

## **METODOLOGIA SEGUITA PER IL CONTROLLO SUGLI ENTI LOCALI**

### **§ 1-ESPOSIZIONE SINTETICA DELL'ANALISI CONDOTTA SUI COMUNI**

I parametri fondamentali dell'attività di controllo svolta sui Comuni sono stati fissati, sulla base delle norme di legge (in particolare art. 3, comma 4, della legge n. 20/1994 e art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003), dall'atto di programmazione della Sezione.

L'oggetto della verifica è stato così individuato nella sana gestione finanziaria dell'ente locale e nel funzionamento dei controlli interni; la Sezione ritiene che la verifica della sana gestione finanziaria comprenda sia il controllo sulla regolarità contabile-amministrativa che il controllo sulla gestione strettamente inteso.

L'arco temporale di riferimento dell'analisi ha compreso, per quanto possibile, gli esercizi 2002 e 2003.

Le principali norme legislative alle quali ci si è riferiti nel corso della verifica sono riportate nell'allegato n. 1.

L'istruttoria è stata avviata mediante un contatto formale con l'amministrazione ed alcune richieste documentali.

In via preliminare si è proceduto ad un'analisi del quadro organizzativo e strutturale dell'ente, attraverso tutte le informazioni facilmente acquisibili (anche via Internet), al fine di disporre di una prima conoscenza generale della realtà comunale: numero abitanti, numero dipendenti e dirigenti, organizzazione uffici comunali, stabilità politica dell'ente (eventuali scioglimenti o dissesti finanziari), modalità erogazione servizi pubblici (aziende speciali, concessione, società partecipate).

Si è passati quindi ad un primo esame della documentazione acquisita (nell'allegato n. 2 vengono indicati i documenti esaminati).

Successivamente sono stati programmati accessi informali presso il Comune per ottenere direttamente chiarimenti e acquisire atti ancora necessari; particolarmente costruttivi, in questi casi, si sono dimostrati i colloqui con il responsabile del servizio finanziario ed il presidente del collegio dei revisori i quali, con la massima disponibilità, hanno fornito tutte le notizie richieste.

In questa fase di sperimentazione le richieste sono state molto estese, certamente più ampie rispetto a quelle che saranno necessarie per l'attività svolta a regime.

Sulla base delle notizie acquisite e della programmazione dell'attività istruttoria, l'analisi è stata organizzata per aree ed è stato di conseguenza redatto l'indice della relazione (allegato n. 3).

Seguendo l'ordine logico di tale indice, si riportano di seguito i momenti dell'analisi che possono costituire elementi di riferimento per le prossime indagini della Sezione, con la precisazione che le indicazioni fornite non esauriscono il campo d'indagine.

Si precisa altresì che sono stati utilizzati, ai fini della valutazione finale del controllo, anche i risultati del gruppo di lavoro costituito per coadiuvare la Sezione in questa fase di sperimentazione.

I dati forniti dagli indicatori, elaborati dal gruppo con l'obiettivo di campionare i Comuni da controllare nel 2005, sono stati, in via preliminare, sottoposti a validazione confrontandoli con quelli preventivamente calcolati dall'ufficio di controllo sulla base dei bilanci di previsione, dei consuntivi e degli altri documenti acquisiti dal Comune.

Ciò al fine di verificare quali tra questi dati potranno essere utilizzati direttamente il prossimo anno, per la verifica sui singoli Comuni che sarà programmata a regime, senza dover essere desunti volta per volta dai documenti contabili. Al riguardo si ritiene necessario, ad esempio, per le problematiche emerse nell'ambito dei lavori del gruppo, acquisire direttamente

i dati relativi all'indebitamento, sebbene gli stessi siano, almeno in parte, contenuti anche nei certificati del bilancio.

In ogni caso tali indicatori non hanno costituito il risultato del controllo della Corte, ma, semmai, il punto di partenza dell'analisi, unitamente ad altri dati, in quanto soltanto dall'esame attento e puntuale della realtà indagata (che è costituita da enti singolarmente considerati), sarà possibile effettuare le valutazioni di competenza di questa Sezione.

Di conseguenza, gli indicatori risultanti dall'elaborazione potranno essere utilizzati per le prossime indagini, oltre che per selezionare gli enti da esaminare, soltanto quali dati strumentali alle valutazioni del magistrato istruttore, valutazioni adeguatamente motivate sulla base della conoscenza diretta e complessiva della realtà comunale. Le "criticità" e le "sensibilità", che costituiscono il frutto di analisi statistiche e di valutazioni del gruppo di lavoro finalizzate al campionamento, non potranno costituire, invece, di per sé, valutazioni sull'attività dell'ente.

Le comparazioni spaziali, che sarebbero possibili attraverso un'analisi comparata degli indicatori suddetti, soprattutto nell'ambito del controllo sulla gestione, sembrano richiedere uno studio ulteriore, allo scopo di individuare, anche mediante parametri più aggiornati ed estesi al campo non finanziario, situazioni oggettivamente raffrontabili, in quanto caratterizzate da omogeneità e significatività ai fini degli obiettivi del controllo.

Allo scopo di effettuare comparazioni tra enti potrebbe essere finalizzata anche la formazione di una banca dati della Sezione, che a regime potrà essere costituita ed implementata nel tempo con gli elementi che saranno richiesti di volta in volta.

## **§ 2-REGOLE DI ORGANIZZAZIONE**

È risultata necessaria, in via preliminare, la disamina dello statuto e dei regolamenti comunali (di contabilità, di organizzazione, altro).

Per quanto concerne il regolamento di contabilità, sono state effettuate le seguenti verifiche:

- esistenza e data di approvazione (per valutarne l'adeguamento all'attuale quadro normativo), eventuali aggiornamenti;
- conformità alle norme (in particolare al D. Lgs. n. 77/1995 e alle norme dello statuto comunale): verifica dell'esistenza del contenuto obbligatorio e conformità alle norme del contenuto eventuale;
- esame delle soluzioni adottate dall'ente nell'esercizio della propria autonomia.

## **§ 3- SISTEMA CONTABILE DELL'ENTE**

Il sistema contabile degli enti locali è caratterizzato da una strumentazione obbligatoria, indicata con precisione e completezza. Tali strumenti vanno analizzati singolarmente per verificarne la conformità alle norme, anche di fonte comunale, e l'adeguatezza rispetto alla rispettiva funzione; una visione d'insieme è inoltre necessaria per valutare la compatibilità dell'intero sistema alle esigenze dell'ente.

Con riferimento al sistema generale sul quale è impernata l'attività degli enti, è apparso interessante acquisire dati sul sistema informativo utilizzato: soggetto fornitore e data dell'acquisizione, soggetto al quale il Comune si riferisce attualmente, utilizzazione da parte di altri enti del medesimo sistema.

Ai fini di una verifica della conformità al sistema normativo e ai principi contabili si è proceduto ad una preliminare disamina generale della documentazione, indipendentemente dalle singole operazioni che sono state successivamente considerate in modo analitico, al fine di ottenere una visione d'insieme in ordine alla razionalità e all'adeguatezza degli strumenti usati dal Comune per il fine in relazione al quale sono stati predisposti.

Con riferimento al controllo sulla regolarità contabile-amministrativa, che la Sezione ritiene rientri nell'ampia nozione di verifica della sana gestione finanziaria, sono state effettuati nel corso di tutta l'analisi, con riferimento alle situazioni di volta in volta esaminate, accertamenti dell'affidabilità dei conti (intesa quale conformità alle regole che ne disciplinano la formazione e, al tempo stesso, come veridicità dei dati esposti negli stessi), e sulla regolarità delle operazioni di cui i dati sono espressione.

