



CONSIGLIO DELLE AUTONOMIE LOCALI

PRESENTAZIONE DEL:

**MANUALE DELLE FUNZIONI DELLA
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER LA TOSCANA
DELLA CORTE DEI CONTI**

CONTROLLI SULLA SANA GESTIONE FINANZIARIA
DEGLI ENTI AUTONOMI LOCALI.
ULTERIORI FORME DI COLLABORAZIONE

ATTI DEL CONVEGNO

VENERDÌ 23 MARZO 2007
Consiglio regionale -Firenze

2/2007

Pubblcazioni del Consiglio delle Autonomie Locali

A cura di

Servizio di Assistenza al consiglio delle Autonomie locali

50123 Firenze, Piazza S. Lorenzo5

Tel. 055.238.7901/02- Fax 055.238.7903

e-mail: c.autonomie@consiglio.regione.toscana.it

Indice

Introduzione	pag.	xx
Alessandro Starnini <i>Vicepresidente del Consiglio regionale</i>	pag.	xx
Marco Romagnoli <i>Presidente del Consiglio delle Autonomie locali</i>	pag.	xx
Francesco Battini <i>Presidente della sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei conti</i>	pag.	xx
Carmela Mirabella <i>Primo referendario della Sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei Conti</i>	pag.	xx
Riccardo Narducci <i>Anci- Toscana</i>	pag.	xx
Francesco Delfino <i>UPI- Toscana</i>	pag.	xx
Oreste Giurlani <i>Presidente UNCEM- Toscana</i>	pag.	xx
Gabriele Botoli <i>Consigliere Ordine dottori commercialisti di Firenze</i>	pag.	xx
Elena Gori <i>Revisore Enti locali</i>	pag.	xx
Silvia Bocci <i>Ordine Dottori commercialisti di Prato</i>	pag.	xx
Francesco Staderini <i>Presidente nazionale Corte dei Conti</i>	pag.	xx
Appendice: <i>manuale della funzioni della sezione regionale di controllo per la Toscana</i>	pag.	xx

Introduzione

In considerazione del significativo interesse per l'incontro organizzato dal Consiglio delle Autonomie Locali, con la collaborazione della Corte dei Conti, tenutosi a Firenze il 23 marzo 2007, per la presentazione del "Manuale delle funzioni della Sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei Conti", è sorta l'esigenza di raccogliere in un unico volume gli atti del seminario ed il manuale oggetto dello stesso.

Le radici della collaborazione tra il Consiglio delle Autonomie Locali e la Corte dei Conti trovano il proprio fondamento normativo nella legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della costituzione), in attuazione della quale è stata approvata la legge 5 giugno 2003, n. 131 (Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della

Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3). In essa, dopo la disciplina dell'attività di controllo della Corte dei Conti nei confronti degli enti locali, sono previste "ulteriori forme di collaborazione" che possono essere instaurate fra le sezioni regionali della Corte ed il mondo delle Autonomie.

La più significativa "ulteriore forma di collaborazione" si sostanzia nella funzione consultiva che la corte dei Conti esercita su sollecitazione degli Enti locali.

Ed è proprio qui che si inserisce il peculiare ruolo del Consiglio delle Autonomie Locali, esercitando la funzione di vero e proprio tramite tra il mondo delle autonomie e le nuove funzioni della Corte dei Conti: il Consiglio delle Autonomie locali come organo istituzionale di riferimento per la Sezione regionale della Corte dei conti.

Ringrazio il Consiglio delle Autonomie Locali e la Corte dei Conti, la nostra Sezione regionale per l'invito e per avere svolto ancora una volta qui, nella sede del Consiglio regionale, questo incontro e questa iniziativa a cui partecipiamo molto volentieri. Il mio compito è soltanto quello di portare due parole di saluto per poi iniziare i lavori. Credo che sia molto importante e molto utile che tra gli operatori tecnico - amministrativi degli enti locali, gli amministratori pubblici e la Corte dei Conti ci sia un canale di confronto, di discussione e di approfondimento su come ciascuno fa il proprio mestiere. In mancanza di questo canale forse le complicazioni sarebbero molte, forse anche le incomprensioni, poiché parliamo di una materia molto complessa, e comunque una materia che nel corso degli anni è diventata uno dei terreni fondamentali del governo, compreso il governo locale.

L'esigenza di rendere conto, di capire la qualità della propria Amministrazione, la qualità della propria spesa, la velocità della propria spesa, la legalità e la legittimità della propria spesa, è diventato un terreno di lavoro comune e anche uno dei temi decisivi del buon governo locale. Quindi è molto importante che ci sia un manuale di comprensione come strumento comune che consente di lavorare meglio insieme. Colgo l'occasione per dire alcune cose che possano offrire uno spunto alla discussione. Vorrei che vi fosse un inizio di confronto e di dibattito che prenda molto in considerazione il punto di vista delle Amministrazioni pubbliche. Qualche giorno fa un piccolo Comune della nostra Regione mi ha investito di un problema, una lottizzazione antica. In estrema sintesi: un lottizzante che da dieci anni non fa il proprio dovere, una fideiussione bancaria a garanzia dei lavori dell'area verde dove doveva essere sistemata la urbanizzazione; due anni e mezzo per riscuotere dalla banca duecentomila Euro. Due

anni e mezzo, una lotta... Due anni e mezzo di impegno, di mezzi, di telefonate qua e là, di una piccola Amministrazione. Insomma: una congerie allucinante di passaggi amministrativi tecnici finanziari con la banca in cui sono chiamati in causa una moltitudine di soggetti, le garanzie dei funzionari della banca, i timori dei funzionari della banca, gli avvocati che mettono i puntini sulle "i", minacce di ricorso, il ragioniere del Comune che si preoccupa, la ditta che naturalmente a quel punto (essendo passati due anni e mezzo) non è più in grado di garantire il livello di spesa con cui le è stato affidato l'appalto da parte del Comune per finire le opere. Senza contare le conseguenze sul bilancio del Comune dal punto di vista del patto di stabilità. Mi domando: come si può amministrare in queste condizioni? Una legislazione sugli appalti, ivi compresa la parte finanziaria e la parte di concorrenza finanziaria, chiamiamola così, assolutamente folle. Io dico quello che penso. Tutti sono garantiti tranne l'Amministrazione pubblica che deve realizzare un'opera pubblica. Questa è la verità. Se ti succede, come succede, che un'azienda fallisce è la fine. È la fine perché per riprendere quel lavoro passano anni, i soldi non bastano più, ed è naturale che non bastino più perché, pur essendoci un'inflazione bassa, si deve rifare da capo tutto. Non c'è la possibilità minima di dire *"tu sei fallito, tuttavia io ho la possibilità di prendere un altro e dargli il lavoro domani mattina"* perché questo è considerato contrario alla concorrenza e dunque bisogna rimettere in moto tutto un meccanismo che richiede anni. Scusate se insisto su questo punto ma siccome da queste situazioni ci passano tutti, vorrei si facesse una nuova riflessione, (anche dal punto di vista delle norme finanziarie) per portare un contributo al rinnovamento. Secondo me, nel momento in cui ci si interroga insieme

su come verificare la legittimità, la legalità, la qualità della spesa che si fa dobbiamo cominciare a domandarci anche come possiamo mettere in campo qualche idea nuova, più semplice, più sostanziale, più vera, con la quale si possa affrontare la questione anche dal punto di vista sopra ricordato. Non è vero che più cose da fare mettiamo in campo e maggiore è la qualità della spesa, la legittimità; questo è un punto di vista errato che porta all'inefficienza più totale e poi anche all'incomprensione da parte dell'opinione pubblica di certi fenomeni, perché nessuno riu-

scirà a capire e rendersi conto di come certe situazioni possano esistere. Penso che bisognerebbe cominciare a dare vita a una riflessione nuova su questa materia in modo da distinguere le inadeguatezze (che certamente si possono verificare nel governare i fenomeni finanziari complessi) da un'altro tipo di inadeguatezze che sono, via via, strutturate nel modo in cui l'ordinamento ha costruito la strada su cui si deve lavorare. Concludo con questa riflessione e vi auguro buon lavoro.

Senza enfasi vorrei sottolineare l'importante e particolare rapporto di collaborazione tra la sezione regionale della Corte dei Conti e il Consiglio delle Autonomie locali. Rapporto che ha trovato la sua formalizzazione l'anno scorso con la sottoscrizione di una convenzione tra Regione Toscana, Corte dei Conti e Consiglio delle Autonomie locali: è stato così definito un rapporto collaborativo tra Consiglio delle Autonomie locali e Corte dei Conti, che ha messo in luce il nuovo ruolo dei controlli, finalizzato ad adiuvare gli Enti locali piuttosto che accertare irregolarità a fini sanzionatori.

In qualità di Sindaco di Prato voglio ricordare un episodio emblematico che abbiamo affrontato nel nostro comune, a proposito della Tariffa di Igiene Ambientale (TIA). Le scuole si sono trovate in difficoltà nel versare quanto dovuto per insufficienza di trasferimenti dal Governo. Per non incorrere in un danno erariale, ci saremmo trovati nella "curiosa" situazione di dover procedere nei confronti delle scuole che non pagano la TIA e giungere magari fino al pignoramento dei nostri beni che sono presso di loro.

Credo che nell'esperienza di amministratore ognuno si sia trovato davanti a questioni più o meno gravi, più o meno serie, di ordinaria follia burocratica, come questa che ho raccontato. Ritengo che qualsiasi ruolo, se non assistito dal buon senso, rischia di essere dannoso: per questo deve essere segnalata la collaborazione vera e fattiva che c'è in Toscana con la sezione regionale della Corte dei Conti.

Questo è purtroppo un fatto eccezionale nel panorama italiano; dovrebbe essere la norma ma così non è. Va quindi sottolineato che c'è una volontà di collaborazione tra le istituzioni, che hanno come compito la corretta ammini-

strazione ed insieme l'assunzione di responsabilità nei confronti del cittadino che affidandogli il bene e le risorse pubbliche, si aspettano servizi, investimenti e gestioni corrette della città e delle istituzioni. Quindi è importante che questa collaborazione vi sia, che sia orientata in modo positivo, che non sia, come qualche volta succede, caratterizzata da elementi di concorrenza e di competizione.

Nei confronti della sezione regionale della Corte dei Conti ho sempre rilevato questi aspetti: serietà di impostazione, massima disponibilità, e massima collaborazione. Non è un caso quindi che da questo tipo di stile di lavoro sia nata l'iniziativa odierna di presentazione del manuale. Molto spesso potrebbero essere risolte con semplicità delle questioni che rischiano di diventare complicatissime per mancanza di una procedura formalizzata, di un modo di operare standardizzato e quello che potrebbe essere velocemente risolto e capito rischia spesso di avvilupparsi e di complicarsi con pareri e interpretazioni contrastanti, favoriti spesso dal nostro diritto che si contraddistingue per il sovrapporsi di leggi, regolamenti, interpretazioni e circolari. Allora è necessario uno sforzo per chiarire quale sia il percorso per agevolare il nostro lavoro, al fine di risolvere questioni amministrative che spesso rischiano di trascinarsi all'infinito.

Perché l'altro problema cruciale nella pubblica Amministrazione italiana sono i tempi. I tempi sono infatti, troppo spesso, una variabile indipendente che rischiano di condizionare i risultati e spesso – se non realizzati nei tempi dovuti – renderli inutili.

Saluto quindi questa iniziativa anche come aiuto agli enti locali in questa fase complicata nella quale si trovano, in un periodo di continua revisione, riforma, innovazione ammini-

strativa che però ha difficoltà ad espletarsi completamente: emblematica - e non è un elemento da poco - è la riforma costituzionale. Ci troviamo in questa temperie di riforme considerate indispensabili, di semplificazioni, revisione degli assetto istituzionali che non riescono tuttavia ad arrivare a compimento e ad espletare

quegli effetti di semplificazione, snellimento, sburocratizzazione e di maggiore comprensione non solo da parte di chi opera ma anche da parte dei cittadini.

Sono quindi convinto che sia importante che vi siano queste esperienze e che siano adeguatamente valorizzate.

