

# Osservatorio sulla contabilità e i controlli negli enti locali toscani. Rilevazione al 31.12.2007

di **Marcella Mulazzani,**  
**Matteo Pozzoli, Alberto Romolini** (1)

## 1. Introduzione

Il monitoraggio dell'“Osservatorio sulla contabilità e i controlli negli enti locali della Toscana”, che già fu effettuato dal nostro gruppo di ricerca al 31.12.2005, prosegue ora con riferimento al 31.12.2007, al fine di evidenziare i *trend* di applicazione di buone moderne prassi della contabilità e dei controlli interni negli enti locali della regione.

Abbiamo deciso di effettuare l'indagine a cadenza biennale, ritenendo che l'anno fosse periodo troppo breve per rilevare sensibili variazioni. Il questionario conteneva pochi, chiari e significativi quesiti, al fine di impegnare breve tempo per la compilazione e, quindi, ricevere un maggior numero di risposte. La raccolta dei dati ha rispettato l'anonimato e l'elaborazione è stata effettuata per ampi aggregati di enti. La garanzia di riservatezza dei dati, che peraltro sono autocertificazioni, assegna però ad essi buona attendibilità.

L'indagine è stata rivolta a tutti i 315 enti locali della Toscana: di essi al 31.12.2007 ha risposto il 37,7%, di cui 7 province, 104 comuni e 8 comunità montane.

(1) La ricerca è stata svolta presso il Dipartimento di scienze aziendali dell'Università di Firenze, da Marcella Mulazzani, professoressa di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche presso la Facoltà di economia di Firenze, insieme a Matteo Pozzoli, professore di economia aziendale nell'Università Parthenope di Napoli, e Alberto Romolini, dottorando ricerca in economia delle amministrazioni pubbliche e gestione dei settori regolati, dell'Università di Siena. Nonostante l'articolo sia frutto di un lavoro congiunto, i par. 1 e 5 sono di Marcella Mulazzani, il par. 2 è di Matteo Pozzoli, e i par. 3 e 4 sono di Alberto Romolini.

## 2. L'applicazione dei principi contabili 1, 2, 3 emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali

La prima sezione del questionario è dedicata all'analisi dell'applicazione dei principi contabili dell'Osservatorio per la contabilità e la finanza degli enti locali (da ora in avanti “Osservatorio”). Si deve, anzitutto, rilevare che i menzionati documenti sono stati emanati dall'Osservatorio nel periodo tra il 2000 ed il 2003 e riguardano le linee guida per la redazione del sistema di bilancio degli enti locali, nonché le tecniche contabili da adottare.

I principi in parola sono richiamati dal t.u.e.l. (art. 154): tuttavia, la loro applicazione non è obbligatoria e promana dall'autorevolezza dei lavori, conferita sia dal rigore tecnico e scientifico sia dalla loro applicabilità; misurare l'effettiva applicazione dei principi significa identificare la credibilità degli stessi.

In particolare, i quesiti sono volti a investigare se gli enti locali toscani adottano (anche separatamente) il principio n. 1, “Programmazione e previsione nel sistema del bilancio”, il principio contabile n. 2, “Gestione nel sistema del bilancio”, e il principio n. 3, “Il rendiconto degli enti locali”.

La tavola n. 1 illustra l'applicazione del primo, il quale disciplina gli aspetti tecnici in materia di pianificazione e programmazione della gestione. Il questionario rileva una estesa adozione del principio pari al 78%. In questo contesto, è interessante osservare che tutte le province e quasi tutte le comunità montane (88%) hanno dichiarato di utilizzare il principio. Buona l'adozione anche da parte dei comuni (76%): quelli sotto i 3.000 abitanti (90%) e quelli con più di 60.000 abitanti (100%) rappresentano le fasce più virtuose. Le percentuali più basse (seppur ancora pienamente positive) sono riscontrate nei comuni tra 3.000 e 14.999 abitanti (69%) e in quelli tra 15.000 e 29.999 abitanti (67%).

La tavola n. 2 presenta i risultati riscontrati nell'esame dell'adozione del principio n. 2, concernente la gestione con particolare riferimento alle fasi delle entrate e delle spese.

Le risposte riguardanti l'applicazione di questo principio confermano i buoni risultati come per quello n. 1. La totalità delle province e delle comunità montane applicano le disposizioni contenute nel principio n. 2. Risulta buona anche la percentuale dei comuni che adotta questo principio (73%), laddove la percentuale più elevata interessa i comuni con popolazione tra i 15.000 e i 29.999 abitanti (93%), mentre la più bassa è quella dei comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti (67%).

Per quanto concerne l'applicazione del principio dell'Osservatorio sul rendiconto, la tavola n. 3 evidenzia come il numero di province (100%) e di comunità montane che applicano integralmente le disposizioni in materia sia anche assai elevata (88%).