Allo stesso fine, in via preliminare, sono state verificate le regole usate per l'allocazione in bilancio di determinate poste, che vengono di seguito indicate, per le quali sussistono incertezze in ordine alla relativa contabilizzazione:

- entrate provenienti da oneri di urbanizzazione; tali entrate, infatti, rivestono una certa rilevanza ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio (come sarà di seguito meglio esposto) e si è di conseguenza ritenuto necessario verificarne le modalità di allocazione in bilancio (si rammenta che l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali ritiene corretto qualificare queste entrate come tributarie) e, altresì, verificare l'esistenza e la natura dell'atto con il quale viene determinata la relativa finalizzazione (regolamento, delibera annuale, altro);
- trasferimenti di risorse ai soggetti gerenti i servizi pubblici locali (ricapitalizzazioni, contributi di esercizio e/o corrispettivi contrattuali, contributi per investimenti, ecc.);
- spese per il personale, in particolare co.co.co., incarichi esterni e consulenze.

Sempre in ordine ad una corretta contabilizzazione, è importante, in questa fase preliminare, verificare altresì se l'ente ha fornito una definizione di spesa d'investimento, in conformità a quanto stabilito dall'art. 119 della Costituzione e dell'art. 3, comma 18, della legge n. 350/2003 (finanziaria 2004).

Per quanto concerne il sistema di bilancio, complessivamente considerato nella sua attuazione concreta, l'esperienza fatta ha evidenziato che lo stesso non si dimostra sempre adeguato a fornire complete informazioni sulla programmazione dell'ente e a consentire di valutare l'attività svolta in relazione ai parametri normativi e agli obiettivi prefissati; in particolare, per alcuni aspetti, è stato necessario richiedere all'amministrazione informazioni specifiche e acquisire le delibere relative.

Tale inadeguatezza è da ricollegare, oltre che a situazioni relative al singolo ente, anche a problematiche inerenti ad aspetti nuovi (emerse dall'analisi effettuata), probabilmente ancora non sufficientemente e chiaramente disciplinati e comunque molto complessi.

È il caso dell'esternalizzazione dei servizi pubblici, che richiede un'attività di programmazione e di controllo nuova per gli enti e non facilmente attuabile con gli strumenti a disposizione, nati prevalentemente per altre esigenze. Come si vedrà più in dettaglio successivamente, in questo caso si è ritenuto opportuno consigliare all'ente l'introduzione di un prospetto o una nota integrativa da allegare al bilancio e al rendiconto, relativa alle risorse trasferite alle aziende gerenti servizi pubblici, con le dovute specificazioni relative alle tipologie di servizi e di aziende (partecipate e non, a totale partecipazione, partecipazione maggioritaria e altro, ecc). Nell'immediato sono state predisposte alcune schede utili all'acquisizione dei dati più rilevanti (allegato n. 4)

Non appare a tal fine sufficiente l'allegato al bilancio di previsione, di cui all'art. 172 del TUEL, che indica le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni e società di capitali per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce.

### **3.1 Relazione previsionale e programmatica**

La verifica del contenuto della relazione previsionale e programmatica ha riguardato anzitutto le indicazioni minime di cui all'art. 170 TUEL e allo schema di relazione approvato con regolamento (D.P.R. 3 agosto 1998, n. 326), individuando a tal fine una griglia di elementi significativi:

- per le entrate, valutazione sui mezzi finanziari e sulle fonti di finanziamento;

- per le spese, valutazione di programmi e progetti, "rilevando l'entità e l'incidenza delle previsioni rispetto alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo e a quella di investimento" (tale analisi consente di valutare la rigidità della spesa e la libertà di manovra dell'ente);
- dimostrazione delle varianti intervenute rispetto agli esercizi precedenti;
- obiettivi gestionali che si intendono raggiungere, sia in termini di "bilancio, che di efficacia e di efficienza ed economicità del servizio".

Nell'analisi del contenuto del documento in rapporto alle relative finalità, è stato possibile evidenziare che:

- risulta determinante la leggibilità per programmi (indicazione delle caratteristiche di ciascun programma); ciò non avviene se la relazione si limita ad esporre programmi che coincidono alle funzioni e ai servizi delle articolazioni del bilancio (distinguendo poi all'interno tra spese correnti, in conto capitale e rimborso prestiti);
- la variazione degli stanziamenti rispetto all'esercizio precedente (soprattutto l'aumento) deve essere sufficientemente e non genericamente motivata. Sarebbe inoltre utile all'ente accertare lo scostamento delle previsioni non solo rispetto a quelle assestate dell'esercizio precedente, ma anche rispetto a quelle iniziali dello stesso anno e considerare le variazioni intervenute in conseguenza della gestione rispetto ai risultati della programmazione;
- gli obiettivi non devono essere indicati con affermazioni generiche e di principio, ma devono consistere in finalità concrete, specifiche e attuabili;
- come tutti i documenti del sistema di bilancio, la relazione deve essere facilmente leggibile (non rispetta del tutto questo principio, ad esempio, la relazione che fa continui rimandi ad altri documenti o relazioni allegate ad altri documenti, rendendo meno immediata la stessa comprensibilità).

### **3.2 Bilancio di previsione**

Appare utile verificare se nelle spese per funzioni generali di amministrazione e controllo (spese di funzionamento) siano contabilizzate anche spese che potrebbero essere più opportunamente allocate in servizi di altre funzioni di bilancio (secondo la codifica del D.P.R. n. 194/1996) quali, ad esempio, spese per il personale o le manutenzioni, ecc. In ogni caso il contenuto di queste spese va tenuto presente laddove si calcola la percentuale di spesa destinata alla funzione e la si rapporta con altre voci.

### **3.3 Piano esecutivo di gestione (PEG)**

Il Piano esecutivo di gestione è stato tenuto presente non solo per l'analisi del bilancio di previsione, ma anche in sede di consuntivo per verificare il grado di conseguimento degli obiettivi e per valutare i livelli di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa nonché l'attività del personale responsabile della realizzazione dei programmi.

### **3.4 Rendiconto**

La relazione illustrativa dei dati consuntivi approvata dalla Giunta deve rendere conto delle attività svolte e dei risultati raggiunti, e a questo fine è indispensabile che le valutazioni siano sempre collegate in modo comprensibile alle previsioni ed ai programmi, soprattutto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica.

Non è così automatico, a volte, tra l'altro, un immediato riscontro con i dati contabili del bilancio e dello stesso consuntivo, dovendo a tal fine essere spiegato in modo chiaro come si perviene ai dati illustrati e alle valutazioni esposte partendo dai dati finanziari.

### **3.5 Conto economico e conto del patrimonio**

È necessario verificare che questi strumenti non costituiscano un semplice adempimento burocratico, ma riescano ad assolvere nella sostanza la funzione istituzionale loro assegnata.

Con riferimento specifico al conto economico, occorre prestare particolare attenzione alle plusvalenze e minusvalenze, componenti economiche straordinarie, le quali possono realizzarsi anche in occasione di operazioni di dismissione di cespiti patrimoniali, qualora il prezzo di cessione risulti diverso (superiore o inferiore) rispetto al valore contabile residuo. Nello schema di conto economico le plusvalenze e le minusvalenze devono trovare corretta allocazione nelle apposite voci (rispettivamente E24 e E26) della gestione straordinaria, attraverso le quali partecipano alla determinazione del risultato economico di competenza dell'esercizio.

Al riguardo la legge finanziaria 2004 (articolo 3, comma 28, della legge n. 350/2003) ha introdotto un'interessante novità, consentendo agli Enti locali la possibilità di utilizzare le entrate derivanti dal plusvalore, realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali, per spese aventi carattere non permanente, connesse alle finalità di cui all'articolo 187, comma 2, del D.Lgs. 267/2000 (che considera l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione), in deroga alle previsioni generali dell'ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali.