Francesco Battini

Presidente della sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei Conti del Consiglio delle Autonomie locali

Anzitutto voglio ringraziare Il Vicepresidente Starnini ed il Presidente Romagnoli per le parole di apprezzamento che sono state espresse, ciò ci onora, ma ci fa anche molto piacere. Ringraziamo inoltre sia la Regione che il Consiglio delle autonomie per aver ideato ed organizzato questo incontro. Si tratta di un incontro che, tecnicamente, potrebbe avere le vesti di un'audizione, ma spiegherò poi il perché di questo termine, che non a caso è adottato in quel protocollo d'intesa - la Convenzione del 2006 - ricordato dal Presidente Romagnoli.

L'occasione dell'incontro è la presentazione ufficiale di questo Manuale che la Sezione ha redatto ed inviato al Consiglio delle autonomie e che è stato poi distribuito in via informatica a tutti gli enti ed organismi interessati, ma la cui presentazione, come dicevo, viene oggi formalizzata.

Dei contenuti del Manuale parlerà la collega Mirabella, correlatrice della deliberazione con cui la Sezione lo ha approvato e che, anche prima del Manuale, era stata coautrice del cosiddetto "documento metodologico", che può ritenersi in parte l'antenato del Manuale. Dopo le primissime esperienze maturate sul campo del controllo, la Sezione ha infatti tempestivamente elaborato un documento metodologico volto a spiegare e chiarire le modalità e le finalità delle istruttorie di controllo effettuate presso gli enti. Questo documento, ovviamente implementato e perfezionato, costituisce in sostanza la seconda parte del Manuale. La prima parte riguarda invece i temi istituzionali, e cioè le finalità del controllo, le caratteristiche, in particolare, del controllo collaborativo, le sue procedure "esterne", che riguardano i rapporti tra Corte ed ente controllato; e questo anche con riferimento sia al controllo-monitoraggio disciplinato dalla legge finanziaria 2006, sia alla funzione consul-

tiva esercitata dalla Sezione in materia di contabilità. La terza parte, che dovrebbe essere - e lo sarà, senza condizionali - aggiornata periodicamente, contiene quella che si può definire la "giurisprudenza" della Sezione, e cioè gli orientamenti adottati su specifici problemi affrontati nell'esercizio delle proprie funzioni. Tale parte, che si ritiene possa essere particolarmente utile agli enti, sarà dunque aggiornata e nuovamente distribuita.

Io vorrei in particolare soffermarmi sulle finalità del Manuale ed illustrare, spero rapidamente, il percorso che ci ha portato a quest'ultimo prodotto.

Le finalità sono soprattutto due: della prima, che vede il Manuale come strumento di conoscenza, ha parlato molto bene il Presidente Romagnoli; l'altra, che è una nostra aspirazione, è quella di aver elaborato uno strumento di garanzia per gli enti. Perché garanzia? Perché, soprattutto nella parte in cui il Manuale chiarisce non soltanto le finalità e le procedure, ma anche i limiti del controllo, esso costituisce una garanzia per gli enti la cui gestione viene controllata.

Sarebbe inutile, credo, che io qui ripercorra le caratteristiche del controllo collaborativo, di cui ha già parlato il Presidente Romagnoli e sulle quali, come appena detto, si diffonde particolarmente la prima parte del Manuale. In poche parole, come appunto ricordava il Presidente Romagnoli, nel controllo collaborativo si rema tutti "nella stessa direzione"; il controllo non opera "contro" e nemmeno "sopra" gli enti, ma è fatto "con" gli enti e "per" gli enti, al servizio delle collettività che essi rappresentano. Perché troppo spesso ci si dimentica, da parte di chi privilegia altre forme di controllo, che gli enti sono, per l'appunto, collettività organizzate. E' in nome di tutto ciò, d'altra parte, che la

Sezione riferisce ai Consigli e, attraverso questi, alle collettività rappresentate.

Il Manuale è dunque strumento di garanzia perché consacra e formalizza questo rapporto di ausiliarità, questo tipo di collaboratività, in relazione anche alle modalità “interne” in cui essa si sostanzia. È un passo avanti, a mio avviso, rispetto ad affermazioni che pure abbiamo fatto, e che è corretto fare, in contributi scritti ovvero in convegni. Il Manuale non riporta un’idea del controllo esternata da una singola persona: è l’oggetto di una deliberazione della Sezione che, nell’approvarlo, ha assunto verso gli enti un impegno istituzionale. La Corte, si potrebbe dire, presenta con esso le proprie “credenziali”; o ancora, in forma più magniloquente, si potrebbe designare il Manuale come magna charta dei controlli esterni in Toscana.

Ma non meno importante è anche il profilo della conoscenza. Questo è abbastanza evidente, ma voglio sottolineare che la Sezione, fin dagli inizi, ha constatato che il sistema dei controlli disciplinato dalla legge n. 131 del 2003 scontava lacune soprattutto provocate dal numero degli enti da controllare. Le disponibilità di mezzi e di personale della Sezione non consentiva, ovviamente, di controllare “sul campo”, e con modalità di contraddittorio, tutti gli enti e tutti gli anni. Il controllo, in altre parole, andava effettuato su un numero ristretto di enti da selezionare in modo obiettivo e condiviso.

Ne abbiamo immediatamente tratto la conseguenza che dovere della Sezione era quello di perseguire tenacemente le finalità di diffusione dei risultati del controllo, affinché il controllo stesso - che riteniamo, lo ripeto ancora una volta, effettuato nell’interesse degli enti - potesse non essere solamente utile all’ente controllato, ma a tutti gli enti, attraverso la più ampia diffusione possibile dei suoi risultati.

Abbiamo dunque intrapreso un percorso che la legge non specifica, ma che indirettamente prevede, perché la legge n. 131, al comma 8 dell’articolo 7, spesso trascurato nelle trattazioni manualistiche, prevede anche “ulteriori forme di collaborazione”. Dopo avere disciplinato, al comma 7, il controllo sui singoli enti, la legge prevede in particolare che fra le Sezioni regio-

nali della Corte e il mondo delle autonomie (ma anche con la Regione) si possano instaurare ulteriori forme di collaborazione, una delle quali specificata, la funzione consultiva in materia contabile, ma le altre solo genericamente enunciate. Ma perché questo? Perché sono forme che ovviamente presuppongono un consenso fra istituzioni. Le ulteriori forme di collaborazione, dunque, possono nascere o da una Convenzione, come si è fatto in Toscana, oppure da uno scambio di note, o da una programmazione proposta dalla Sezione e condivisa dagli organismi a cui la Sezione stessa si rivolge. La Sezione Toscana è stata di questo consapevole e devo dire che siamo abbastanza fieri del percorso intrapreso, seppur non a noi competato, naturalmente, auto-valutarci, ma ai destinatari del controllo.

Abbiamo iniziato sottoponendo al controllo, il primo anno, due enti consenzienti, a conferma che in Toscana l’idea che il controllo sia utile è abbastanza diffusa e che quel clima di diffidenze che talora accompagna il controllo è qui molto raro, un po’ per merito della Sezione, forse, ma molto per merito degli enti che hanno compreso immediatamente lo spirito con cui la Sezione stessa lavora.

Due comuni consenzienti, dicevo; e, sulla base di questa prima esperienza, abbiamo immediatamente elaborato il documento metodologico che prima ricordavo, a testimoniare l’importanza dalla Sezione attribuita alle ricadute informative (una volta si parlava di effetti nomofilattici) del controllo.

Poi, con l’aiuto di un gruppo di docenti ed esperti, alcuni dei quali sono qui presenti e voglio fin d’ora ringraziarli - un gruppo nel quale erano anche rappresentati organismi interessati al controllo, oltre alla Giunta regionale e, oggi, anche il Consiglio delle autonomie - abbiamo costruito una griglia di indicatori gestionali e finanziari, tratta dalle certificazioni di bilancio, grazie alla quale una sorta di banca dati fotografa la situazione di ciascun ente, cogliendone quelle che si chiamano “criticità statistiche”, in positivo o in negativo. La criticità statistica, come è noto, registra gli scostamenti di ciascun ente, per profili gestionali predeterminati, dalla media degli andamenti degli

enti di comparabili dimensioni demografiche.

Grazie a questo strumento e ad un questionario annuale, relativo ad aspetti non desumibili dalle certificazioni di bilancio, abbiamo cercato di selezionare gli enti che presentavano proprie peculiarità in settori che di volta in volta ritenevamo strategici per il controllo: indebitamento, ad esempio, ovvero società partecipate. Ciò ci ha consentito di approfondire problematiche per le quali la diffusione dei risultati del controllo appariva più utile per tutta la platea degli enti interessati.

Anche da questa esperienza nasce il Manuale. Avevamo anche progettato, inizialmente, e ne avevamo fatto cenno negli atti di programmazione del controllo, di avviare, in aggiunta ai controlli approfonditi sulle singole gestioni, una sorta di monitoraggio su tutti gli enti, idoneo a supplire alla necessità del controllo campionario. Pensavamo al riguardo di utilizzare la banca dati emergente dalla griglia degli indicatori e dagli esiti del questionario e di inviare degli “avvisi” ai Consigli comunali sui pericoli che eventualmente minacciassero gli equilibri finanziari. Su questa strada, tuttavia, è poi intervenuta la legge finanziaria 2006, che ci ha offerto la possibilità di attuare, per l'appunto, un controllo-monitoraggio su tutti gli enti, sulla base di relazioni degli organismi di revisione che riguardano i bilanci preventivi e i rendiconti. Sulla finanziaria 2006 tornerò poi, brevemente.

Successivamente, sempre per supplire a lacune della legge n. 131, abbiamo rilevato che mancava per la Sezione un organo di interfaccia istituzionale per tutto ciò che riguarda la visione strategica del controllo e anche per potere eventualmente redigere e indirizzare referti di carattere generale, riguardanti non singoli enti, ma l'insieme regionale degli stessi, ovvero più enti omogenei; ciò al fine anche di privilegiare gli effetti comparativi del controllo, soprattutto indispensabili quando il controllo si sposta sul fronte meramente gestionale.

La nostra idea è stata quella di individuare tale soggetto istituzionale nel Consiglio delle autonomie, che in Toscana, e forse solo in Toscana, era all'epoca già funzionante, ma che oggi, con la riforma del Titolo V, è assurto ovunque al

rango di organo costituzione.

Abbiamo anche rilevato che la legge, attribuendo al Consiglio delle autonomie un ruolo in materia di ulteriori forme di collaborazione, spingeva anch'essa ad individuare nel Consiglio l'organo di istituzionale riferimento per la Sezione, e, su questa strada, abbiamo trovato immediate risposdenze. Siamo quindi grati alle istituzioni - al Consiglio delle autonomie, per l'appunto, ma anche alla Regione - per aver condiviso la nostra visione, dal momento che le scelte inerenti sono state dalla Sezione sempre programmate e sottoposte al contraddittorio degli organismi interessati. Lo sforzo di fare del Consiglio delle autonomie l'interfaccia istituzionale della Sezione è stato poi formalizzato con la Convenzione del 2006, che abbiamo qui ricordato, Convenzione molto utile anche perché amplia consensualmente l'ambito soggettivo ed oggettivo di ammissibilità delle richieste di parere, relativamente alla funzione consultiva.

Ma, dal punto di vista del controllo, la Convenzione non solo ci consente di ideare e di portare avanti progetti di referti di carattere generale, ma, come prima rilevavo, prevede anche audizioni dei rappresentanti della Sezione presso il Consiglio; e questo, incontro, pur di carattere congressuale, si presta ad essere considerato quale nostra prima audizione.

La Sezione ha già inviato al Consiglio un referto, sia pure molto sintetico, sui risultati del controllo-monitoraggio effettuato sui preventivi 2006, altrettanto farà per il consuntivo 2005, mentre sui consuntivi 2006, alla chiusura di un controllo effettuato sull'intero “ciclo” del bilancio, il referto sarà presumibilmente più approfondito.

Per il 2007, un referto che riguarderà l'esternalizzazione dei servizi è stato previsto nel programma dei controlli. La Sezione non può riferire al Parlamento e il Parlamento non avrebbe d'altra parte voce sugli accadimenti della Toscana: essa riferisce dunque al Consiglio delle autonomie e per esso a tutti gli enti rappresentati.

