l'eventuale pubblicazione, da parte dell'ente, di apposito elaborato concernente le società partecipate dall'ente.

Nella misura in cui, infatti, i dati forniti si limitano ad analizzare e valutare i risultati economici delle attività aziendali, gli stessi possono apparire sufficienti soltanto qualora tali risultati siano positivi e non influiscano negativamente sui bilanci degli enti interessati.

La presenza di eventuali perdite richiede invece l'acquisizione di ulteriori informazioni in relazione a:

- gestione della partecipazione;
- ricaduta delle perdite sul bilancio dell'ente e relativa importanza, in rapporto alle dimensioni economiche-finanziarie della società e al volume di risorse gestite dall'ente;
- politiche imprenditoriali finalizzate al rientro dalle perdite e a riportare l'attività aziendale verso risultati positivi;
- soluzioni adottate dall'ente al fine di evitare o, quanto meno, ridurre le conseguenze sul bilancio dell'ente dei risultati economici della partecipata; è da tener presente che eventuali ricapitalizzazioni, con effetti immediati sul bilancio, potrebbero di per sé non essere sufficienti a sanare la gestione in una prospettiva di medio-lungo periodo.

Invero la presenza di perdite nella gestione della società dovrebbe indurre l'ente ad un momento di riflessione sulla gestione della stessa e sulle misure adottate per riportare la stessa verso risultati soddisfacenti, in quanto le perdite vanno a riflettersi prima o poi sul bilancio dell'ente pubblico e, nella sostanza, incidono negativamente nella dotazione patrimoniale dell'ente.

Al riguardo la scelta della soluzione da adottare dovrebbe tenere nella giusta considerazione la titolarità in capo all'ente del servizio gestito dalla società e la rilevanza che lo stesso ha negli obiettivi politici dell'ente. Nel caso in cui, infatti, l'ente non riesca a sanare la gestione indirizzandola verso risultati positivi, è necessario che valuti l'essenzialità del servizio garantito, in rapporto agli altri servizi da erogare ai cittadini e alle risorse disponibili, e la conseguente eventuale dismissione.

In ogni caso i dati finanziari non sono idonei ad offrire sufficienti informazioni sul funzionamento del sistema di *governance* adottato dall'ente committente, il cui obiettivo non può essere soltanto quello di realizzare un utile, ma ricomprende anche la necessità di garantire l'erogazione del servizio stesso secondo le caratteristiche programmate.

Il problema attiene alle attività di programmazione, gestione e controllo che con difficoltà gli enti riescono ad esercitare nei casi di gestioni esternalizzate dei servizi, non essendo stati predisposti adeguati strumenti necessari ad affrontare il profondo cambiamento collegato alle nuove realtà.

Un'attenta e corretta attività di programmazione richiederebbe a monte la valutazione della convenienza dell'affidamento all'esterno della gestione dei servizi pubblici. A sua volta ciò richiederebbe la completa conoscenza dei costi dei servizi gestiti fino a quel momento all'interno dell'ente, cosa che non pare possibile se non attraverso una contabilità analitica per centri di costo, che non è al momento particolarmente diffusa.

Tra l'altro il risparmio di spesa che consegue all'esternalizzazione del servizio, unica considerazione sulla quale si basa invece spesso la valutazione dell'ente al momento della scelta delle modalità gestionali, deve tener conto del fatto che la possibile diminuzione della spesa per la riduzione del relativo personale non è sempre possibile in tempi brevi. Spesso alle previsioni di riduzioni di spesa in un certo numero di anni non corrisponde poi in sostanza l'attuazione dei relativi piani di trasferimento al nuovo gestore del personale prima adibito al servizio; l'ente si trova, di conseguenza, a dover sopportare in certa misura gli oneri per il personale preesistente e il costo del nuovo servizio.

In ogni caso anche la convenienza economica dell'offerta del nuovo gestore e la stessa redazione del bando di gara, nel caso di affidamento tramite procedure ad

evidenza pubblica, richiede una valutazione e comparazione dei costi, per la quale gli enti locali non sembrano sempre sufficientemente attrezzati.

La valutazione dell'ente dovrebbe essere non solo di natura economica-finanziaria, ma dovrebbe essere espressa anche in termini di qualità del servizio e di corrispondente soddisfazione dell'utenza e, a quest'ultimo fine, dovrebbero essere effettuate, da parte dell'ente, specifiche indagini già al momento della programmazione.