Per il conto del patrimonio è apparso utile verificare l'ultimo aggiornamento dell'inventario, il numero e il valore delle dismissioni immobiliari e valutare il grado di attuazione della politica comunale di dismissioni unitamente ai risultati ottenuti.

### **3.6 Bilancio di mandato**

Seppure non espressamente previsto dalle norme, appare interessante riportare l'esperienza degli enti che hanno adottato il bilancio di mandato, offrendo in tal modo un'ulteriore informazione sull'attività svolta.

L'istituto non ha una disciplina che ne caratterizzi la funzione, la quale dipende in larga parte dalla volontà del singolo ente, sia per quanto concerne il contenuto che per la finalizzazione.

Mentre per alcuni documenti del sistema di bilancio si pone il problema di assicurare che all'adempimento formale della loro redazione corrisponda anche l'assolvimento sostanziale della funzione loro assegnata dalle norme, nel caso del bilancio di mandato la necessità di un ulteriore documento sembra emergere da un'esigenza sostanziale.

In questa fase l'attenzione su questo strumento può essere rivolta anzitutto proprio alla finalizzazione dello stesso verso un obiettivo sostanziale, in quanto altrimenti rischierebbe di diventare un inutile e pericoloso elemento di complicazione del sistema di bilancio; in secondo luogo, può risultare interessante verificare i contenuti e le funzioni che gli enti controllati vi annettono al fine di enucleare le diverse tipologie possibili.

## **§ 4- SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI**

La *ratio* e la disciplina dei controlli interni vanno desunte, oltre che dal d. lgs n. 286 e dal TUEL, anche dallo statuto e dal regolamento comunale.

È stato interessante verificare in quale misura e con quali modalità l'ente ha esercitato l'autonomia riconosciutagli al fine di conformare il sistema dei controlli alle proprie esigenze.

Dopo aver analizzato il quadro normativo entro il quale si inserisce il sistema dei controlli interni del Comune, si è passati ad indagare l'effettività ed il funzionamento del sistema stesso, attraverso i seguenti passaggi:

a) costituzione formale degli appositi organi: nomina (provvedimento, scelta dei componenti, numero dipendenti addetti oltre i componenti);

b) funzionamento degli organi costituiti (relazioni presentate, altri elaborati e informazioni fornite agli organi dell'ente, relativa frequenza);

c) descrizione analitica dei singoli controlli funzionanti: avvenuto esercizio del controllo nei casi previsti dalle norme (verifica compiuta soprattutto con riferimento al collegio dei revisori, ai quali le norme impongono specifici obblighi); analisi delle relazioni presentate e valutazione (eventualmente a campione in relazione al numero);

d) collegamento a sistema e valutazione del sistema stesso, anche in relazione all'impatto sulla gestione dell'ente;

e) eventuale estensione dei controlli ai soggetti gestori dei servizi pubblici;

g) rinvio ai singoli argomenti trattati, nell'ambito dei quali effettuare valutazioni sull'esistenza dei pareri obbligatori e sulla congruità e completezza del contenuto degli stessi (controllo eseguito per il collegio dei revisori). Nel caso di attività del collegio dei revisori svolta oltre i casi stabiliti dalla legge è stata verificata la congruità dei risultati rispetto all'attività dell'ente, anche al fine di segnalare eventuali prassi da portare ad esempio.

Con riferimento al PEG, occorre verificare se l'organo di revisione ha svolto le procedure di controllo relative alla redazione, all'approvazione ed allo sviluppo dello stesso. Innanzitutto, se è stata svolta la verifica della congruità degli obiettivi assegnati ai centri di responsabilità rispetto alle specifiche risorse devolute agli stessi. Inoltre, se è stata verificata l'adeguatezza delle risorse umane e strumentali disponibili per il raggiungimento di ciascun obiettivo. Infine, se i revisori sono stati in grado di monitorare, nel corso dell'esercizio, l'interazione tra il PEG e il controllo di gestione.

Per quanto concerne il controllo di gestione, appare importante verificare l'operatività di un controllo effettivo, non essendo sufficiente e, forse, nemmeno indispensabile in relazione alle dimensioni dell'ente, la costituzione di un apposito ufficio; è piuttosto necessario verificare che ciascun ente attivi correttamente il processo di programmazione, gestione e controllo.

## **§ 5- EQUILIBRI DI BILANCIO**

Le modalità espositive del calcolo degli equilibri di bilancio possono essere diverse.

La verifica della correttezza del calcolo sugli equilibri contenuto nei documenti contabili dell'ente dovrebbe riguardare l'esatta imputazione nei diversi titoli delle varie voci di entrate e uscite, a campione, e la legittimità e congruità delle poste previste per coprire la differenza.

L'equilibrio raggiunto e gli strumenti utilizzati per tale raggiungimento sono stati oggetto di comparazione storica.

Equilibrio di parte corrente---

La verifica è nella sostanza finalizzata ad accertare che la somma delle entrate dei titoli I, II e III sia uguale o maggiore alle spese del titolo I, sommate alla quota capitale di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari. L'eventuale differenza può essere coperta esclusivamente con gli strumenti consentiti dalla legge.

Ciò vuol dire che le entrate correnti devono finanziare sia le spese correnti che le spese a servizio dei finanziamenti già esistenti o che, al contrario, tali spese non possono essere finanziate con entrate derivanti da prestiti o da alienazioni di cespiti, salvo le eccezioni previste dalla legge.

È risultato interessante, oltre a valutare le soluzioni adottate dal singolo Comune, evidenziare le situazioni diffuse, soprattutto con riferimento agli strumenti utilizzati per coprire la differenza tra entrate correnti e spese correnti (comprehensive delle quote di ammortamento).

A questo fine è emersa la frequente utilizzazione di quote degli oneri di urbanizzazione, non più vincolati (sulla base dell'art. 136, comma 2, del D.P.R. n. 380/2001 che ha abrogato, a decorrere dal 30 giugno 2003, l'art. 12 della L. n. 10/1977); di conseguenza le amministrazioni non incontrano limiti normativi per l'utilizzazione di tali entrate, potendole di conseguenza finalizzare, anche integralmente, alla copertura di spese correnti.

Tuttavia, 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.

Di conseguenza diventa importante verificare, per le entrate da oneri di urbanizzazione:

- la modalità di contabilizzazione in bilancio, sia ai fini della loro facile individuazione, che allo scopo di accertarne la relativa utilizzazione (ad esempio, l'eventuale allocazione nel titolo IV delle entrate e la finalizzazione, anche parziale, al raggiungimento dell'equilibrio di parte corrente, rende necessaria la detrazione dell'ammontare a tale ultimo fine utilizzato al momento di calcolare l'equilibrio di parte capitale);
- la ricorrenza negli anni del ricorso a queste entrate per garantire l'equilibrio di parte corrente;
- la percentuale del complesso di queste entrate utilizzate a tal fine e la percentuale di copertura garantita in tal modo;
- la capacità di programmazione dell'ente, comparando le previsioni del bilancio con gli accertamenti e le riscossioni a consuntivo relative all'ammontare di tali entrate.

Particolare attenzione è stata dedicata anche all'avanzo di amministrazione, che 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 l'avanzo 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.

In questa fase, considerato che l'avanzo può essere utilizzato per garantire gli equilibri di bilancio (per la parte non vincolata), si è proceduto a:

- analizzare la consistenza dell'eventuale avanzo nel periodo considerato;
- verificare la relativa utilizzazione al fine di garantire gli equilibri di bilancio;
- calcolare il rapporto tra eventuale avanzo e entrate correnti (tit. I, II e III).