Mi avvio a concludere. Il percorso che abbiamo portato avanti è stato un percorso arduo, in quanto gli adempimenti sono stati ovviamente aggiuntivi rispetto a quelli cui la legge ci obbliga

e che definirei di “routine” purché si abbia chiaro che si tratta di una routine schiacciante: abbiamo continuato a portare avanti il controllo disciplinato dalla legge n. 131 e controlliamo circa otto o nove enti ogni anno, andando sul campo e approfondendo sul campo quei profili che il controllo “cartolare esteso”, cioè quello della Legge finanziaria 2006, non consente. Come diceva il Presidente Stagnini, per poter capire cosa c’è dietro alcuni fenomeni finanziari, bisogna andare sul campo, condurre un controllo in contraddittorio con quelli che lavorano, per rendersi conto delle difficoltà, delle situazioni particolari che un ente soffre e l’altro non soffre. Quel controllo non va assolutamente abbandonato e non può quindi essere sostituito dal controllo, assai utile anch’esso, ma per quanto è possibile standardizzato, effettuabile ai sensi della legge finanziaria 2006.

Seppure con qualche ritardo, conduciamo dunque il controllo annualmente sulla gestione di otto o nove comuni o province. Produciamo inoltre - prima erano due, adesso sono diventati tre - referti sulla gestione della Regione, due al Consiglio regionale sul rendiconto e uno alla Giunta, sul funzionamento degli enti sanitari e sulla scorta delle relazioni dei collegi sindacali. Abbiamo delle incombenze di controllo su atti dello Stato, diminuite nei tempi più recenti, grazie anche a nostre iniziative, ma pur sempre pesanti. Esplichiamo una funzione consultiva che è decisamente in aumento.

E, soprattutto, molto pesa il monitoraggio previsto dalla ripetuta legge finanziaria 2006, sul quale voglio dire qualcosa. Gli enti toscani sono molto puntuali, per fortuna, e a noi arrivano circa trecento relazioni dei revisori sui preventivi e trecento sui consuntivi. Tutte vengono attentamente esaminate, in comparazione con i prospetti ad esse allegati; e, dopo una fase di contraddittorio informale, sono archiviate senza istruttoria alcune relazioni che non presentano problemi, mentre, per tutte le altre, si elaborano o lettere o bozze di delibera, da inviare agli enti per il contraddittorio formale, che o colgono i sintomi di gravi irregolarità (la legge prevede in tal caso “pronunce specifiche”), ovvero segnalano irregolarità non gravi, oppure semplici sintomi di rischio o disagio gestionale. Si atten-

do, quindi, i chiarimenti scritti o le controdeduzioni degli enti, per rivedere il lavoro e giungere ad una versione definitiva delle delibere, da inviare ai Consigli interessati. La chiusura dell’istruttoria, il più delle volte, è accompagnata da osservazioni che si ritiene comunque utile fornire agli enti. Per le pronunce specifiche, almeno quelle del consuntivo, prevediamo anche una adunanza pubblica, per il perfezionamento ulteriore del contraddittorio.

La Sezione ha emanato nella prima esperienza 166 delibere, se ricordo bene, una ventina delle quali contenenti pronunce specifiche per gravi irregolarità. Quest’ultime sono peraltro segnalate al Consiglio non con finalità sanzionatorie, come giustamente ricordava il Presidente, ma per suggerire e consentire autonome correzioni di rotta. Soprattutto nel controllo sui preventivi, abbiamo largheggiato nella definizione di irregolarità grave, perché, risultando ancora aperta la porta delle variazioni di bilancio, abbiamo ritenuto utile così sottolineare profili che potevano essere sanati.

E’ quasi ultimato anche il controllo sui consuntivi 2005, ma anche in tale sede la rilevazione di irregolarità gravi è solo il presupposto per segnalare al Consiglio eventuali misure correttive, idonee ad evitare il ripetersi o il consolidarsi degli effetti delle irregolarità stesse. La conseguenza curiosa di questa osservazione è che siamo ovviamente di fronte ad un controllo successivo e sulla gestione, ma che la sua finalizzazione è essenzialmente preventiva: quella per l’appunto di evitare il consolidarsi degli effetti di disfunzioni, irregolarità o il ripetersi delle stesse.

Alle pronunce specifiche si perviene, in ogni caso, soltanto a fronte di irregolarità gravi, per tali intendendo quelle che hanno effetto sugli equilibri di bilancio. Per il resto, segnaliamo anche irregolarità non gravi, come dicevo, o sintomi di difficoltà percepiti dall’esame delle relazioni nell’interesse degli enti: a questi ultimi e solo ad essi compete poi adottare le autonome misure correttive.

Concludo ripetendo che il nostro è stato un percorso arduo, del quale però ci gloriamo, lasciate-melo dire, perché non ci siamo acquietati su

quello che la legge espressamente prevedeva, ma abbiamo portato avanti una ricerca di soluzioni sicuramente consentite dalla legge, ma tutte da reperire: ed abbiamo fatto questo cercando soprattutto di metterci “dalla parte degli enti”, di scoprire cosa per gli enti può essere più utile.

Per i risultati di questo lavoro, che culmina oggi nella presentazione del Manuale, voglio di nuovo ringraziare non soltanto la Regione e il Consiglio, ma tutte le istituzioni ed organismi

che ci hanno aiutato, l'ordine dei dottori commercialisti, ad esempio, e l'IRPET, ma anche gli esperti e i docenti che hanno con noi personalmente collaborato. Un mio ringraziamento personale e molto sentito va inoltre ai magistrati e ai funzionari della Sezione che tanto si sono prodigati nel lavoro che ho qui cercato di descrivere.

Grazie.

Carmela Mirabella

Primo referendario della Sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei Conti

Il Presidente Battini ha illustrato gli scopi del manuale; il mio compito è quello di illustrarvi brevemente i contenuti, soffermandomi in particolare sull'istruttoria e sul referto di controllo.

Sinteticamente il manuale contiene l'indicazione delle procedure e degli esiti delle funzioni svolte dalla Sezione nei confronti degli enti locali (monitoraggio, funzione consultiva) e gli orientamenti giurisprudenziali adottati su singole problematiche prese in esame la cui conoscenza si rivela di utilità per l'intera collettività degli enti locali.

Con specifico riferimento al controllo esercitato ai sensi dell'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003, il manuale individua altresì i criteri, i parametri, gli ambiti dell'attività e le fasi in cui si articola il relativo procedimento: programmazione, istruttoria, predisposizione, approvazione e comunicazione del referto finale.

La fase della programmazione è stata incentrata sulla scelta degli enti da sottoporre a controllo (sulla base degli strumenti oggettivi indicati dal Presidente), in quanto dal punto di vista oggettivo l'ambito della verifica è stato identificato, in genere, nell'intera gestione dell'ente, la quale viene esaminata sia dal punto di vista della regolarità contabile che della congruenza tra obiettivi e risultati.

Per quanto concerne i limiti temporali della verifica, l'analisi viene centrata sull'esercizio finanziario più vicino possibile all'anno di riferimento, con possibilità di acquisire ed elaborare anche i dati relativi ad esercizi finanziari precedenti.

Le istruttorie di controllo sono di norma precedute da un incontro preliminare presso la sede della Sezione, a fini conoscitivi, con 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 e da rappresentanti degli organi elettivi.

L'istruttoria svolta dal magistrato relatore, possibilmente anche "in loco", è improntata al principio del contraddittorio informale con il management dell'Ente (anzitutto il responsabile dei servizi finanziari e l'organo di revisione amministrativa e contabile) e si estrinseca nella richiesta di documentazione e chiarimenti e nell'esame di tutti i dati disponibili.

L'istruttoria viene organizzata in funzione del principio che impone di chiedere agli enti soltanto dati e notizie non diversamente acquisibili. A questo fine vengono esaminati in via preliminare i dati di cui dispone già l'ufficio e quelli desunti da banche dati di cui sono state previamente vagliate attendibilità e utilizzabilità ai fini del controllo.

Al momento attuale la Sezione dispone: dei dati ricavabili "griglia degli indicatori" per gli anni 2001-2005;

dei dati ricavabili dai questionari inviati ai Comuni della Toscana;

delle relazioni degli organi del controllo interno di gestione ex art. 198 bis del TUEL;

delle relazioni ex art. 1, commi 166 e 167 della legge n. 266/2005 (legge finanziaria 2006).

L'applicazione di strumenti di rilevazione generale, quali appunto i suddetti indicatori, può utilmente orientare la verifica e, allo stesso tempo, fornire elementi ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'istruttoria.

Dal primo punto di vista, la disamina preliminare delle criticità rilevate dagli indicatori offre un'indicazione utile sugli aspetti da approfondire; la verifica della Sezione, tuttavia, non si limita alla semplice valutazione dei dati forniti dagli indicatori, ma richiede un'istruttoria che, attraverso l'esame della documentazione e i contatti con i responsabili della gestione e dei con-

trolli interni, fornisce gli strumenti per la comprensione del significato, delle cause e degli effetti delle anomalie e delle peculiarità riscontrate.

Quali elementi di integrazione dell'istruttoria, gli indicatori consentono altresì la comparazione temporale, resa possibile dalla disponibilità dello stesso dato per un trend storico significativo, e la comparazione spaziale applicata con metodo scientifico a enti della medesima fascia demografica.

Sulla base delle risultanze dell'istruttoria viene redatta una bozza di referto sulla base del modello di relazione contenuto nel manuale, predisposto suddividendo in via preliminare la verifica in aree d'indagine 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.

La bozza di relazione viene sottoposta al Collegio per una "delibazione" ed inviata, con le eventuali modifiche collegiali, al Sindaco del Comune o al Presidente della Provincia o della comunità montana, contestualmente fissando la data di discussione e deliberazione del referto in adunanza pubblica.

L'adunanza pubblica non implica la presenza di estranei, ma sta a significare la possibilità, per i rappresentanti dell'ente, di partecipare e di rappresentare al collegio, oralmente ovvero per iscritto, 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.

Il referto è indirizzato all'organo elettivo 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 può prevedere che l'ente comunichi alla Sezione, entro il termine di sei mesi o termine maggiore ritenuto necessario, 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.

Il referto, così come gli orientamenti giurisprudenziali, è suddiviso in capitoli corrispondenti alle aree d'indagine:

- quadro ricognitivo generale dell'ente;
- sistema contabile dell'ente;
- sistema dei controlli;
- equilibri di bilancio;
- analisi della gestione;
- patto di stabilità interno;
- gestione dei servizi pubblici;
- indebitamento;
- patrimonio.

GIURISPUDENZA — CASI INTERESSANTI

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'ap-

posita 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).

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.

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.

Prima di iniziare il mio intervento, raccolgo lo stimolo del Sindaco di Prato sulla possibilità di giungere ad emettere un'ingiunzione nei confronti di Ministeri preposti a determinati compiti piuttosto che altri: al riguardo voglio segnalare con una battuta una questione ormai annosa, purtroppo, che è il rimborso delle spese di giustizia ai Comuni a cui il Ministero di Giustizia non provvede.

Molti Comuni non toscani hanno chiesto anche in sede di ANCI come fare per emettere l'ingiunzione fiscale nei confronti del Ministero di Giustizia.

Questa, evidentemente, può anche essere un'esasperazione, da un certo punto di vista, ma in molti Comuni il clima è esasperato, questo è indubbio.

L'occasione è sicuramente preziosa e credo che non si possa non approvare l'iniziativa della Sezione regionale, sia come idea progettuale sia come realizzazione, vista l'organica definizione delle metodiche di controllo effettuata nel Manuale, che consentirà un esame puntuale delle pieghe e dei risvolti della situazione contabile-finanziaria degli enti, ovvero un'indagine approfondita che potrà estendersi anche alla valutazione delle motivazioni/delle origini di eventuali situazioni di difficoltà.

La definizione di regole/metodiche di comportamenti uniformi e preventivamente conosciute è, di per sé, elemento positivo. E questo sia nella fase di controllo che in quella di programmazione, anzi, soprattutto nella programmazione. D'altronde il controllo è la fase logicamente successiva alla programmazione, e da essa trae le coordinate di lavoro.

Divago leggermente ma non troppo, a mio avviso, facendo un riferimento alla positività di regole che in questo caso improntano l'attività di controllo, positività nel senso di regole certe, stabili e anche condivise, cosa che, tra l'altro,

dovrebbe anche consentire o dovrebbe essere presente, diciamo così, nella fase di programmazione.

D'altronde, logicamente, il controllo è fase successiva a quella della programmazione e quindi anche il controllo subisce, in qualche modo, le eventuali "pecche" della programmazione.