La percentuale di comuni che applica il principio per il rendiconto risulta sostanzialmente in linea con i dati precedenti (80%). Tuttavia, la fascia di comuni più virtuosa risulta quella con una popolazione compresa tra i 15.000 e i 29.999 abitanti (93%).

Occorre, infine, considerare che un ente locale può dichiarare di redigere il proprio sistema di bilancio in conformità ai principi dell'Osservatorio, solo nel caso in cui applichi tutte le disposizioni emanate dall'Osservatorio stesso.

In linea con quanto detto, le risposte al questionario evidenziano che tutte le province predispongono i propri documenti in linea con i principi.

### **3. L'applicazione della contabilità economico-patrimoniale di esercizio e della contabilità analitica dei costi negli enti locali**

La quarta domanda del questionario è stata posta con l'obiettivo di indagare la diffusione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali della Regione Toscana. I risultati dell'indagine evidenziano un basso livello di applicazione di sistemi contabili basati sul principio della competenza economica: il 43% delle province, il 21% dei comuni e il 13% delle comunità montane dichiarano di applicare la contabilità economica con il metodo integrale (si veda la tavola n. 4).

L'analisi per fasce dimensionali condotta sulle amministrazioni comunali ha fatto emergere tassi più elevati di implementazione della contabilità economico-patrimoniale fra i comuni medio-grandi della regione, con popolazione superiore ai 30.000 abitanti. In generale, possiamo affermare che circa la metà dei comuni in queste fasce adottano la contabilità basata sul

principio della competenza economica (si veda la tavola n. 4).

La quinta domanda del questionario si proponeva di far emergere il livello di applicazione della contabilità analitica dei costi. Le province hanno dimostrato un'ampia diffusione di questo strumento, con valori pari al 71%; invece, gli altri enti locali hanno evidenziato una diffusione minore con risultati pari al 17% dei comuni e al 13% delle comunità montane. L'analisi per fasce dimensionali conferma quanto affermato in precedenza: i comuni con popolazione superiore ai 30.000 abitanti applicano la contabilità analitica con percentuali che variano dal 57% al 67% (si veda la tavola n. 5).

L'indagine ha poi inteso indagare le previsioni per una futura applicazione della contabilità analitica negli enti che ancora non la applicano: il 50% delle province e il 14% dei comuni ne prevede un'adozione entro l'anno. In merito all'analisi per fasce dimensionali, la maggior previsione di applicazione entro l'anno si registra nei comuni con più di 30.000 abitanti (si veda la tavola n. 6).

### **4. I controlli interni di gestione e i controlli sui servizi esternalizzati**

Alla domanda "esiste una struttura organizzativa adde-  
detta al controllo di gestione"? Le risposte appaiono differenziate: il dato appare molto più elevato nelle province (86%), mentre solamente la metà dei comuni (47%) e delle comunità montane (50%) rispondono positivamente... L'analisi per fasce dimensionali dimostra valori particolarmente elevati tra i comuni di maggiori dimensioni e, in particolare, tra 30.000 e 59.999 abitanti (86%) e tra 60.000 e 249.999 abitanti (100%) (si veda la tavola n. 7).

Il questionario ha poi domandato l'esistenza di strutture organizzative, o di personale dipendente addetto al controllo sui servizi esternalizzati: solamente, il 29% delle province e il 25% dei comuni hanno attivato questo servizio. Per i comuni di maggiori dimensioni, in cui i servizi esternalizzati sono numerosi, i risultati sono interessanti. Tutte le amministrazioni con popolazione superiore ai 60.000 hanno attivato strutture di questa tipologia, mentre solamente il 14% dei comuni con popolazione tra 30.000 e 59.999 hanno risposto affermativamente alla domanda (si veda la tavola n. 8). In quest'ultima fascia si denota una scarsa attenzione al problema della gestione delle partecipazioni nelle aziende servizi pubblici locali che si riflette nella mancata attivazione di strutture organizzative dedicate al controllo sulla gestione dei servizi esternalizzati.

## 5. Conclusioni

In sede di conclusione compariamo le informazioni raccolte nel 2007 con quelle precedenti del 2005 (2).

L'applicazione completa dei principi contabili emanati dall'"Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali" è aumentata per il principio n.1 da 78 a 93 enti (passando dal 75% al 78%); per il principio n.2 da 85 a 91 enti (passando dall'82% al 92%); per il principio n. 3 da 68 a 95 enti (passando dal 65% all'80%), pertanto con un sensibile miglioramento (si veda la tavola n. 9).

La contabilità economico-patrimoniale con il metodo integrale si è diffusa da 15 a 26 enti locali passando dal 14% al 22% (tavola n.10).

L'applicazione della contabilità analitica dei costi nel totale degli enti è aumentata da 14 a 24 enti locali, pertanto dal 13% al 20% (si veda la tavola n. 10). Ma nel 2007, dei 95 enti locali, che ancora non applica-

no la contabilità analitica dei costi, 44 prevedono di applicarla negli anni futuri.