Equilibrio di parte capitale---

La spesa in conto capitale (titolo II) può essere finanziata, oltre che con le entrate del titolo IV (al netto degli eventuali oneri di urbanizzazione iscritti in questo titolo e utilizzati per garantire l'equilibrio di parte corrente) e le entrate del titolo V (al netto delle anticipazioni di tesoreria), anche da altre poste consentite dalla legge:

- avanzo economico della gestione (avanzo della gestione di parte corrente, dato dalla differenza dei primi tre titoli dell'entrata e le spese correnti più le spese per rimborso prestiti e mutui);
- eventuale avanzo di amministrazione applicato al bilancio e destinato al finanziamento di spese in conto capitale;
- quota di entrate di parte corrente.

Gli equilibri garantiti in sede di bilancio di previsione devono essere mantenuti durante tutto il corso della gestione.

L'art. 193 del TUEL consente agli enti di stabilire la periodicità delle verifiche dello stato di attuazione dei programmi e del permanere degli equilibri di bilancio, da farsi almeno una volta l'anno e comunque entro il 30 settembre: appare utile al riguardo verificare cosa prevedono i regolamenti comunali e analizzare le relative delibere.

L'effettività della verifica, al di là di un mero adempimento formale, richiederebbe che tali delibere non fossero formulate in termini generici e che dessero conto, oltre che del mero dato finanziario, anche del sostanziale stato di attuazione dei programmi.

## **5.1 Analisi delle entrate**

L'analisi delle entrate, così come d'altro canto quella delle spese, finalizzata a valutare la manovra programmatoria dell'ente, ha ricompreso la verifica della coerenza della manovra allocativa con le scelte strategiche esposte nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio pluriennale.

Sono state effettuate comparazioni storiche mediante appositi prospetti, in relazione ai titoli, a entrate proprie e derivate, entrate da ricorso al mercato, entrate libere e vincolate. Ciò può servire anche ad evidenziare eventuali poste anomale, valutandone la ricorrenza, ciclicità e straordinarietà e l'eventuale relativa utilizzazione per finanziare spese correnti, soprattutto se derivanti da operazioni di indebitamento.

L'autonomia finanziaria dell'ente misura la capacità dell'ente di essere finanziariamente autonomo ed è rappresentata dal rapporto tra le risorse correnti che affluiscono per merito delle politiche tributarie e tariffarie adottate dall'ente (entrate proprie, tit. I e III) e le entrate complessive correnti (tit. I, II e III).

Al riguardo è stato anche accertato il rispetto dei parametri di deficitarietà di cui al DPR n. 194/1996 ed al DM n. 217/2003, diversificati per classe demografica.

## **5.2 Analisi delle spese**

Anche per le spese sono state effettuate comparazioni storiche mediante prospetti di raffronto ed è stato valutato il relativo andamento.

Tra le spese correnti è sembrato utile prestare attenzione alla spesa per il personale, sia per l'aspetto quantitativo che per la sua natura di componente rigida della spesa (unitamente a quella per rimborso prestiti), non modificabile nel breve-medio periodo e, di conseguenza, costituente un fattore critico per il mantenimento degli equilibri di bilancio.

È quindi stata analizzata l'incidenza della spesa per il personale sulle entrate correnti (spese titolo I, intervento 1/entrate titoli I, II e III).

È stato anche considerato l'indicatore di cui al DM 217/2003, nell'ambito dei parametri di deficitarietà, che rapporta la spesa per il personale al totale della spesa corrente, con esclusione di quella finanziata con entrate a specifica destinazione dalla Regione o da altri enti pubblici.

La spesa per il personale è stata quindi rapportata con il numero dei dipendenti, prestando attenzione ad indicare esattamente la fonte da cui si trae tale ultimo dato.

Si rammenta che nel valutare l'eventuale riduzione del numero dei dipendenti, deve essere considerato non solo l'andamento della relativa spesa, ma anche la spesa per altre forme di collaborazioni sempre più diffuse.

In realtà la spesa effettiva per il personale tende ad essere sottostimata, in quanto rimangono fuori dal calcolo le collaborazioni coordinate, continuative e occasionali, che sono inserite fra le prestazioni di servizi, titolo I, intervento 3 e le consulenze, le quali, se finalizzate a consulenze per progettazioni o collaudi relativi all'acquisizione di beni strumentali, opere pubbliche, immobili, terreni, ecc., sono inserite tra le spese in conto capitale ("incarichi professionali esterni", titolo II, intervento 6).

L'indicatore mantiene comunque la propria utilità in quanto finalizzato a misurare la parte di entrate correnti che va a finanziare quella porzione di spese correnti difficilmente modificabili nel breve-medio periodo, rimanendo fuori le altre forme di collaborazione.

Tuttavia queste ultime meritano una specifica ed autonoma considerazione, soprattutto con riferimento all'ammontare della relativa spesa, la variazione nel tempo e la relativa incidenza sulle spese e sulle entrate complessive.

Di conseguenza il numero di dipendenti per ciascun anno con contratto di collaborazione continuata e coordinata è stato raffrontato altresì alla spesa relativa, così come il numero di consulenze esterne, distinguendo tra spese correnti e spese in conto capitale.

A tali considerazioni bisogna aggiungere che la spesa per il personale è tanto più contenuta quanto maggiore è stata il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici, la cui spesa presenta medesime caratteristiche di rigidità della spesa per il personale, soprattutto laddove si tratta di servizi essenziali e non elastici.

Al pari della spesa per il personale, la spesa per il rimborso dei prestiti e per interessi passivi presenta caratteri di rigidità e, di conseguenza, è stata calcolata la relativa incidenza sulle entrate correnti.

Interessante anche il calcolo dell'incidenza della spesa corrente per le funzioni generali di amministrazione e controllo e le spese correnti complessive, in quanto si acquisiscono, in tal modo, da una parte indicazioni sulla spesa corrente destinata al funzionamento dell'ente (spese generali) e, dall'altra, sulla percentuale di spesa corrente non allocata nei servizi finali.

Per quanto concerne la spesa in conto capitale, è apparso utile:

- calcolare anzitutto il rapporto tra tale spesa e la spesa corrente, al fine di valutare la capacità, nell'ambito delle possibilità dell'ente, di convogliare risorse verso gli investimenti; tale rapporto acquista rilevanza se viene calcolato almeno per un triennio, dato che la spesa in conto capitale è influenzata da fattori contingenti.
- verificare le fonti di finanziamento di tale spesa scelte dall'ente tra quelle possibili (alienazioni patrimoniali, trasferimenti di capitale dallo Stato, Regione e altri enti, mutui e BOC, avanzo di amministrazione applicato e/o avanzo della gestione corrente);
- calcolare l'incidenza della spesa finanziata con ciascuna di tale fonte sul totale della spesa in conto capitale, analizzando anche il relativo andamento.

Al riguardo, al fine della valutazione delle spese per investimenti dell'ente, potrebbe depurarsi il totale delle spese in conto capitale dalle spese per concessioni di crediti e anticipazioni (intervento 10 del titolo II).

## **§ 6- ANALISI DEL RENDICONTO E RISULTATI DELLA GESTIONE**

Nell'ambito dell'analisi del rendiconto, due sono state considerate le verifiche prioritarie: analisi e valutazione della capacità di programmazione, mettendo a confronto i dati del rendiconto con quelli di bilancio, e valutazione degli scostamenti rispetto all'esercizio precedente, al fine di analizzare gli andamenti della gestione.