Dato che in questa veste rappresento l'ANCI-Toscana, non posso non considerare che il regime della finanza locale difetta ormai da anni di regole chiare, certe e stabili sulle quali poter impostare i programmi degli enti, carenza che naturalmente influisce sull'operatività quotidiana ed anche sulle attività di controllo.

Di regole chiare e certe non ve ne sono poi troppe nemmeno nella Finanziaria 2007, giacché anche i due Ministeri preposti alla loro applicazione hanno fornito, nel breve volgere di una decina di giorni, indicazioni di segno contrastante in merito ad alcune poste.

Altre incertezze derivanti da regole non chiare, ad esempio sulla natura dei contributi per permessi a costruire e sulla loro destinazione - trattate tra l'altro in una di queste due circolari - risultano incidere sull'esatta appostazione in bilancio e quindi su tutta l'attività di programmazione degli enti, anche quella pluriennale, come evidenziato tra l'altro dalla stessa Sezione in uno specifico paragrafo.

Ma le regole, oltre ad essere chiare e certe, è bene che siano anche condivise dai giocatori, cioè dagli stessi enti, perché soltanto in questo contesto può svilupparsi il miglior esercizio dell'autonomia locale.

E questo è l'altro tema che appare animare il lavoro della Sezione regionale, e rispetto al quale va alla stessa un ulteriore plauso. Infatti, il più adeguato esercizio dell'autonomia, con particolare riferimento all'organizzazione dei controlli interni, che il dettato costituzionale riconosce

agli enti locali, è un obiettivo che può essere perseguito con più solerzia e con maggiore efficacia anche grazie agli stimoli della Corte. Nello stimolare certamente occorre considerare la situazione del “paziente”, ed averne un’esatta percezione.

In merito ai controlli non condivido appieno, per quanto possa valere la mia opinione, chi sostiene che - cito testualmente da un quotidiano di qualche tempo fa - “i nuovi controlli interni fondati sulla cultura manageriale non funzionano perché la vecchia cultura burocratica non si è messa da parte”. In molti enti, purtroppo, si è talmente coinvolti dal raggiungimento dei risultati, da conseguire con gli scarsi mezzi a disposizione, che è sempre più accentuato il rischio di non seguire più gli aspetti procedurali, mentre allo stesso tempo si avverte sempre più che i procedimenti amministrativi sono troppo complessi e farraginosi rispetto al divenire delle cose che determinano o meno il conseguimento degli obiettivi.

Ed allora, a mio avviso, risulta di particolare importanza un operato della Corte rivolto a stimolare e supportare le forme di controllo interno, forme di internal auditing che possono ben coinvolgere anche gli aspetti “burocratici” e non soltanto quelli “manageriali”, in modo calibrato rispetto a quelle che sono le diversità e le peculiarità di ciascun ente.

A mio avviso bisogna quindi fare in modo che gli enti si dotino, anche in forma associata qualora le dimensioni non consentano di provvedere direttamente, degli strumenti di controllo interno più efficaci rispetto a quello che è il loro contesto di riferimento. In tal senso si può considerare anche quanto indicato nel Manuale, Parte terza, in relazione alla “Effettività del sistema dei controlli interni”.

L’accento, anzi, l’acceleratore va posto, a mio avviso, sulle forme di controllo del “Sistema Comune”, ossia sulle partecipate e sugli altri organismi affidatari di servizi, che rappresentano ormai una parte rilevante dell’“essere e fare Comune”.

La Sezione, al riguardo, definisce una serie di strumenti, che, credo, dovrebbero essere capaci anche di stimolare gli enti, oltre che risultare incisivi per le precipe finalità di controllo: il

riferimento è al “prospetto” delle risorse trasferite a ciascun organismo esterno, che poi è stato ripreso in buona sostanza dalla Finanziaria 2007 - non so se siete stati voi i suggeritori ma ben venga - e anche al “bilancio consolidato”, sebbene qualche perplessità sull’effettiva e reale efficacia del bilancio consolidato ancora ce l’ho ma sono disposto a metterla da parte soprattutto se si considera il Consiglio comunale - come a mio avviso è corretto considerare - l’unica e vera e propria holding di questo sistema Comune lasciando da parte - e questo lo dico alle Amministrazioni ovviamente - idee di creare holding che poi di fatto esautorerebbero parte dei poteri del Consiglio comunale.

Oltre a questo vi è l’attivazione di una apposita struttura organizzativa deputata al controllo sulla gestione dell’organismo esternalizzato, come suggerito della Corte, e sulla gestione dell’eventuale partecipazione dell’ente, cosa che ovviamente, ripeto, in certe dimensioni - e forse nella maggior parte delle dimensioni - non è possibile effettuare direttamente ma forse in forma associata.

Vi è poi un altro controllo (l’ho sentito richiamare prima) che forse non è, permettetemi, più voluto ma la cui necessità si fa spesso stringente: il controllo di regolarità amministrativa. Personalmente credo che ce ne sia sempre bisogno, anzi a maggiore ragione visto quello che stavo dicendo prima.

Non lo chiamiamo “regolarità formale degli atti” perché, ripeto, quel tipo di controllo forse non è più voluto, ma diciamolo rivolto al rispetto procedimentale: questo controllo è una forma di monitoraggio che concerne, a mio avviso, elementi diversi dal merito tecnico e contabile che è oggetto dei pareri dei rispettivi responsabili, e che purtroppo è spesso lasciato senza custode ormai negli enti.

Quindi il quadro così com’è ora, risulta ancora da completare: speriamo di completarlo nel migliore dei modi perché sull’organizzazione dei controlli interni da parte degli enti, anche di quelli toscani, vi è molto da fare, anche se certamente qualcosa è stato fatto e altrettanto è in divenire.

D’altronde questo “qualcosa” è testimoniato dall’egregio lavoro svolto dalla Sezione nel corso del 2006, che ha sì portato all’evidenziazione di

alcune situazioni di difficoltà, come ricordava il Presidente, con molti enti che hanno un risultato di gestione di competenza negativo (fatto determinato in buona parte da fattori esogeni alla stessa Amministrazione), senza però riscontrare una situazione di grave irregolarità diffusa, e quindi senza allarmi particolarmente rilevanti.

Con l'augurio che i buoni propositi - che mi sembrano i migliori - si concretizzino da parte di tutti in ottimi interventi operativi, concludo ringraziando la Sezione per il lavoro svolto e anche il Consiglio delle Autonomie per quanto riesce a fare a supporto della stessa.

Francesco Delfino

Consulente UPI – Toscana

Grazie dell'invito, prima di tutto, per l'UPI ad essere presente oggi in questa occasione che è, credo, assolutamente unica. L'UPI ha seguito il processo di cambiamento del rapporto tra la Corte sia a livello nazionale sia a livello locale sempre con grande attenzione. Devo sottolineare una serie di argomenti che iniziano, lo devo dire doverosamente, dalla constatazione del livello qualitativo, del lavoro del manuale che è un livello estremamente alto e di cui bisogna dare atto a tutti coloro che vi hanno collaborato e lavorato. Chi avrà occasione, e io spero che ciò avvenga in modo veramente diffuso, di poterlo studiare in analisi, trova in questo manuale argomenti essenziali per costruire le basi e le fondamenta della sana gestione finanziaria. Come associazione prendo un impegno, anche personale, di fare un'opera di diffusione in termini anche formativi, perché bisogna dire con onestà intellettuale che il livello della risposta da parte delle autonomie locali occorre prepararlo. Diceva il Presidente Battini, e io l'ho sottolineato appuntandolo, concetto ripreso anche dal manuale proprio nella premessa, che il manuale si propone di omogeneizzare i comportamenti rendendo fin da ora noti gli adempimenti che i magistrati istruttori richiederanno agli enti nell'esercizio della funzione di controllo: le modalità dell'istruttoria, lo schema di massima che la sezione utilizzerà per la redazione del referto/pronuncia. È un altro mondo, lo dobbiamo dire con molta chiarezza, cioè è un mondo in cui si apre un percorso veramente collaborativo. Se penso solo a un po' di anni fa, credo di avere vissuto questo rapporto con la Corte dei Conti in vari momenti della vita delle autonomie locali, e questo è un momento veramente evolutivo e dobbiamo dirlo anche con una giusta cognizione positiva di questo processo. Allora perché dico la risposta delle autonomie? Credo che le associazioni delle autonomie, quindi per l'UPI penso di

poterlo dire, si dovranno impegnare molto per diffondere questo tipo di messaggio.

Spero che la Toscana sia l'apripista anche per le altre sezioni regionali, ce ne è bisogno, ne siamo consapevoli, ed è importante che sia una pista che altri seguono in questo percorso, pure nella loro autonomia di giudizio e scientifica rispetto alle scelte metodologiche. Dicevo formazione perché credo che la risposta debba essere sia della componente politica, cioè degli attori politici, sia della componente direzionale, degli enti. Tutte due le componenti, devono fornire a questa sollecitazione una risposta alta e consapevole. Non dobbiamo essere assenti, anche ove nelle autonomie locali quando si parla dalla Corte dei Conti si hanno dei pensieri diffusi relativamente ad atteggiamenti diversi della Corte e si confonde ancora il lavoro della Procura con il lavoro della sezione regionale di controllo; vi sono ancora confusioni concettuali importanti. Lo dobbiamo dire, è così. Non è così per coloro, e fortunatamente sono numerosi, che hanno partecipato oggi a questa presentazione, ma è così per molte persone che appartengono sia alla parte politica sia alla parte direzionale e su questo bisogna lavorare molto.

Oggi inizia un lavoro fondato sul messaggio che viene da questo manuale: deve iniziare un lavoro. Se il controllo è collaborativo comporta una relazione, lo diceva bene la dottoressa Mirabella osservando "il controllo ha un senso se orienta anche le organizzazioni" e orientare le organizzazioni oggi è particolarmente importante e decisivo e anche qui vorrei fare una brevissima considerazione. Dalla lettura del manuale si potrebbe essere anche fuorviati nel considerare che l'interlocutore direzionale di questo manuale sia uno solo nell'ambito degli enti locali, cioè sia il cosiddetto "ragioniere capo" o responsabile del servizio economico finanziario.

Sarebbe estremamente riduttivo se ciò avvenisse, questo lo dobbiamo dire.

Abbiamo bisogno di diffondere una cultura direzionale diversa; detto così sembra facile ma non lo è perché la cultura del dato, la cultura dell'equilibrio della gestione, il problema degli equilibri economico-finanziari e del controllo dei residui sembra che sia un argomento soltanto accentrato su alcune figure: rimane irrigidito e non si diffonde invece nell'intero sistema aziendale e anche questo è un problema che, se letto bene, con attenzione, questo manuale in qualche modo tende a risolvere. Perché fornisce un forte messaggio alla cultura del dato e alla cultura delle regole che non può essere una cultura monocentrica ma deve essere una cultura policentrica nell'ente: deve appartenere a un insieme di soggetti. Questo è il discorso sulle direzioni, cioè sulle responsabilità nei servizi, sulla cultura di chi fa gestione negli enti locali. Poi vi è la parte politica e quindi vi è l'interlocutoria del "parlamentino", come dice qualche volta il Presidente Battini, immaginate che mi piace molto: il "parlamentino locale", cioè il consiglio. Sono molto d'accordo con quello che diceva Riccardo Narducci quando diceva "attenzione che molte volte noi facciamo degli errori di sistema proprio nel momento in cui pensiamo che si creino altre situazioni di governo che vanno al di fuori dell'organo di indirizzo politico-amministrativo e di controllo che è il Consiglio". Questo riferimento al Consiglio, questo parlare al Consiglio, spero, che possa elevare anche il tono della discussione del Consiglio perché evidentemente questi esiti del controllo, queste deliberazioni, queste sollecitazioni, questa capacità di auto-correzione, si discute, si confronta, si affronta in quella sede prima di tutto: quella è la sede deputata. Sono profondamente convinto che è un problema di sistema, di sistema della politica, di sistema degli enti, di responsabilizzazione complessiva del sistema.