In realtà soprattutto per gli enti di modesta dimensione l'affidamento a società di capitale costituite o partecipate dallo stesso ente si ricollega spesso a specifiche disposizioni normative e ad iniziative esterne ad ampio spettro, piuttosto che a un disegno programmatico dell'Amministrazione.

In alcuni casi si tratta di privatizzazioni previste per legge (servizio idrico integrato, gestione del patrimonio destinato all'edilizia residenziale pubblica), che rispondono a esigenze di riorganizzazione avviate a seguito del conferimento alle Regioni e agli enti locali delle funzioni statali e che attribuiscono agli enti minori, in genere, quote molto contenute di partecipazione al capitale.

I vincoli alla spesa imposti dalla normativa più recente, se ritenuti troppo stringenti e condizionanti, hanno poi indotto alcuni enti verso scelte non motivate da reali esigenze e dalla ricerca di maggiore efficienza ed economicità nella gestione del servizio, ma dettate nella sostanza dalla possibilità di trovare in questo modo una soluzione formalmente corretta per rispettare gli equilibri di bilancio e i limiti derivanti dalla partecipazione all'Unione europea.

Tuttavia la scelta di una tipologia di gestione e della natura del soggetto gestore (società di capitali) non è indifferente per l'ente, perché muta la sua capacità o, quanto meno, la possibilità di incidere sulle politiche d'impresa al fine di raggiungere i propri obiettivi. Preliminarmente si dimostra, in sede di programmazione, la formulazione ed esternazione proprio degli obiettivi che l'ente si prefigge nella gestione di ciascun servizio: garanzia della socialità del servizio, necessità di non incidere oltre certi limiti sulle risorse del comune, autofinanziamento del servizio, ecc..

Così anche lo strumento scelto per l'affidamento del servizio, che dovrebbe essere un apposito contratto, ed il suo contenuto condizionano le possibilità dell'ente di controllare le modalità di gestione del servizio.

Per quanto concerne l'attività di controllo che l'ente dovrebbe esercitare, appare indispensabile distinguere con chiarezza due piani del controllo: il primo attiene alla gestione del servizio, il secondo alla gestione dell'eventuale partecipazione dell'ente alla società gerente il servizio stesso.

Il controllo sulla gestione del servizio passa attraverso il monitoraggio e la verifica finale dell'esatta esecuzione del contratto di servizio, sia per quanto concerne i rapporti

economico-finanziari che le modalità gestionali e la soddisfazione dell'utenza. Tale controllo può risultare tanto più idoneo a garantire l'ente e i suoi obiettivi quanto più il contratto contiene previsioni specifiche, puntuali e mirate sui diritti e gli obblighi delle parti.

In ogni caso, soprattutto laddove il sistema di controllo dell'ente non è stato adeguato alle nuove esigenze derivanti dall'esternalizzazione, anche attraverso la costituzione di appositi organi o strutture e la previsione di idonee procedure, è indispensabile che le verifiche svolte trovino un punto di sintesi in grado di incidere efficacemente nella pianificazione delle scelte e di intervenire in caso di eventuali scostamenti.

Per quanto concerne le società partecipate, le possibilità di controllo dipendono da una serie di fattori non sempre dominabili da parte dell'ente, soprattutto se la rispettiva quota di partecipazione è minoritaria o addirittura "polverizzata", fattori che condizionano la capacità di influenzare le scelte imprenditoriali della società per renderle compatibili con i propri fini e che possono sintetizzarsi come di seguito indicato:

- rappresentanza dell'ente nel consiglio di amministrazione della società;
- stipula di eventuali patti di sindacato per la definizione delle nomine in CdA, nel caso di socio di minoranza;
- collegamento tra l'ente e gli eventuali componenti del CdA.

Al riguardo appare utile riportare l'esperienza di un Comune oggetto di verifica che, nonostante la modesta quota azionaria posseduta, ha sottoscritto un patto parasociale che obbliga le parti all'assunzione di determinazioni unitarie anche in relazione alla designazione dei componenti del Consiglio di amministrazione. Tale soluzione consente, infatti, anche ad enti detentori di partecipazioni azionarie non rilevanti di partecipare alle scelte imprenditoriali e di tutelare gli interessi della comunità che rappresentano.