In relazione al primo obiettivo può non essere sufficiente la comparazione con le previsioni assestate dell'esercizio, ma sembra necessario, ai fini di una corretta informazione, il raffronto con le previsioni iniziali del bilancio.

Tutti i report relativi alle comparazioni storiche delle previsioni, sia per le spese che per le entrate, nonché quelli relativi agli equilibri di bilancio, possono essere utilizzati per calcolare i medesimi dati del rendiconto (accertamenti e impegni) e confrontarli con i dati del bilancio di previsione.

In particolare sono state calcolate la capacità di programmazione (in termini di grado di trasformazione delle previsioni in accertamenti) e la capacità di gestione (in termini di velocità di riscossione e, allo stesso tempo, di valutazione del grado di efficacia dell'attività degli uffici preposti alla riscossione di tali risorse) delle seguenti entrate:

- ICI;
- TARSU;
- proventi da contravvenzioni (titolo III- entrate extratributarie, categoria 1- proventi da servizi pubblici);

- proventi da oneri di urbanizzazione i quali, sebbene non qualificati come entrate proprie e contabilizzate ancora da alcuni enti nel titolo IV, tuttavia dipendono, nell'ammontare delle riscossioni e nella relativa utilizzazione, dall'autonomia e dalla capacità dell'ente.

La possibilità di calcolare la capacità di gestione e di programmazione complessivamente di tutte le entrate correnti proprie dell'ente richiede la deduzione di quelle entrate (quali addizionale e compartecipazione IRPEF) il cui procedimento di accertamento e riscossione sconta ritardi non necessariamente imputabili all'ente.

Nell'ambito della spesa corrente, è stato calcolato il grado di trasformazione delle spese correnti in impegni.

L'eventuale disavanzo di amministrazione è stato rapportato alla spesa dei titoli I e III, con esclusione del rimborso di anticipazioni di cassa, effettuando le consuete comparazioni storiche e considerando come limite massimo di tale rapporto il valore del 5%, fissato come parametro delle condizioni di deficitarietà.

Interessante anche calcolare il rapporto tra anticipazioni di tesoreria ed entrate correnti, al fine di verificare eventuali problemi ricorrenti di liquidità dell'ente.

### **§ 7- GESTIONE DEI RESIDUI**

Per i residui è stata effettuata una comparazione storica del rapporto tra residui attivi e totale delle entrate e residui passivi e totale delle spese, nonché il raffronto con i livelli di deficitarietà.

Particolare attenzione è stata posta 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.

La disamina delle delibere di riaccertamento potrebbe tuttavia non dimostrarsi sufficiente, soprattutto nel caso di mancanza di chiarezza e comprensibilità delle stesse; necessaria al riguardo una verifica a campione dell'effettiva esigibilità dei residui mantenuti.

Appare utile, altresì, elaborare, in collaborazione con l'amministrazione comunale, un report indicante la vetustà dei residui mantenuti in bilancio, in relazione alla corrispondente tipologia, in quanto il trascinarsi di residui attivi potrebbe essere giustificato dall'intento di raggiungere un pareggio o ottenere un avanzo diversamente non realizzabile.

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) si è ritenuta 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.

### **§ 8- DEBITI FUORI BILANCIO**

Determinante per i debiti fuori bilancio è anzitutto la valutazione dell'esistenza, entità e motivazione dei debiti regolarmente riconosciuti con delibera dell'ente, nonché l'accertamento del reperimento delle relative fonti di finanziamento.

### **§ 9- GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI E SOCIETÀ PARTECIPATE**

Dal sistema di bilancio (relazione previsionale e programmatica, bilancio di previsione e rendiconto) non risultano con chiarezza ed immediatezza l'entità e le modalità del finanziamento dei gestori dei servizi pubblici locali.

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.

Allo stesso fine non si è dimostrata di per sé sufficiente la pubblicazione di un 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, non sono idonei ad offrire sufficienti informazioni sul sistema di *governance* adottato dall'ente committente, il cui obiettivo non può essere quello, o solo quello, di realizzare un utile, ma trattandosi di partecipazioni a società che sono incaricate di gestire servizi pubblici, si identifica nella necessità di garantire l'erogazione del servizio stesso secondo le caratteristiche programmate.

Invero, come prima riferito, il problema attiene sia alla corretta e trasparente contabilizzazione delle risorse, che alle attività di programmazione, gestione e controllo che con difficoltà gli enti riescono ad esercitare laddove il servizio è stato esternalizzato, non essendo stati predisposti tempestivamente adeguati strumenti necessari ad affrontare il profondo cambiamento che ha interessato tutta la pubblica amministrazione e, in particolare, i soggetti che più di altri gestiscono servizi diretti ai cittadini.

Dal primo punto di vista, si è già detto della necessità di richiedere al Comune un prospetto da cui risultino le risorse trasferite, consigliando nel contempo di predisporre tale prospetto, anche in forma di nota integrativa, non solo e non tanto per le esigenze conoscitive dell'organo di controllo, ma soprattutto per il corretto esercizio delle proprie funzioni e per una corretta informazione al Consiglio.

Per quanto riguarda, invece, il secondo problema, 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 valutazione sulla quale si basa invece spesso la valutazione dell'ente sulla 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 i Comuni 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 soddisfazione dell'utenza e a tal fine dovrebbero essere effettuate, da parte dell'ente, specifiche indagini già al momento della programmazione.

Tra gli elementi da valutare anticipatamente rientra anche l'adozione di strumenti che consentano il controllo della gestione del servizio, in relazione agli obiettivi che l'ente si è prefissati, attraverso gli strumenti posti a disposizione dagli atti che disciplinano il rapporto (contratti di servizio, concessioni o altro), atti che devono essere attentamente formulati in tal senso.

Al riguardo la scelta di un soggetto gestore (società di capitali) anziché un altro 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..

Le notizie necessarie a valutare le problematiche sopra evidenziate hanno richiesto un'istruttoria complessa, nell'ambito della quale è apparso necessario acquisire, per ciascun servizio, alcuni elementi fondamentali, di seguito indicati:

1. se il servizio è gestito all'interno dell'ente o affidato all'esterno;
2. controllo sulla gestione del servizio: previsione di apposito organo o struttura deputata negli atti dell'ente, eventuale costituzione formale e relativo funzionamento. Rapporti tra questi organi, se istituiti, e gli organi di controllo interno.

Nel caso in cui i servizi siano stati esternalizzati:

3. quote di partecipazione, numero di soci, entità dei trasferimenti, a titolo di corrispettivi contrattuali o eventuali contributi ordinari di esercizio, contributi per ripiani disavanzi pregressi, risorse trasferite per eventuali ricapitalizzazioni, retribuzione eventuali servizi complementari;
4. strumento di regolamentazione del rapporto: concessione, proroga di concessione, contratto di servizio (disamina dei relativi atti acquisiti in copia);
5. procedure di affidamento: affidamento diretto, affidamento con procedure ad evidenza pubblica;
6. natura giuridica delle società gerenti i servizi: società di capitale o altro, società a partecipazione interamente comunale, a partecipazione interamente pubblica, anche se non dell'ente considerato, a partecipazione mista pubblica-privata, interamente privata.
7. controllo sulle società partecipate: a) esistenza e funzionamento di una struttura appositamente costituita; b) rappresentanza del Comune nel consiglio di amministrazione della società; c) eventuali patti di sindacato per la definizione delle nomine in CdA, nel caso di socio di minoranza; d) collegamento tra il Comune e gli eventuali componenti del CdA, al fine di verificare in quale misura e con quali strumenti l'ente è in grado di influenzare le scelte imprenditoriali della società per renderle compatibili con i propri fini; e) partecipazione del Comune alle scelte per le modifiche necessarie all'adeguamento alla riforma societaria;
8. controllo sull'esatta esecuzione del contratto di servizio o di altro atto che regola il rapporto tra gestore ed ente locale, sia per quanto concerne i rapporti economici-finanziari che le modalità gestionali e la soddisfazione dell'utenza.