La Corte dei Conti si pone con questo manuale in termini ausiliari; in questo sistema c'è bisogno di una risposta di alta qualità da parte delle autonomie locali in cui io credo. Oggi già questa partecipazione, così diffusa, ne è dimostrazione tangibile estremamente confortante e credo che quindi continuerà questo percorso. Lo diceva il Sindaco Romagnoli, la Regione Toscana eviden-

temente è all'avanguardia, siamo fieri che ciò avvenga, ma in questo "sistema-paese" abbiamo bisogno non soltanto di punte di eccellenza ma bisogna che ci sia una crescita complessiva. Vorrei fare un ultimo accenno in termini di federalismo e quindi di ottica federalista. Ho avuto occasione di leggere alcuni documenti che si stanno elaborando sulle prime linee della discussione sul federalismo fiscale e mi pare che si stia costruendo un sistema che attribuisce ai vari livelli di governo, Stato, Regioni, Enti locali pure in un'equiordinazione costituzionale, una grande responsabilità complessiva per gli obiettivi di questo Paese. Ognuno avrà i suoi obiettivi ma nel contesto di un obiettivo macro-economico da tenere complessivamente sempre presente. Perché dico questo? Perché a me pare che questa metodologia di lavoro che oggi si è inaugurata appartenga assolutamente a quel tipo di filosofia. Non penso che questo sistema Paese possa continuare ad essere competitivo se la conflittualità, aumenterà complessivamente tra i vari livelli di governo e nel sistema. Oggi la Corte dei Conti Sezione Regionale di Controllo della Toscana ci sta presentando una condivisione di una metodologia, ci sta dando un messaggio di condivisione pure con delle regole di controllo, con delle regole di comportamento che tendono a far sì, che anche la conflittualità nel sistema venga meno; perché ci sia un valore aggiunto e per avere un valore aggiunto bisogna che ci sia un gioco a somma positiva e non tra addendi che si eliminano perché sono confliggenti e quindi non portano poi a un risultato positivo.

Ho segnato tutti i messaggi che vengono dal manuale e ne cito solo alcuni e poi chiudo veramente.

La determinazione dell'"area del rischio", cioè segnalarti dove tu stai rischiando in termini di effettività del sistema dei controlli. C'è un passaggio nel manuale, a mio avviso, estremamente positivo dove si parla proprio del sistema dei controlli. Il Presidente Staderini lo ha detto in più occasioni e in particolare in un'occasione convegnistica: il sistema dei controlli interni degli enti locali non ha dato il migliore dei risultati. Noi dopo tanti anni continuiamo a parlare oggi di impianto del controllo di gestione: siamo un po' in ritardo ma non è un problema solo organizza-

tivo, ma di mentalità dell'autocontrollo e dell'auto correzione. Questo segnale è da questo punto di vista collaborativo anche per misurare l'effettività di quei controlli e la capacità di crescere. La funzione nomofilattica del controllo che credo sia evidente in tutto quello che stiamo dicendo.

Il referto al Consiglio delle autonomie, questo ruolo del Consiglio delle Autonomie con la convenzione estremamente positiva che nelle premesse dice, e lo mette tra virgolette, "esclusivamente questo controllo deve tendere a migliorare l'azione amministrativa". Anche a semplificare, secondo quello che diceva il Sindaco di Prato, quando affermava "noi molte volte ci complichiamo la vita, siamo auto referenziali, ci raggomitoliamo su noi stessi e non guardiamo dove dobbiamo arrivare".

Il sistema degli indicatori è estremamente scientifico e positivo.

La parte delle partecipate, gli orientamenti della sezione: l'ultima parte, l'ho trovata estremamente interessante.

La parte dei servizi pubblici, delle partecipate, è una delle più diffuse e quindi questo dà un segnale anche della preoccupazione giusta della Corte su questo Comune allargato, su questa Provincia allargata che evidentemente può rischiare di perdere di controllo la gestione complessiva dell'ente. Questa viene richiamata in altro punto del manuale ai sensi dell'art. 152 del Testo Unico e dice "gestione complessiva dell'ente" e non solo dell'ente, complessiva dell'ente, che è cosa diversa. Quindi concludo dicendo che sono, sia per l'UPI, che personalmente, estremamente contento di questa giornata, di questo momento di apertura, anche se sono molto consapevole, lo devo dire, che occorre ora non perdere tempo.

La collaborazione si fa tra persone che stabiliscono le modalità di un colloquio, non può essere unilaterale e bisogna che sia bilaterale, trilaterale, plurilaterale.

Credo che sia necessario che ciò possa e debba avvenire.

Grazie.

Buongiorno a tutti. Forse sono l'unico, oltre al Presidente Romagnoli, ad essere un politico e pertanto, essendo gli interventi finora espletati fondamentalmente tecnici, vorrei fare due o tre considerazioni più prettamente politiche.

Intanto mi lego a chi ha detto prima dell'ottimo lavoro svolto della Corte dei Conti, del lavoro del manuale, del rapporto della Corte dei Conti con il Consiglio delle Autonomie e quindi di un percorso anche nuovo. Questo lo do un po' per scontato, credo sia uno dei valori aggiunti.

Volevo, invece, fare un paio di riflessioni proprio perché la Toscana non è fatta solo delle Province, solo di grandi enti ma anche di piccoli Comuni e delle Comunità Montane e su 287 Comuni ben 140 e rotti sono Comuni sotto i cinquemila abitanti e quindi conseguentemente ci troviamo anche davanti problemi che durante questi convegni sono affrontati, logicamente, con molta enfasi in corrispondenza del fatto che quando si fa un modello, si fanno i manuali, si devono fare tante cose ma poi bisogna riportare il tutto alla realtà. Quando un Sindaco di un Comune di millecinquecento abitanti ha cinque o sei persone a lavorare, o dieci, poi insieme dobbiamo fare i conti con ciò che c'è da fare quotidianamente e concretamente sul campo, perché è bene riempire manuali, è bene dare informazioni e fare tutto ciò che si ritiene necessario ma poi bisogna operare tutti i giorni: ci sono le delibere da fare, le determine, dobbiamo sciogliere tutti quei nodi che si formano.

Se da un lato il manuale della Corte dei Conti semplifica e dà una metodologia, e io condivido anche le parole chiave che sono nell'invito, cioè conoscenza e garanzia, devo dire che dobbiamo trovare, e questo lo dico a tutti i tavoli, un meccanismo davvero di semplificazione e non so se questo debba avvenire da un modello, da

costruire e realizzare, i cui i dati raccolti e il lavoro espletato serva per tutti. Siamo in una situazione in cui si pone l'esigenza di riempire il manuale della Corte dei Conti, poi abbiamo i dati da mandare al SIFAL regionale, gli osservatori e quindi con le stesse persone nei piccoli enti si fanno trecentocinquanta cose a 360 gradi: voglio dire che non c'è solo il lavoro del manuale, ma anche altre cose. L'altro giorno al tavolo di concertazione regionale abbiamo concertato, per esempio, la nuova Legge sugli appalti che ha tante cose positive, la sicurezza sui luoghi di lavoro, ecc., ma questa Legge, alla fine, carica di lavoro gli enti locali. Dobbiamo cercare un meccanismo di semplificazione. Non so se la strada sia quella dell'associazionismo delle funzioni associate; molto probabilmente, è vero, su questa partita della gestione dei bilanci dei controlli bisognerà operare un associazionismo e su questo le Comunità Montane stanno cercando di porsi come enti di riferimento dei Comuni pur con tutte le difficoltà dettate anche dalle stesse norme della Finanziaria e dalle stesse differenze tra Comuni e Comunità Montane (la differenza del numero degli abitanti, se fanno parte o meno del patto di stabilità, il tetto dell'1% sul personale oppure no) e considerato ciò una gestione anche di ambito diventa non propriamente semplicissima.

Ritengo sia importante il lavoro che sta facendo il Consiglio delle Autonomie e questo avvalorando anche il fatto che va potenziato e ampliato andando a diventare il punto di riferimento del confronto con la Corte dei Conti per avere informazioni. Inoltre, all'interno degli enti, soprattutto di quelli più piccoli, gli enti che comunque si trovano ad affrontare situazioni nuove, penso alle Comunità Montane che hanno avuto nuove funzioni, agli stessi Comuni che ora avranno nuove funzioni, tutti quegli enti presso cui tal-

volta viene trasferito il personale ma talvolta vengono trasferite solo le risorse, indi per cui devi reperire comunque questo personale, cosa succede qui? La stabilizzazione dei precari. E nei piccoli Comuni come si può ovviare a tale situazione se ci sono i tetti del blocco? Su questo, secondo me, il lavoro della Corte dei Conti, come è stato (ricordo l'anno scorso in merito alla questione della bonifica, ecc.) deve continuare e deve dare quel supporto anche per capire l'interpretazione delle regole, sì proprio perché vanno interpretate, perché anche leggendo la stessa Finanziaria o le stesse cose a volte c'è un'interpretazione e capire come il filo dell'interpretazione possa permettere poi alla fine all'ente di operare e andare avanti non è immediato, ma i cittadini quelle risposte hanno bisogno di averle.

Si possono mettere tutti i blocchi e tutti i paletti ma la funzione va svolta con le professionalità giuste e nel meccanismo più giusto. Quindi l'apporto della Corte dei Conti è un apporto costruttivo in questo senso e di questo gliene ho reso merito già a suo tempo e penso che con il manuale questo sia ancora più palese.

L'altra considerazione che volevo fare è rivolta alle Comunità Montane, non a caso. C'è stata per la prima volta l'anno scorso la sperimentazione del fatto che in un controllo della Corte dei Conti si è preso come riferimento anche la Comunità Montana che è un ente di finanza derivata particolare che non ha per lo più entrate tributarie, salvo ora nel caso della bonifica, aspetto nuovo e poi autonomo essendo cosa a sé e ovviamente ci sono ancora alcuni problemi da verificare. Penso alla gestione del demanio regionale di proprietà della Regione che viene dato in gestione alle Comunità Montane e quindi anche quando si fanno i controlli sul valore e la redditività dello stesso patrimonio ci sono da fare considerazioni particolari. Penso a tutta la partita degli operai forestali di diritto privato con enti pubblici che lavorano sui progetti e quindi ci sono tutti meccanismi che discostano da normali regole che si ritrovano nelle Comunità Montane, nelle Province o nei Comuni. Penso che qui sia necessaria un'attenzione particolare e chiedo che si cresca insieme su questo percorso e meccani-

smo, perché va fatto un cammino insieme e qui rientra la questione delle funzioni associate. Stiamo mirando ad associare le funzioni dei piccoli Comuni, in questo caso delle Comunità Montane, ma potrebbe anche essere un Comune capofila laddove l'associazionismo portasse ad usare il personale che c'è. È tutto semplice ma molte volte è stato dimostrato in questi ultimi due o tre anni che molte funzioni, quando si associano, necessitano anche di livelli superiori di personale o di professionalità. E anche qui c'è un problema oggettivo da risolvere perché il blocco alla fine arriva comunque.

Chiudo dicendo che la collaborazione sarà massima. Noi daremo una mano. Cercheremo di far sì che i piccoli Comuni e le Comunità Montane seguano questo percorso ma penso che da questo incontro debba anche prendere avvio un meccanismo veramente di semplificazione. Si è fatto portare in tutti i Comuni il collegamento telematico perché ricordo che fino all'anno scorso c'erano ancora Comuni dove arrivava il piccione viaggiatore e quindi pensate se si dovevano riempire moduli in forma tecnologica, magari il Comune che non aveva ancora il PC prendeva il pacchetto e lo portava alla Corte dei Conti la quale diceva "lo voglio in via informatica" e se, nella migliore delle ipotesi, il Comune aveva un computer rischiava di non avere tuttavia il collegamento telematico. Questa cosa si è superata questo anno grazie al lavoro svolto. Ora c'è, secondo me, da trovare un meccanismo affinché il lavoro delle persone sia il più semplice possibile perché sono d'accordo che bisogna fare formazione, e chiudo, che bisogna fare report, bisogna fare monitoraggi, bisogna fare l'analisi e le compilazioni ma poi io Sindaco, perché sono Sindaco, al mio tecnico o ragioniere dico "guarda, domattina c'è da fare questa cosa". Non è che puoi passare un mese a fare questa roba qui perché poi il giorno dopo c'è anche da lavorare e logicamente alla fine, ripeto, contano i risultati perché altrimenti si arriva in fondo all'anno, il bilancio non si chiude nel senso proprio, non si chiude neanche materialmente perché si sono fatti monitoraggi o troppi report, il che penso sia negativo. Grazie e buon lavoro.