## **CAPITOLO VIII - INDEBITAMENTO**

### *VIII.1 Rispetto dei vincoli giuridici all'indebitamento di medio e lungo periodo*

Con riferimento al limite all'indebitamento previsto dall'art. 204 del TUEL per il rapporto tra l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedenti ed a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi e le entrate correnti, questa Sezione, già nel precedente documento metodologico, aveva ritenuto troppo elevato il limite del 25%, in quanto raramente l'ente si trova in condizioni così difficili, rischiando, di conseguenza, detto limite di divenire inconsistente o poco significativo per la maggior parte di enti. La legge finanziaria 2005 ha ora fissato tale limite al 12%, già considerato dalla Sezione valore non superabile, mentre si era ritenuto costituire soglia di rischio il valore oscillante tra il 10 e il 12%.

### *VIII.2 Consistenza e composizione del debito*

Con specifico riferimento ai BOC, la convenienza dell'operazione dovrebbe essere riportata nella relazione previsionale e programmatica, non sembrando a tal fine sufficiente la valutazione contenuta nella relativa delibera di approvazione.

La verifica della finalizzazione dell'emissione dovrebbe sempre incidere sulla valutazione della convenienza dell'operazione in ordine ai costi, alle condizioni e ai risultati attesi.

È importante verificare che nel bilancio e successivamente nel rendiconto siano contabilizzate tutte le voci relative all'emissione dei BOC: in entrata, l'intero importo del prezzo dei buoni anticipati dall'istituto di emissione, in uscita le rate di rimborso da versare allo stesso istituto secondo gli accordi (rate di ammortamento ed interessi). Di norma non sono evidenziate le spese di gestione e le spese per il compenso per l'istituto, in quanto vengono fatte rientrare nel costo complessivo dell'operazione. Sarebbe utile, comunque, che il Comune fosse a conoscenza di questi dati.

### *VIII.3 La sostenibilità del ricorso al credito*

La solidità dell'ente, intesa come capacità di far fronte agli oneri complessivi derivanti dall'indebitamento, va valutata considerando anche che il costo del debito e la sua corretta copertura vanno rapportati agli andamenti generali delle entrate e delle spese, in particolar modo le spese correnti, la cui evoluzione dovrebbe assicurare la stabilità e solida tenuta degli equilibri di bilancio.

I dati sull'indebitamento vanno di conseguenza valutati alla anche luce di ulteriori indici di gestione che consentano di rilevare sia la sostenibilità delle spese obbligatorie o difficilmente comprimibili sia le prospettive di crescita legate agli interventi per lo sviluppo. Va inoltre considerato che le entrate correnti, calcolate nel complesso, comprendono anche entrate non ricorrenti, o straordinarie, ed entrate soggette a vincoli di destinazione, per loro natura inadeguate a fungere da mezzo di copertura degli oneri finanziari anche per gli esercizi successivi.

Al riguardo sono apparsi significativi gli indici di seguito indicati, nel senso che nel caso in cui non raggiungono soglie ritenute critiche offrono ancora margini di copertura per nuove operazioni di ricorso al mercato:

- incidenza delle spese per il rimborso prestiti e per interessi passivi sulle entrate correnti
- incidenza delle spese per il personale sulle entrate correnti
- grado di copertura della spesa corrente
- incidenza delle spese di funzionamento sulle spese correnti.

#### *VIII.4 Gestione attiva del debito*

La gestione attiva del debito può essere realizzata con contratti diretti a proteggere i bilanci dai rischio del rialzo dei tassi (in particolare negli enti il cui stock di debito è a tasso variabile) o a creare economie di bilancio derivanti dalla riduzione del costo del debito (nel caso di indebitamento a tasso fisso). Nel primo caso l'eventuale perdita è il prezzo di un margine di sicurezza, mentre nel secondo caso l'obiettivo della scommessa è un guadagno sull'evoluzione dei tassi.

La consistenza e la composizione dello stock di debito dovrebbero indurre l'amministrazione verso l'adozione delle soluzioni di gestione del debito più appropriate alle caratteristiche dell'ente.

Il trasferimento all'ente di premi di liquidità a seguito di operazioni di finanza derivata ha fatto emergere alcune problematiche concernenti l'esatta qualificazione e il corretto ambito di applicazione.

Per quanto concerne l'esatta qualificazione, il premio di liquidità si risolve in un anticipato versamento di fondi che sconta l'attualizzazione dei relativi tassi contrattuali a carico della controparte oppure si ripercuote sullo spread o sulle soglie di rischio.

Ne consegue che trattandosi di operazione analoga alla contrazione di mutuo, dovrebbe rispettare le medesime condizioni e i vincoli stabiliti per ogni forma di ricorso all'indebitamento con conseguente contabilizzazione tra le spese del titolo V ed esclusione della destinazione a spesa corrente.