Nel caso in cui si possa calcolare con facilità la spesa corrente destinata al servizio di raccolta e smaltimento rifiuti solidi urbani, è interessante calcolare se le entrate TARSU costituiscano una sufficiente fonte di copertura di tali spese, in attesa dell'attuazione della riforma in base alla quale l'entrata tributaria viene sostituita con la tariffa.

### **§ 10- INDEBITAMENTO**

Problema prioritario è stato quello di verificare se il sistema di bilancio, così come interpretato dagli enti, offra le informazioni necessarie a rendere conto della programmazione e dell'attività dell'ente e, nel caso negativo, se ciò sia dovuto a un'insufficiente sistema informativo e/o ad una mancata o inadeguata programmazione rispetto agli scopi.

Il ricorso al credito si ripercuote sul bilancio dell'ente per tutta la durata del periodo di ammortamento del finanziamento e le corrispondenti quote di interesse dovranno essere finanziate o con una riduzione delle spese correnti o con un incremento delle entrate correnti: il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica devono contenere l'indicazione delle modalità di copertura degli oneri derivanti dall'indebitamento almeno per il triennio successivo.

La dinamica crescente del debito degli enti locali costituisce in parte la conseguenza del processo di decentramento e di conferimento di una più ampia autonomia gestionale.

A quest'ultima corrisponde una maggiore responsabilità degli amministratori locali i quali, nel ricorrere al mercato devono ispirarsi a criteri di prudenza, in modo da salvaguardare il mantenimento degli equilibri finanziari e il rispetto degli impegni assunti dallo Stato a livello di Unione Europea.

In sede previsionale può essere interessante per l'ente valutare l'indebitamento globale, non soltanto quello riferito all'esercizio, e l'indebitamento complessivo, comprensivo anche dell'indebitamento delle società partecipate, quanto meno di quelle a totale partecipazione dell'ente, stante la difficoltà del calcolo nel caso di possesso di quote di partecipazione.

Potrebbe anche risultare interessante calcolare il rapporto tra il volume dei mutui (titolo V delle entrate) e la complessiva quota di ammortamento (interessi passivi e quota capitale), che può essere tratta dall'elenco dei mutui allegato al bilancio.

In sede di rendicontazione è risultata di interesse una tabella, allegata alla relazione della Giunta dell'ente considerato, che descrive analiticamente la destinazione dei mutui contratti nell'anno, con riferimento alle singole spese d'investimento finanziate nell'anno, gli istituti mutuanti e le tipologie di strumenti finanziari usati (mutui, emissione obbligazioni). Sarebbe utile ricostruire un report simile anche per le previsioni di bilancio.

Di utilità risulta pure la costruzione di un prospetto che individui separatamente lo stock di debito per titoli, per mutui e per rinegoziazione di mutui preesistenti.

In ogni caso bisogna verificare il rispetto dei limiti inderogabili posti dalle norme:

- il limite, di fonte costituzionale, che impone all'ente di non destinare entrate da indebitamento per finanziare spese correnti; nonostante il rispetto formale di tale limite, potrebbero tuttavia verificarsi nella sostanza fenomeni di scorretta utilizzazione di tali risorse, utilizzate per spese correnti o allocate a quest'ultimo scopo nella parte corrente delle entrate;
- il limite, posto dall'art. 204 del TUEL, in base al quale l'ente può assumere nuovi mutui solo se 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, non supera il 25% delle entrate correnti. Il limite del 25% appare tuttavia troppo elevato, in quanto difficilmente il Comune si trova in condizioni così difficili e, quindi, rischia di divenire inconsistente. Si è ritenuto, di conseguenza, di adottare quale punto di riferimento, in quanto si è dimostrato più vicino alla realtà, il valore del 12% (parametro di deficitarietà) quale limite massimo del rapporto tra le spese per interessi passivi sui mutui (spese titoli I, intervento 6) e le entrate correnti (titolo I, II, e III), ritenendo, quale soglia di rischio, il valore oscillante tra il 10 e il 12%.

È apparso interessante calcolare, al fine di valutare la solidità dell'ente e la sua capacità di far fronte agli oneri complessivi derivanti dall'indebitamento, anche 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 titoli I, II e III).

Al riguardo bisogna fare attenzione ai casi di estinzione anticipata di prestiti, ad esempio, per rinegoziazione, verificando, tra l'altro, la durata del nuovo indebitamento e il tasso prescelto (fisso o variabile).

Anche per l'emissione dei BOC occorre che sia programmata e valutata dall'ente la copertura degli oneri, conseguenti all'emissione, nei futuri esercizi.

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.

La convenienza dell'operazione dovrebbe essere valutata nella relazione previsionale e programmatica, non sembrando a tal fine sufficiente la valutazione contenuta nella relativa delibera di approvazione.

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.

Con riferimento alla possibilità che l'entrata derivante dall'emissione dei Boc sia utilizzata non per spese d'investimento e, quindi, in contrasto con il limite costituzionale, può essere utile analizzare l'elenco delle opere pubbliche, per verificare le relative modalità di finanziamento e stabilire se tutte quelle finanziate dai BOC corrispondono all'importo complessivo indicato nell'elenco.

Anche per gli strumenti di finanza derivata o creativa è preliminare la verifica della valutazione, ad opera dell'ente, sulla convenienza dell'operazione, valutando i costi corrispondenti.

**Principali riferimenti normativi**

- Legge 29 ottobre 1984, n.720 "Istituzione del sistema di Tesoreria unica per Enti e Organismi pubblici";
- D.Lgs.3 febbraio 1993, n.29 "Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche" e successive modifiche ed integrazioni;
- Legge 14 gennaio 1994, n.20 "Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti";
- D.Lgs. 25 febbraio 1995, n.77 "Ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali";
- Legge 23 dicembre 1998, n.448 "Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo";
- Legge 23 dicembre 1999, n.488 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2000)";
- D.Lgs. 30 luglio 1999, n.286 "Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti, e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n.59";
- D.Lgs. 18 agosto 2000, n.267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali";
- Legge 23 dicembre 2000, n.388 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001)";
- D.Lgs. 30 marzo 2001, n.165 "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche" (controllare);
- Legge 28 dicembre 2001, n.448 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)";
- Legge 27 dicembre 2002, n.289 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)";
- D.P.R. 27 febbraio 2003, n.97 "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n.70";
- Legge 20 maggio 2003, n.116 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 marzo 2003, n.50 recante disposizioni urgenti in materia di bilanci degli enti locali";
- Legge 5 giugno 2003, n.131 "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3";
- Legge 24 dicembre 2003, n.350 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004)".