Buongiorno a tutti. Ringrazio il Presidente Romagnoli per avere organizzato questo evento. Ringrazio il Presidente della Corte dei Conti Battini e il Presidente Staderini per l'impegno profuso nella realizzazione di questo prezioso manuale. Dico "prezioso manuale" perché in questa sede rappresento l'ordine dei dottori commercialisti di Firenze e quindi rappresento i Revisori, diciamo "il braccio operativo" se vogliamo così interpretarlo, anche della Corte dei Conti, ed evidentemente gli strumenti a disposizione di chi opera un'attività così delicata sono senza dubbio un elemento fondamentale e sostanziale nell'ambito di quello che si deve intendere come la certezza del diritto e di comportamenti nella funzione tipica che viene svolta dall'organo. Ringrazio e a nome dell'Ordine e penso di potermi impegnare, al pari di chi mi ha preceduto, il dottor Delfino, nella diffusione del manuale nell'ambito dei Comuni in particolare e delle autonomie locali in generale. Mi propongo e posso impegnarmi in maniera formale a diffondere lo stesso manuale anche nell'ambito degli iscritti nell'ordine, nell'ambito di coloro, quanto meno, che facenti parte dell'ordine hanno intenzione e danno la propria disponibilità ad entrare nel ruolo di Revisori dei Conti o negli organi collegiali o nella carica di Revisore Unico. Mi piace pensare che questo documento si possa associare nella fase di formazione professionale continua che l'ordine impone ai propri iscritti per garantire una professionalità che è necessaria e che lo diventa tanto di più quando si vanno ad affrontare elementi della professione che forse non sono purtroppo per tradizione tipici dell'attività dei dottori commercialisti. Ricordo che, nel corso di un convegno di qualche giorno fa che si è tenuto presso l'università di Firenze, il Consigliere nazionale Sganga dava un po' questa immagine dell'elefante nella cristalle-

ria; cioè il dottore commercialista che con un bagaglio culturale prevalentemente portato ad analizzare gli aspetti economici e quindi gli aspetti delle aziende che producono reddito, e quindi con una deformazione professionale nei confronti dell'azienda di produzione, che diciamo male si collocava, almeno all'inizio, nel ruolo di revisore degli enti locali e mal si conciliava con le esigenze viceversa tipiche dell'attività degli enti e con la contabilità finanziaria. In fin dei conti sostanzialmente era quello il problema e la difficoltà principale. Chi mi ha preceduto giustamente ha sollevato un problema di esigenze pratiche di necessità di mantenere in parallelo il rispetto delle esigenze di informazione dei doveri di Amministrazione con la necessità che a suo tempo viceversa era fondamentale e indispensabile di svolgere compiutamente il lavoro quotidiano dell'ente. Mi piace, per quello che sono portato a pensare, che questo problema sia stato sollevato da chi rappresenta probabilmente gli enti locali di piccole dimensioni perché il vero grande problema è rappresentato dalla difficoltà che non solo trovano gli operatori, i dipendenti del Comune, gli elementi interni dell'autonomia locale nel rispetto di questa attività comunque delicata ma nella difficoltà che a loro volta incontrano gli stessi Revisori dei Conti, incontrano una difficoltà determinata da una struttura forse poco articolata quanto dovrebbe essere. Questo ancora è aggravato dal recente intervento nella finanziaria che ha aumentato il numero dei Comuni a cui sarà destinato poi un Revisore Unico. Ci sarà un revisore unico infatti in tutti i Comuni con meno di quindicimila abitanti e quindi creando anche uno scollamento tra la dimensione di piccolo Comune che anche la Corte dei Conti nelle sue linee guida era abituata a raccomandarci con quel limite di cinquemila abitanti. Quindi sostanzialmente se andiamo a

fare un'analisi statistica sulla maggior parte delle autonomie locali rappresenta effettivamente a mio modesto avviso un problema di scarsa utilità finale di tutto l'impegno che si profonde nel tentare di realizzare un controllo efficace e collaborativo. Efficace perché effettivamente in quel piccolo Comune non vengono meno gli adempimenti tipici del grande Comune, non vengono altro tipo di pensiero che sempre mi viene in mente è che questo controllo collaborativo venga sempre più sviluppato e sempre più reso forte al punto che citando un pensiero che altri hanno avuto prima di me mi piacerebbe che la Corte dei Conti avesse un ruolo ancora più importante anche nel gestire le nomine, degli organi di revisione nel tentativo di creare in questo modo delle professionalità quanto più possibile controllate sotto il profilo della formazione. Non perché gli altri non siano altrettanto dotati della medesima formazione ma perché possono essere messi nella condizione di essere aggiornati secondo procedure e programmi di controllo che siano quanto più possibile uniformi e determinati nel rispetto proprio di queste metodologie indicate nel lavoro appena presentato. Questo sforzo chiaramente viene svolto a sua volta anche dall'ordine, tanto a

livello locale quanto a livello nazionale; è stato recentemente diffuso agli ordini locali il lavoro svolto dal consiglio nazionale di elaborazione dei principi di revisione degli enti locali, un lavoro comunque anche quello che rappresenta un ulteriore supporto nell'attività che i revisori dei conti saranno tenuti a svolgere nell'ambito del loro lavoro all'interno delle autonomie locali. Con questo faccio un appello, affinché questo legame e forma di collaborazione diventi sempre più stretta. Confermo la disponibilità dell'ordine a trovare ogni forma di sostegno ad eventi comunque formativi che vedono coinvolti anche i revisori perché effettivamente è un terreno dove c'è bisogno sempre di approfondire le proprie conoscenze ed auspico che si possa giungere ad un sistema che già con la formazione di queste griglie possa consentire di individuare non soltanto la meritevolezza dei Revisori ma anche garantire per i Revisori la meritevolezza degli enti che si vanno, come dire, a controllare e nei confronti dei quali a fronte di, permettetemi questi piccoli incisi, compensi non così esaltanti ci siano viceversa delle responsabilità comunque sempre veramente particolari. Vi ringrazio.

Innanzitutto, voglio ringraziare il Consiglio delle autonomie locali e la Corte dei Conti per questa occasione così interessante di confronto sul Manuale delle funzioni della sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei conti; personalmente ritengo che il Manuale costituisca un documento fondamentale per gli enti locali e per ogni operatore del settore.

Le mie osservazioni vogliono considerare il contenuto del Manuale con riferimento alle funzioni del Revisore. Esso costituisce l'occasione per una seria riflessione sulle modalità operative dei collegi dei revisori. Tale riflessione mi sembra quanto mai opportuna anche considerando lo scenario che va delineandosi con la trasformazione di molti collegi in organi unipersonali.

Il manuale costituisce un esempio ampio di collaborazione che coinvolge Corte dei Conti, Lega delle Autonomie, Organi degli enti locali e Collegio dei Revisori. Tale documento è indispensabile per tutti gli addetti del settore in quanto identifica un'area del rischio, in un'ottica di controllo collaborativo, mediante la segnalazione, non solo di quelle che sono le gravi irregolarità, ma soprattutto di quegli elementi che, nel breve o lungo termine, possono minare la complessiva sana gestione finanziaria dell'ente.

Dal Manuale emerge un sistema dei controlli strutturato e sistematizzato in un documento unitario che non vuole essere un punto di arrivo ma un punto di partenza verso un miglioramento e uno sviluppo continuo.

Mi preme anche sottolineare che la natura collaborativa dei controlli la riscontriamo non solo tra Corte dei Conti e Collegio dei Revisori ma anche tra Consiglio Comunale/Provinciale e Collegio dei revisori. In entrambi i casi, il controllore collabora con il controllato: il controllo non è interpretato in un'ottica ispettiva ma in un'ottica di miglioramento continuo finalizzata a creare le

migliori condizioni per la sopravvivenza e lo sviluppo dell'ente locale. Se pensiamo alle relazioni tra Collegio e Consiglio, queste esprimono rapporti tipo collaborativo tra controllore e controllato, lo stesso tipo di rapporto è e deve essere presente con la Corte dei Conti.

Personalmente ritengo che la potenzialità del manuale stia nella sua capacità di individuare mediante strumenti ampi, come ad esempio la griglia di indicatori (allegato B del manuale), elementi che costituiscono irregolarità, che possono essere interpretate come pratiche aziendalistiche non buone, che nel lungo termine o anche nel breve potrebbero minare gli equilibri di bilancio. Siamo in presenza di un segnale chiaro e trasparente di come la Corte opera. In proposito, ritengo che tale Manuale sia utile non solo per i Revisori ma per tutti coloro che operano negli enti locali andando ad individuare tutto quello che può incidere negativamente sulla sana gestione finanziaria (ricordiamo che il concetto di sana gestione finanziaria richiama le normative europee in materia di bilanci pubblici dove la sana gestione finanziaria assume un significato ampio che va oltre il solo aspetto finanziario, considerando anche l'economicità, l'efficacia e l'efficienza della gestione). Da qui ritengo possa essere significativo ed importante un passaggio del Manuale in ciascun Consiglio comunale e Provinciale, non solo nella Commissione bilancio, perché questo documento interessa e indica la via per una sana gestione a livello complessivo andando a considerare ogni aspetto: dagli equilibri di bilancio, alle spese per il personale, ai contratti di collaborazione, alle convenzioni, alla gestione del patrimonio, ai debiti fuori bilancio, ai servizi pubblici. Questo manuale potrebbe essere illustrato proprio dal Collegio dei revisori che, in qualità di organo tecnico, è in grado di sintetizzare gli aspetti più significativi al Consi-

glio. In questo modo, il Consiglio stesso sarà partecipe e parte attiva in questo nuovo sistema dei controlli e, al tempo stesso, verrà informato su problematiche di ampio respiro che interessano l'ente nella sua totalità. Infatti, se esaminiamo attentamente il contenuto del Manuale vediamo che lo stesso non approfondisce solamente gli equilibri di bilancio ma anche altri aspetti quali il personale, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le convenzioni, le realtà partecipate, ecc.

Tra l'altro, il Manuale offre secondo me degli strumenti molto importanti e chiari come la griglia degli indicatori e si potrebbe pensare di fare un'estrazione di questa griglia di indicatori e di presentarla periodicamente anche in sede di Consiglio per commentare l'andamento e per evidenziare eventuali criticità.

Inoltre, con riferimento all'ottica collaborativa ritengo che tale tipo di rapporto debba necessariamente esistere tra Collegi dei revisori di enti diversi. Faccio riferimento all'avvicendamento dei Collegi sarebbe importante una sorta di passaggio di consegne che coinvolga tutte le procedure seguite dal Collegio uscente. Ed ancora, l'ottica collaborativa è fondamentale anche con riferimento alla governance esterna ed inter-istituzionale: tra Collegi di enti che partecipano alle stesse realtà produttive. Nella realtà operativa accade molto spesso che una medesima operazione sia interpretata diversamente da ente ad ente, ed è importante effettuare comparazioni al fine di individuare le procedure migliori.

Il compito del Revisore è anche quello di consigliare l'ente, mettendo in evidenza le criticità, i rischi anche sulla base delle indicazioni del Manuale. Sta poi all'organo politico, cioè al Consiglio, prendere consapevolmente le proprie decisioni perché una perdita di una partecipata può essere frutto di un andamento congiunturale o di una consapevole politica di gestione dell'attività in perdita oppure semplicemente di un piano di sviluppo che richiede un periodo di tempo medio lungo per ottenere dei risultati; l'importante è che tali scelte vengano prese nella piena consapevolezza.

Con riferimento al contenuto specifico del Manuale vorrei segnalare, sinteticamente, alcuni aspetti:

1) Il più volte citato allegato B contenente la griglia di indicatori ricavata dalle certificazioni di bilancio costituisce uno strumento importantissimo, valido per un'analisi sintetica della situazione dell'ente. Molto spesso infatti nei pareri e nelle relazioni dei revisori troviamo indicatori che costituiscono un "duplicato" di quanto già riportato in altre relazioni tecniche, mentre la griglia di indicatori fornisce informazioni sintetiche sulle diverse aree di gestione e anche sulle possibili criticità (positive e negative) evidenziando gli elementi che si discostano, in termini positivi o negativi, dalla "normalità".

2) dal Manuale emerge chiaramente anche l'importanza della contabilità economica troppo spesso trascurata. Alcuni prospetti del Manuale nel delineare gli elementi generali dell'ente, richiedono dati patrimoniali economici finanziari estremamente significativi. Quindi credo che a questo punto siamo di fronte ad una ulteriore e giusta richiesta di evoluzione della contabilità verso elementi economico-patrimoniali.