**Elenco dei documenti fatti pervenire dal Comune di Sesto Fiorentino**

1. In data 11 febbraio 2004:
  - Regolamento di contabilità
  - Atto di costituzione degli organi di controllo interno (nucleo di valutazione; costituzione di un gruppo di progetto per dare piena attuazione ad un sistema di programmazione, contabilità analitica e controllo di gestione);
  - Delibera di incarico ai Revisori contabili;
  - Atti in cui si è estrinsecata l'attività dell'organo di revisione (verbali anni 2002 e 2003 con allegate relazioni al bilancio ed al rendiconto);
  - Bilancio di previsione 2002 con relativi allegati – Piano Esecutivo di Gestione (PEG) 2002 – Delibera consiliare di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi 2002;
  - Bilancio di previsione 2003 con relativi allegati – PEG 2003 – Delibera consiliare di ricognizione dello stato di attuazione dei programmi 2003;
  - Rendiconto esercizio 2002 con relativi allegati (compreso il riaccertamento dei residui attivi e passivi);
  - Prospetti relativi al Patto di stabilità, corredati delle relazioni presentate dalla Giunta municipale al Consiglio comunale in occasione dell'approvazione del rendiconto di gestione 2002 e dell'assestamento generale di bilancio 2003;
  - Certificati dei conti trasmessi al Ministero dell'Interno;
  - Elenco annuale delle opere pubbliche (L. 109/94 art.14,c.11) per gli anni 2002 e 2003;
  - Libro delle partecipate del Comune di Sesto Fiorentino (bozza);
  - Elencazione dei contratti di mutuo passivo stipulati negli anni 2002 e 2003;
  - Delibera consiliare sull'estinzione agevolata dei mutui contratti con la Cassa DD.PP.;
  - Esempi di report (direzionale ed operativo);
  - Estratto della pubblicazione "Bilancio in ....Comune" sulla pagina Web della rete civica.
2. In data 11 marzo 2004:
  - Statuto comunale;
  - Attestato inerente le esposizioni debitorie con il Tesoriere nel corso del 2003 e relativi interessi passivi maturati;
  - PEG 2004 – obiettivi gestionali;
  - Bilancio di mandato 1999-2004 (bozza);
  - Libro delle partecipazioni (versione aggiornata);
  - Manuale per l'impianto del controllo di gestione (I edizione);
  - Relazioni del Prof. Garlatti: "Progettazione del sistema di controllo gestionale" con allegati tecnici redatta nell'anno 1999; "Progettazione del sistema di programmazione a medio termine del Comune di Sesto Fiorentino" redatta nell'anno 2000; "Il controllo delle gestioni delegate a Enti strumentali e Società partecipate" redatta nell'anno 2001;
  - Documenti esplicativi su "Reporting strategico" e "Auditing e controllo interno".
3. In data 1° aprile 2004:
  - Parametri quantitativi per il controllo di gestione;
  - Indicatori per il controllo di gestione;
4. In data 22 luglio 2004:
  - Conto del bilancio 2003;
  - Quadri generali riassuntivi;
  - Riepilogo degli impegni classificati secondo l'analisi economico funzionale;
  - Conto consuntivo del Tesoriere comunale;
  - Servizi pubblici a domanda individuale;
  - Residui attivi riaccertati;
  - Residui attivi eliminati;
  - Residui passivi eliminati;
  - Elenco residui attivi;
  - Elenco residui passivi;

- Prospetto di analisi delle componenti dell'avanzo di amministrazione;
- Relazione della Giunta comunale (vol.I e II);
- Parametri gestionali con andamento triennale;
- Parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- Composizione fondo svalutazione crediti ed elenco crediti di dubbia esigibilità;
- Conto del patrimonio;
- Conto economico;
- Prospetto di conciliazione;
- Prospetto relativo all'andamento del debito e alla variazione del rapporto debito/PIL;
- Relazione del Collegio dei Revisori dei conti.

**ELENCO DEI DOCUMENTI ESAMINATI  
COMUNE DI FIESOLE**

BILANCIO DI PREVISIONE ESERCIZI 2002 – 2003 - 2004

- ALL. 1 Bilancio di previsione esercizio e bilancio pluriennale.
- ALL. 2 Elenco degli affitti attivi, passivi e Polizze assicurative.
- ALL. 3 Dati riepilogativi del bilancio di previsione.
- ALL. 4 Elenco del personale in servizio al 1° gennaio.
- ALL. 5 Elenco dei mutui in ammortamento al 1° gennaio, suddivisi per anni di contrattazione
- ALL. 6 Copia della deliberazione della Giunta Comunale di approvazione della relazione previsionale e programmatica al bilancio di previsione annuale e pluriennale.
- ALL. 7 Copia della deliberazione della Giunta Comunale avente ad oggetto la verifica delle aree da destinare alla residenza e determinazione del prezzo di cessione in proprietà o in diritto di superficie.
- ALL. 8 Copia della deliberazione della Giunta di approvazione della misura percentuale dei costi complessivi dei Servizi Pubblici a domanda individuale.
- ALL. 9 Copia deliberazione della G.C avente ad oggetto la determinazione dell'aliquota di compatecipazione dell'addizionale comunale all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (I.R.P.E.F.) da applicare per l'anno.
- ALL. 10 Copia della deliberazione del Consiglio Comunale relativa al riequilibrio dei risultati della gestione dell'esercizio, ai sensi dell'art. 175, 1° comma, del D.Lgs.18/8/2000, n° 267.
- ALL. 11 Copia della deliberazione della G.C avente ad oggetto la determinazione dell'aliquota I.C.I. per l'anno.
- ALL. 12 Copia della deliberazione della G.C. avente ad oggetto la determinazione della tariffa per il servizio di gestione dei rifiuti urbani per l'anno.
- ALL. 13 Copia della delib. C.C. di approvazione della relazione previsionale e programmatica al bilancio di previsione.
- ALL. 14 Relazione del collegio dei revisori.
- ALL. 15 Rendiconti delle società partecipate e delle aziende speciali.
- ALL. 16 Parametri per l'individuazione degli Enti strutturalmente deficitari.
- ALL. 18 Certificato al Bilancio.
- ALL. 19 Deliberazioni della G.C. avente ad oggetto la determinazione delle tariffe per l'applicazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni nonché delle tariffe per i servizi cimiteriali per l'anno.
- ALL. 20 Deliberazione del C. C. di approvazione del programma triennale dei lavori pubblici per il triennio e dell' elenco annuale per l'anno.
- ALL. 21 Programma triennale dei lavori pubblici per il triennio ed elenco annuale per il 2002.

## RENDICONTO DELLA GESTIONE ESERCIZI 2002 E 2003

- ALL. 1 Rendiconto della gestione
- ALL. 2 Delibera C. C. relativa all'approvazione del Rendiconto della Gestione.
- ALL. 3 Relazione del collegio dei revisori dei conti.
- ALL. 4 Illustrazione dei dati consuntivi dell'esercizio in esecuzione dell'art. 151, 7<sup>^</sup> comma, del D.L.vo 18/8/2000 n. 267 (deliberazione giunta comunale n. 75 del 18/5/2003).
- ALL. 5 Riepilogo generale delle entrate.
- ALL. 6 Riepilogo generale delle spese.
- ALL. 7 Quadro generale riassuntivo dei risultati differenziali.
- ALL. 8 Riepilogo generale di classificazione delle spese. Impegni e pagamenti per le spese correnti.
- ALL. 9 Riepilogo generale di classificazione delle spese. Impegni e pagamenti in conto capitale.
- ALL. 10 Riepilogo generale di classificazione delle spese. Impegni e pagamenti per spese per rimborso di prestiti.
- ALL. 11 Quadro riassuntivo della gestione di competenza.
- ALL. 12 Quadro riassuntivo della gestione finanziaria.
- ALL. 13 Quadro riassuntivo della gestione di cassa.
- ALL. 14 Riassunto del rendiconto generale del patrimonio alla chiusura dell'esercizio 2002.
- ALL. 15 Certificazione relativa ai debiti fuori bilancio al 31 dicembre.
- ALL. 16 Deliberazione consiliare con la quale viene ripristinato il pareggio dei risultati di gestione dell'esercizio, ai sensi dell'art. 193 del D.L.vo 267/2000.
- ALL. 17 Certificazione dei parametri di individuazione degli enti in condizione strutturalmente deficitaria per il triennio in esecuzione del D.M. 6/5/1999 n. 227.
- ALL. 18 Elenco dei residui attivi e passivi desunti a chiusura dell'esercizio distinti per anno di provenienza (art. 227, 5<sup>^</sup> comma, lettera C del D.L.vo 267/2000). Determinazione del responsabile del dipartimento delle risorse – servizio contabilità.
- ALL. 19 Conto economico.
- ALL. 20 Prospetto di conciliazione.
- ALL. 21 Prospetto concernente gli indicatori finanziari ed economici generali ed i parametri gestionali relativi ai servizi indispensabili a domanda individuale ed ai servizi diversi.
- ALL. 22 Prospetto concernente "Il patto di stabilità".
- ALL. 23 Relazione tecnica.
- ALL. 24 Delibere consiliari di riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio (art. 194 comma 1 del D.L.vo 18/8/2000 n. 267) e di ripiano (art. 193 comma 2 del D.L.vo 18/8/2000 n. 267).