3) Con riferimento ai servizi pubblici una particolare attenzione credo debba essere dedicata alla presenza di perdite e alla valutazione delle politiche territoriali con riferimento agli accordi tra enti e all'importanza strategica di quel servizio per la collettività locale. Infatti, nelle realtà esternalizzate è importantissima la presenza di documenti, atti e relazioni che rappresentino gli orientamenti strategici e la situazione finanziaria, economica e patrimoniale. In tal senso, è molto importante il supporto del Collegio nei confronti del Consiglio. Il riferimento non è solo alle società ma a tutte quelle realtà che erogano servizi per conto dell'ente locale, le cui perdite possono minare non solo il bilancio ma anche la "credibilità" dell'ente stesso. Molto spesso ci troviamo, come Revisori, di fronte ad associazioni partecipate sottocapitalizzate o addirittura il cui capitale è stato completamente eroso dalle perdite. Questi elementi non emergono direttamente dai bilanci dell'ente, ma è indispensabile considerarli ai fini degli equilibri complessivi dell'ente stesso.

In ogni caso, il Collegio dei revisori se chiamato a dare un parere o un giudizio sul bilancio della partecipata (e mi auguro di sì), dato l'incremento in termini quantitativi e qualitativi di impor-

tanza di tali rapporti) è fondamentale che segnali al Consiglio - sempre nell'ottica della stretta collaborazione - la necessità di prendere decisioni o di acquisire comunque la consapevolezza di una determinata situazione economico-patrimoniale-finanziaria di una realtà partecipata.

Tutti i bilanci delle partecipate o comunque delle realtà gestite esternamente dovrebbero essere sottoposti alla verifica Collegio dei revisori che altrimenti non è in grado di valutare l'impatto finanziario dei rapporti con queste realtà: molto spesso infatti le poste di spesa e di entrata sono confuse insieme ad altre voci di bilancio.

4) Un altro riferimento che ritengo sia è la necessità di una verifica dei regolamenti di contabilità e di controllo. Nel Manuale troviamo una tabella nella quale si chiedono notizie su statuto, regolamento e altri atti e documenti fondamentali. Troppo spesso i Revisori fanno riferimento al regolamento senza neanche averne approfondito i contenuti, senza considerare che può essere non più adeguato alle normative che variano, come

sappiamo, continuamente.

5) Un ulteriore elemento di criticità è individuabile nella gestione dei residui attivi. In molti casi, nella fase di riaccertamento, ogni dirigente segue un proprio percorso personale nella valutazione della validità della esistenza di tali residui. Occorre invece un momento di formazione condivisa all'interno dell'ente perché ciascun dirigente sappia che il riaccertamento non è solo un momento per crearsi delle "riserve finanziarie" ma è un momento per compiere una valutazione chiara su quella che è la propria attività e quindi è importante il coinvolgimento di tutti.

Concludendo, mi auguro che questo Manuale sia il punto di partenza per un percorso volto allo sviluppo e al miglioramento continuo della gestione degli enti. In tal senso, non posso che ringraziare la Corte dei Conti per la chiarezza con la quale ha redatto il Manuale e per l'utilità delle considerazioni che deriveranno dai dati raccolti e dai controlli effettuati.

Silvia Bocci

Ordine Dottori Commercialisti di Prato

Buongiorno, mi presento. Sono un tecnico, data la mia formazione di Dottore Commercialista, ma farò un brevissimo intervento di carattere politico, per il ruolo di rappresentante dell'Ordine di Prato che in questa sede rivesto, un po' in controtendenza rispetto a chi mi ha preceduto.

Non nascondo un cenno di emozione nel trovarmi in questa sala, in presenza di un così alto consesso: ringrazio il Consiglio delle Autonomie Locali e la Corte dei Conti per l'invito che è stato rivolto all'Ordine dei Dottori Commercialisti di Prato.

Spontanea potrebbe sorgere la domanda: "cosa ci fanno in un contesto di carattere regionale il rappresentante dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di Prato ed il Presidente dell'ANCREL di Prato?". Vorrei, così, illustrarvi i motivi per cui gli ultimi due interventi in programma siano stati dedicati all'esperienza di Prato.

A Prato è in atto da oltre dieci anni un'esperienza di laboratorio, quasi un'officina di studio e di applicazioni pratiche, in linea con la più classica tradizione degli ambienti economici imprenditoriali e professionali pratesi, che ha sviluppato una formazione del tutto singolare nel campo degli enti locali.

Punto di forza del progetto è stato lo sviluppo delle potenzialità presenti nel mondo pubblico da un lato, e nel mondo privato dall'altro, capitalizzando il valore aggiunto creato dalla loro intersezione.

Muovendo dall'Ordine dei Dottori Commercialisti si è cercato come professionisti, di prendere conoscenza e possesso del territorio per poterlo vivere in un modo più compiuto e propositivo, grazie anche ai rapporti con i vari rappresentanti degli enti non soltanto politici ma anche tecnici: mi riferisco al dottor Delfino, qui presente, e soprattutto ai rapporti che tramite Lui è stato

possibile instaurare con l'Osservatorio di Contabilità Nazionale degli enti locali.

In questo contesto è stato realizzato un seminario formativo ed applicativo dedicato ai professionisti, ai dipendenti degli Enti e, perché no, utile anche per gli stessi politici. E Prato è diventata un punto di incontro ad attrazione pressoché regionale tra operatori pubblici e professionisti, per confrontarsi su tematiche più o meno cocenti relative alle attività di controllo sugli Enti.

Ma cosa ha di tanto particolare questo seminario? È un evento che è riuscito a sviluppare una nuova consapevolezza di approccio alle problematiche sugli Enti Locali grazie all'incontro tra pubblico e privato. Il dottore commercialista, per sua classica formazione, è molto più vicino al mondo delle aziende private ma la riforma degli enti locali ha dato una grossa spinta affinché queste due realtà tendessero ad avvicinarsi.

È stato, così, possibile sviluppare quell'interscambio e promuovere quella crescita culturale di cui si è parlato in mattinata, una crescita culturale che deve permeare non soltanto l'organo tecnico ma coinvolgere l'intero livello politico. Ed è in questo clima che è maturata spontaneamente anche la nascita dell'Ancrel di Prato, prima realtà della Toscana.

Non si può, dunque, che guardare con estremo favore al manuale sui controlli che stamattina è stato presentato, sul quale vorrei lanciare l'auspicio di un orizzonte ancor più ampio rispetto a quello per cui è stato pensato.

Si è parlato, infatti, di un documento che metta in stretto dialogo ed interdipendenza gli amministratori pubblici con i controlli della Corte dei Conti, affinché il controllo sia il più possibile collaborativo.

Ora, si osserva spesso che il controllo collaborativo dell'organo tecnico tende a riassumersi in ciò che l'organo di revisione riesce a dare nell'esercizio

delle sue funzioni. Ma anche altri sono i protagonisti che possono intervenire ad aiutare la comprensione delle dinamiche aziendalistiche, ovvero tutte quelle professionalità che hanno approfondito le problematiche di una azienda al servizio della municipalità, quale appunto è l'Ente.

Stamattina il Presidente Battini parlava del manuale come strumento di conoscenza e di garanzia dell'Amministrazione nei confronti dei terzi, nei confronti della stessa Corte, e nei confronti dell'apparato sanzionatorio in generale. Aggiungo che il manuale presentato può divenire anche strumento di efficienza, aiutando il personale tecnico ed il livello politico a misurare le proprie azioni e decisioni.

Di estrema attualità è il dibattito sulla gestione delle partecipate, su come l'ente non conosca bene ciò che accade nelle enti controllati, sull'importanza del potere proprio di controllo dell'Ente sulle partecipate, potere proprio lo sottolineo che non può essere in alcun modo affievolito neppure per finalità di controllo.

Se si riflette su queste tematiche ben si capisce come l'Ente, o meglio il livello politico, spesso non riesca ad avere le informazioni più banali sulle partecipate perché non vengono utilizzati i principali strumenti tecnici: un bilancio consolidato redatto con principi contabili unificati, un sistema di controllo budgetario, report a cadenza trimestrale....

In questo scenario appare evidente quanto proficua possa essere la collaborazione con gli organi professionali, in particolare con i dottori commercialisti per il bagaglio di esperienza aziendalistica che portano con sé.

Ringrazio la Corte dei Conti e il Consiglio delle Autonomie, dunque, che stamattina mi hanno dato l'opportunità di promuovere la competenza e la preparazione dei professionisti anche al servizio del controllo collaborativo di cui si è parlato. L'esperienza di Prato è partita dalla volontà di conoscere i vari attori presenti sul territorio affinché questi fossero collegati in rete e sviluppassero sinergie: una rete che possa raccogliere i giusti segnali per poter prendere decisioni e correggerle. Stamani la dottoressa Mirabella parlava di meccanismi di autoregolazione che dalla Corte dei Conti tornano all'Ente che l'Ente riesce a comprendere e decifrare per mettere in atto azioni correttive. Come categoria professionale intendiamo inserirci in questo circolo virtuoso, con tanta umiltà ma anche con la forte determinazione che muove dalla convinzione che i principali interpreti della tecnica contabile ed aziendale siamo proprio noi, i professionisti.

Mi avvio alla conclusione con una breve riflessione di carattere economico sociale: spesso il costo del mancato coordinamento dei vari interlocutori istituzionali politici, tecnici ed economici tende a diventare elevatissimo, quasi ingestibile, quando ognuno lavora a capo chino nell'orticello del proprio autoreferenzialismo senza coordinarsi in rete gli uni con gli altri. Vediamo un po' se nel rispetto dei propri ruoli, del decoro della professione, delle diverse autonomie di ciascuno riusciamo a creare questa rete, prima proprio qui in Toscana che, come al solito, nelle esperienze pilota di creazione del valore riesce ad essere da sempre un valido precursore. Vi ringrazio.

Guido Mazzone

Presidente ANCREL Prato

Buongiorno. Saluto tutti e ringrazio il Consiglio delle Autonomie e la Corte dei Conti per questa occasione e per questo invito. Approfitto subito dell'occasione per portarVi il saluto del dottor Antonino Borghi, il nostro Presidente nazionale ANCREL che ho sentito stamattina telefonicamente per l'occasione. Unitamente ai saluti che Vi ho rappresentato, mi ha invitato a far presente che l'Associazione ha provveduto immediatamente a pubblicare sul proprio sito web il manuale della Corte che è così, anche tramite questo canale, già a disposizione di tutti i Colleghi associati. Sarà sicuramente un'importante occasione di confronto e di stimolo per tutti i Colleghi, Dottori commercialisti e Ragionieri impegnati nella revisione o comunque nel campo degli Enti locali. Un'occasione ad operare e crescere insieme affinando quel lavoro, spesso non facile, che ci vede impegnati quotidianamente.

Mi riallaccio a coloro che sono intervenuti prima di me, in particolare all'intervento della mia Collega Silvia Bocci, che illustrava appassionatamente un percorso, un fermento che c'è stato e c'è a Prato nel campo degli Enti locali e soprattutto sulle tematiche legate della revisione. Colgo al proposito immediatamente l'occasione per ringraziare tutti quei Colleghi che hanno avuto la sensibilità di associarsi all'Ancrel ed in particolare all'Ancrel di Prato, creando di fatto la prima

Sezione provinciale toscana dell'Associazione nazionale. Alcuni di loro sono presenti qui questa mattina ed è un piacere incontrarli. L'uscita del Manuale sarà senz'altro un'occasione importante che ci vedrà impegnati a confrontarci su questi temi e su queste indicazioni.

La sensibilità a questi argomenti in fin dei conti è quella medesima sensibilità che ha condotto me ed altri Colleghi pratesi ad associarsi e ad incontrarci, per avere occasioni di confronto e di crescita professionale e culturale insieme. Considerata l'ora tarda e la necessità di concludere, non voglio annoiare nessuno ripetendo molte cose che sono già state dette. Approfitto quindi per salutare con favore e per condividere i contenuti degli interventi fatti da chi mi ha preceduto, in particolare quanto detto dal Dott. Riccardo Narducci, e le affermazioni del Dott. Francesco Delfino riguardo al rilievo e all'importanza del sistema dei controlli e della necessità di crescere elevando insieme la qualità degli interventi di tutti gli operatori. Grazie alla Corte per il Manuale, grazie per un contributo che credo debba vedere tutti impegnati, e favorevolmente presenti, in un sistema che è importante e necessario che cresca nel suo complesso. Ringrazio ancora la Corte dei Conti ed il Consiglio delle Autonomie per questa occasione e questo invito. Un caro saluto a tutti.

Arrivederci.

Francesco Staderini

Presidente nazionale Corte dei Conti

Poche parole perché l'ora è tarda. Debbo dire che mi ha fatto molto piacere essere qui presente e debbo rivolgere i complimenti più vivi al Presidente Battini ma anche al Presidente Romagnoli per avere organizzato questo convegno che è stato molto partecipato. Complimenti anche per gli interventi veramente interessanti e stimolanti, interventi di persone che sapevano quello che dicevano e che lo dicevano anche con partecipazione, in modo appassionato. Mi ha molto colpito tra gli interventi quello del Presidente dell'UNCCEM che lamentava la molteplicità dei controlli. In effetti bisogna mettersi dalla parte degli Enti locali che si trovano ad essere oberati da richieste molteplici e molto gravose, che arrivano dal Ministero dell'Economia con circolari lunghissime, dal Ministero dell'Interno che a sua volta entra nel dettaglio sulla formazione dei bilanci. C'è poi la tendenza ancora ad istituire ulteriori controlli al centro. Per esempio il nuovo progetto di Legge sul codice delle autonomie che prevede una nuova struttura centrale, un'agenzia rivolta ad accertare la qualità dell'azione di governo, dice così il testo, di tutti gli enti locali al fine poi di decidere se possono essere concesse ulteriori funzioni oltre quelle fondamentali, funzioni aggiuntive. Quindi il controllo non è una sanzione vera e propria ma comunque è una forma di sanzionamento notevole perché si priva un ente della possibilità di espletare ulteriori funzioni. Pensate che da sempre ulteriori funzioni, le cosiddette "funzioni facoltative", sono esistite nell'ambito dell'ordinamento degli enti locali; fin dai tempi del Testo Unico comunale e provinciale del '34. Che cosa richiedeva il Testo Unico del '34? Richiedeva che l'ente dimostrasse di avere la possibilità di far fronte a queste funzioni, di avere i soldi per pagarsele. Ora non è più sufficiente e si vuole fare tutta un'indagine centrale sulla qualità del-

l'azione governativa.

Ci sono poi a livello dottrinale altre proposte, mi riferisco per esempio alla proposta di Chino che vuole creare un'agenzia per controllare il buon andamento del pubblico impiego e soprattutto per controllare gli organi di controllo interno. Si pensa infatti che solo con questa "agenzia centrale" finalmente tutti gli enti pubblici dello Stato italiano, chissà perché impauriti, darebbero vita a questi organi di controllo interno e riuscirebbero a farli funzionare. Insomma, tutta questa situazione naturalmente richiede una riflessione che va fatta soprattutto a livello politico. Bisogna chiarirsi le idee e chiedersi che cosa si vuole in effetti. La soluzione che è stata proposta con la creazione delle sezioni regionali della Corte dei Conti, sezioni regionali di cui fanno parte anche i rappresentanti delle stesse autonomie, mi sembra la soluzione più rispettosa delle autonomie locali. Mi sembra una soluzione che si ispira ai principi della nostra Costituzione anche per quanto riguarda le modalità di svolgimento del controllo. Il fatto che il controllo si faccia utilizzando o avvalendosi dell'opera degli organi di controllo interno degli enti locali che continuano ad essere organi di controllo interno dell'ente e quindi soggetti a tutti i poteri di direzione degli organi di governo degli enti locali non è che un'applicazione nel campo del controllo del principio della sussidiarietà ed è appunto anche un modo di valorizzare l'apporto di questi organi tecnici per le stesse autonomie e quindi per le rappresentanze politiche degli stessi enti. Vedete, il modello a cui vagamente ci siamo ispirati è quello inglese che è il modello tutto sommato più rispettoso dell'autogoverno e dell'autonomia degli enti locali. Se si guarda infatti agli altri modelli, sia quello francese che tedesco degli Stati federali, veramente i controlli sono molto pesanti. Questo sistema inglese mi è venuto in

mente proprio con riferimento al manuale del controllo che qui la sezione delle autonomie della Toscana ha predisposto. Questo organo di controllo, effettua il controllo sugli enti locali attraverso dei propri revisori, "propri" nel senso che li nomina ma molto spesso sono dei liberi professionisti, sono dottori commercialisti che, fra l'altro, si fanno pagare anche in proporzione all'entità del bilancio e quindi a volte in misura notevole a carico dell'ente. Bene, prima di inviarli a fare il controllo degli enti locali, l'organo di controllo predispone tutta una serie di regole, una sorta di manuale di tutte le verifiche che devono essere effettuate da questi controllori, dopodiché accerta che le verifiche siano state fatte, che le conclusioni adottate siano legittime e condivisibili. Il principio è lo stesso con la differenza che si utilizzano gli organi degli stessi enti locali, i Collegi dei Revisori. Si utilizzeranno cioè gli organi di controllo interno ed è lo stesso ente locale che viene coinvolto nel controllo ed ecco perché si può parlare di partner sheap nell'esercizio del controllo perché Corte dei Conti ed enti

locali, si coinvolgono e il Consiglio delle Autonomie diventa in questa operazione l'organo centrale, lo snodo delle due istanze, l'istanza del controllore e l'istanza del controllato, la sede in cui si fa il confronto. Ecco quindi l'importanza di incontri come questo, ecco l'importanza di incontri programmati, incontri ripetuti, proprio anche per entrare negli aspetti tecnici. Secondo me tra sezione delle autonomie e consiglio delle autonomie c'è un campo vastissimo di collaborazione da esplorare perché l'uno organo completa e rafforza l'altro ed è la legittimazione dell'uno o dell'altro. Insomma, la sezione regionale della Corte dei Conti è il principale strumento per cui il Consiglio delle autonomie svolge la sua funzione nell'ambito della Regione. Concludo rivolgendo di nuovo i complimenti al Consiglio e alla sezione delle autonomie locali in particolare al Presidente Battini che è stata magna parte, a quanto mi risulta, nella redazione di questo veramente apprezzabile documento. Grazie a tutti.



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 pag. 58

CAPITOLO II - IL QUADRO ISTITUZIONALE “ 59

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: “ xx

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 pag. xx

CAPITOLO I - QUADRO RICOGNITIVO GENERALE DELL'ENTE “ xx

CAPITOLO II - IL SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE “ xx

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	pag. xx
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	 “ xx
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	 “ xx
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	 “ xx
 CAPITOLO VII - GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI	 “ xx
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	 “ xx
ELENCO DEI DOCUMENTI DA RICHIEDERE	“ xx
 ALLEGATI PARTE II	 “ xx
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	 “ xx
 CAPITOLO II - IL SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE	 “ xx
II. 1 Le regole contabili	
II. 2 Analisi degli strumenti contabili	
II. 3 Verifica delle regole di contabilizzazione	

CAPITOLO III - SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI	pag. xx
III. 1 Configurazione del sistema dei controlli interni	
III. 2 Effettività del sistema dei controlli interni	
CAPITOLO IV - .EQUILIBRI DI BILANCIO	“ xx
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	“ xx
V. 4 L'analisi dei residui: la valutazione e il risultato della relativa gestione	
CAPITOLO VII - GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI	“ xx
CAPITOLO VIII - INDEBITAMENTO	“ xx
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 quantopossibile, 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 program-

mato 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 ausiliarietà, 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 ausiliarietà 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-corrective; 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 ausiliarietà 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 ausiliarietà (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 delibazione) 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 imbatta, 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 ausiliarietà 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 presupporre 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 ausiliarietà 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 a 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 ausiliarietà 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 oppor-

tuni; 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-general", 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 protragano 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".

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.

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.

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;

inoltro (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 contro-deduzioni o per iscritto, ovvero partecipando all'adunanza;

adozione definitiva ed invio agli organi elettivi della pronuncia specifica e dell'eventuale allegato referto.

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 pub-

blici 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")¹, predisposto per gli anni 2001, 2002, 2003 e 2004, e dei dati ricavabili dai questionari inviati ai Comuni della Toscana², 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 Toscana³ 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 statistico⁴, sia esso negativo in 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.

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.

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.

Quadro ricognitivo generale

	Dati più recenti rispetto all'esercizio di riferimento - Anno.....
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 ⁽¹⁾	
Pressione tributaria locale ⁽²⁾	
Gettito IRAP pro capite ⁽³⁾	
Tasso di attività ⁽⁴⁾	

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

¹⁾ Fonte: IRPET stima statistica.

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

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

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

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 ⁽¹⁾			
Saldo di cassa			
Netto patrimoniale			

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

⁽¹⁾ Entrate e spese a preventivo (escluse partite di giro).

Quadro ricognitivo generale - Struttura dell'ente

	Anno
Dotazione organica	
Posti ricoperti	
Indice di copertura della pianta organica	
Personale flessibile ⁽¹⁾	
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.

⁽¹⁾ 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		
Totale		

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	
Esteralizzazioni	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.**Bilancio di previsione**

	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 ⁽¹⁾
Presenza degli allegati ex art. 172 TUEL			Allegati mancanti ⁽¹⁾
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.

¹⁾ 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 deficitarietà			
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 per sonale, 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 amministrativa⁵.

Rendiconto

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

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 ⁽¹⁾
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 ⁽¹⁾
Conto economico			
Prospetto di conciliazione			

Fonte: Corte dei conti su rendiconto e relazioni illustrative.

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

Anche delle relazioni allegata 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 assolva 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/bis

Regole di contabilizzazione				
Entrate e spese		Anno		
		Corretta contabilizzazione	Contabilizzazione dell'ente	Conformità Sì/No
Proventi da permessi a costruire		Titolo I, cat. 3		
Premi di liquidità su operazioni di finanza derivata⁽¹⁾		Titolo V, cat. 4		
Spese per esternalizzazioni e partecipazioni a società	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		
Spese per il personale	Personale di ruolo	Tit. I, int. 1 di ciascuna funzione		
	Co.co.co	Tit. I, int. 3		
Spese per studi, ricerche e consulenze		Tit. I, int. 3 - Tit. II, int. 6		

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

¹⁾ 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 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.

⁶ Si rammenta che l'art. 53, comma 23 della legge n. 300/2000 (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.

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.

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 pos-

Tabella n. 2

(valori in euro)

Equilibrio di parte corrente					
	Anno ...				
	Previsioni iniziali	Previsioni assestate	Acc./Imp.	Scostamento %	Scostamento %
	(A)	(B)	(C)	(B) / (A)	(C) / (B)
a) Entrate correnti Titolo I-II-III					
b) Spese correnti Titolo I					
Differenza (a-b)- Margine di contribuzione					
c) Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari					
Differenza (a-b-c)					
(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 (+)					
Avanzo/Disavanzo gestione corrente					

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).

sono 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. 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 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.

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.

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%.

Tabella n. 4

Equilibrio di parte capitale					
	Anno				
	Previsioni iniziali	Previsioni assestate	Acc./Imp.	Scostamento %	Scostamento %
	<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					
Differenza (a-b)					
Quota proventi concessioni edilizie destinati al bilancio corrente (-)*					
Altre entrate destinate al bilancio corrente (-)					
Utilizzo o copertura differenza:					
Avanzo gestione corrente					
Applicazione dell'avanzo					
Altro					
Avanzo / Disavanzo gestione in c/capitale					

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

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 espresse 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 partitamente 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.

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).

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						
Importo complessivo						

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

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.

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.

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).

La verifica deve estendersi ai controlli che l'ente ha previsto ed esplicita 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;

Prospetto n. 11.

Organismi gestionali servizi comunali - Anno di riferimento										
Servizi	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.

- 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.

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.

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.

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

(1) Di cui enti pubblici n.*** e di cui soggetti privati n. ***.

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

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: dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;

- l'avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni;
- 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 correnti⁷. 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 20058.

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.

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

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.

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.

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

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.

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 particolare 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 gestione 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 resi-

duo 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. lgs. 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 esauritivo 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 incorporare 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 programmatorio 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. Preliminare 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 con-

dizioni 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.

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.
- 5 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.
- 6 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%.
- 7 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.
- 8 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.

Finito di stampare
nel mese di Novembre 2007
da
EDITRICE CERBONE
Tel. 081.8318192