## 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 2002 e 2003.

- Delibera di approvazione del Piano esecutivo di gestione (P.E.G.) per gli anni 2002/2003.
- Programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici.
- Esposizione debitoria con il tesoriere comunale.
- Delibere di assestamento ai sensi dell'art. 175 T.U.E.L.
- Delibere di autorizzazione e ricorso ad un'operazione di finanza derivata (SWAP – anni 2003/2004).
- Delibera di emissione di B.O.C. (anno 2002).
- Delibere di costituzione e partecipazione a società di servizi pubblici.
- Contratti di mutuo stipulati negli anni 2002 e 2003 con istituti di credito privati.
- Pubblicazione "I servizi pubblici esternalizzati e le attività controllate dal Comune".
- Rendiconto di mandato.

VERIFICA DELLA SANA GESTIONE FINANZIARIA DEL COMUNE DI SESTO FIORENTINO

**Sommario:**

- 1. Premessa.** *1.1 Origine dell'indagine; 1.2 Normativa di riferimento; 1.3 Metodologia di indagine.*
- 2. Configurazione del Comune.** *2.1 Dati statistici di interesse; 2.2 Organizzazione del Comune; 2.3 Strutture del Comune; 2.4 Organismi gestionali; 2.5 Economia insediata.*
- 3. Esame della documentazione organizzativa pervenuta.** *3.1 Statuto; 3.2 regolamento di contabilità; 3.3 Sistema del controllo di gestione.*
- 4. Sintesi dell'esame della documentazione organizzativa.**
- 5. Analisi dell'attività di programmazione, pianificazione e gestione – Anno 2002.** *5.1 Bilancio di previsione; 5.2 Piano esecutivo di gestione (PEG) – Obiettivi gestionali; 5.3 Relazione previsionale e programmatica 2002-2004; 5.4 Bilancio pluriennale per il triennio 2002-2004; 5.5 Altri allegati al bilancio di previsione; 5.6 Parere del Collegio dei Revisori sul Bilancio di previsione; 5.7 Ricognizione sui programmi ed equilibri di bilancio 2002; 5.8 Rendiconto; 5.8.1 Conto del bilancio; 5.8.2 Conto economico; 5.8.3 Conto del patrimonio; 5.8.4 Principali scelte di gestione.*
- 6. Sintesi gestionale dell'attività gestionale – Anno 2002.** *6.1 Conseguimento degli obiettivi indicati in fase programmatica; 6.2 Salvaguardia degli equilibri di bilancio; 6.3 Rispetto del Patto di stabilità; 6.4 Ricorso all'indebitamento; 6.5 Avanzo di amministrazione complessivo; 6.6 Controllo dei residui; 6.7 Considerazioni sull'attività di gestione per l'anno 2002.*
- 7. Analisi dell'attività di programmazione, pianificazione e gestione – Anno 2003.** *7.1 Bilancio di previsione; 7.2 Piano esecutivo di gestione; 7.3 Relazione previsionale e programmatica 2003-2005; 7.4 Bilancio pluriennale per il triennio 2003-2005; 7.5 Altri allegati al bilancio di previsione; 7.6 Parere del Collegio dei Revisori sul Bilancio di previsione; 7.7 Stato di attuazione dei programmi 2003; 7.8 Rendiconto; 7.8.1 Conto del bilancio; 7.8.2 Conto economico; 7.8.3 Conto del patrimonio; 7.8.4 Principali scelte di gestione.*
- 8. Sintesi dell'attività gestionale – Anno 2003.** *8.1 Conseguimento degli obiettivi indicati in fase programmatica; 8.2 Salvaguardia degli equilibri di bilancio; 8.3 Rispetto del Patto di stabilità; 8.4 Ricorso all'indebitamento; 8.5 Avanzo di amministrazione complessivo; 8.6 Gestione dei residui; 8.7 Servizi pubblici a domanda individuale; 8.8 Considerazioni sull'attività di gestione per l'anno 2003.*
- 9. Parametri ed indicatori relativi all'attività di gestione.**
- 10. Altri documenti esaminati.** *10.1 Il libro delle partecipate; 10.2 Il bilancio di mandato 1999-2004.*
- 11. Considerazioni di sintesi.**
- 12. Conclusioni.**

**COMUNE DI FIESOLE**

**INDICE**

PREMESSA

Oggetto, metodologia e finalità dell'indagine

CAPITOLO I

Quadro strutturale e organizzativo dell'ente

I.1 Regole di organizzazione

I.2 Strutturazione dell'ente

I.3 Sistema contabile dell'ente

Regolamento di contabilità dell'ente

Analisi del sistema di contabilità esistente

CAPITOLO II

Sistema dei controlli interni

II.1 Riferimenti normativi

II.2 Effettività e funzionamento del sistema

CAPITOLO III

Equilibri di bilancio

III.1 La regola del pareggio

III.2 Strumenti di mantenimento degli equilibri nel corso della gestione

III.3 Analisi delle voci di bilancio

III.3.a Analisi entrate

III.3.a Analisi della spese

CAPITOLO IV

Analisi del rendiconto e risultati della gestione

CAPITOLO V

Gestione dei residui

CAPITOLO VI

Servizi pubblici locali- Gestione e controllo

CAPITOLO VII

Indebitamento

CAPITOLO VIII

Patto di stabilità

**1. SOCIETA' CONTROLLATE/PARTECIPATE – COMUNE DI \*\*\*\*\***  
**Quota di partecipazione – Risorse finanziarie erogate**

**ALLEGATO N. 1/4**

Denominazione (N. Società partecipate)	Rilev. (industr./non ind.)	Servizi erogati	Capitale Sociale	Quota cap. / Maggiore Azionista / N. Azionisti	Risorse fin. erogate <sup>1</sup>		
					2001	2002	2003

---

<sup>1</sup> In migliaia di €



**SOCIETA' CONTROLLATA/PARTECIPATA**

1. Denominazione – forma societaria			
2. Capitale sociale			
3. Servizio/i erogato/i			
4. Quota di capitale detenuta dal Comune (%)			
5. Numero di Enti pubblici azionisti			
6. Data di stipula del contratto di servizio			
	<b>Anno 2001</b>	<b>Anno 2002</b>	<b>Anno 2003</b>
7. Risorse finanziarie erogate dal Comune alla Società			
8. Patrimonio netto della Società al 31 dicembre di ciascun anno			
9. Risultato di esercizio (tratto dal conto economico della Società)			
10. Utile netto a favore del Comune			
11. Standard tecnici di qualità previsti nei vari anni (dal contratto di servizio)			
12. Percentuale di conseguimento effettivo degli standard			
13. Sistema di rilevazione/di monitoraggio del grado di soddisfazione dell'utenza per il/i servizio/i erogato/i			
14. Grado di soddisfazione per il/i servizio/i rilevato presso gli utenti			