L'organizzazione di un apposito servizio addetto al controllo di gestione è aumentato da 54 a 59 enti, con una incidenza stabile più o meno intorno al 50% (si veda la tavola n. 10).

La creazione di apposite strutture per il controllo sui servizi esternalizzati, o comunque l'affidamento di detto incarico a personale dipendente specializzato, è salita nei comuni e nelle province da 20 a 28 enti, dal 21% al 25% (tavola n. 10).

I progressi nell'applicazione di moderne prassi nella contabilità e nei controlli si sono verificati – più o meno – negli enti locali di tutte le fasce demografiche, senza una inversione di tendenza. Questo fatto è positivo: l'elaborazione di informazioni contabili economiche sostiene e avvalorata il processo decisionale dirigenziale, poiché le scelte devono essere effettuate non solo sui valori finanziari di spesa delle varie alternative decisionali, ma anche sui loro costi, oltre che sulla qualità dei risultati. Scelte fondate sui soli valori finanziari di spesa possono non essere le più convenienti.

(2) Cfr. MULAZZANI MARCELLA, POZZOLI MATTEO, ROMOLINI ALBERTO, "Nasce un osservatorio sulla contabilità e sui controlli negli enti locali toscani" in Comuni d'Italia, Maggioli, n. 5 del 2006.

Tavola n. 1 – Applicazione del principio n. 1, "Programmazione e previsione nel sistema di bilancio enti locali". Regione Toscana al 31.12.2007

	Applicazione completa del principio contabile n. 1		Applicazione parziale del principio contabile n. 1		Non applicazione del principio contabile n. 1		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	7	100%	0	0%	0	0%	7	100%
Comunità montane	7	88%	1	12%	0	0%	8	100%
Comuni	79	76%	23	0%	2	0%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>93</b>	<b>78%</b>	<b>24</b>	<b>20%</b>	<b>2</b>	<b>2%</b>	<b>119</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	18	90%	1	5%	1	5%	20	100%
Comuni tra 3.000 e 14.999 abitanti	38	69%	16	29%	1	2%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	10	67%	5	33%	0	0%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	6	86%	1	14%	0	0%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	6	100%	0	0%	0	0%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	1	100%	0	0%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>79</b>	<b>76%</b>	<b>23</b>	<b>22%</b>	<b>2</b>	<b>2%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 2 – Applicazione del principio n. 2, “Gestione nel sistema del bilancio enti locali”.  
Regione Toscana al 31.12.2007

	Applicazione completa del principio contabile n. 2		Applicazione parziale del principio contabile n. 2		Non applicazione del principio contabile n. 2		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	7	100%	0	0%	0	0%	7	100%
Comunità montane	8	100%	0	0%	0	0%	8	100%
Comuni	94	90%	10	10%	1	1%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>109</b>	<b>92%</b>	<b>10</b>	<b>8%</b>	<b>1</b>	<b>0%</b>	<b>119</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	19	90%	1	5%	1	5%	2	100%
Comuni tra 3000 e 14.999 abitanti	48	87%	7	13%	0	0%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	14	93%	1	7%	0	0%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	6	86%	1	14%	0	0%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	6	100%	0	0%	0	0%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	1	100%	0	0%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>94</b>	<b>90%</b>	<b>10</b>	<b>9%</b>	<b>1</b>	<b>1%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 3 – Applicazione del principio n. 3, “Il rendiconto degli enti locali”. Regione Toscana al 31.12.2007

	Applicazione completa del principio contabile n. 3		Applicazione parziale del principio contabile n. 3		Non applicazione del principio contabile n. 3		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	7	100%	0	0%	0	0%	7	100%
Comunità montane	7	88%	1	12%	0	0%	8	100%
Comuni	81	78%	22	21%	1	1%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>95</b>	<b>80%</b>	<b>23</b>	<b>20%</b>	<b>1</b>	<b>0%</b>	<b>119</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	16	76%	3	14%	1	5%	21	100%
Comuni tra 3.000 e 14.999 abitanti	41	75%	14	25%	0	0%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	14	93%	1	7%	0	0%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	6	86%	1	14%	0	0%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	4	67%	2	33%	0	0%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	0	0%	1	100%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>81</b>	<b>78%</b>	<b>22</b>	<b>21%</b>	<b>1</b>	<b>1%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 4 - La contabilità patrimoniale è applicata con il metodo minimale o con il metodo integrale?  
Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

	Con il metodo minimale		Con il metodo integrale		Non risponde		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	4	57%	3	43%	0	0%	7	100%
Comunità montane	7	88%	1	13%	0	0%	8	100%
Comuni	76	73%	22	21%	6	6%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>87</b>	<b>73%</b>	<b>26</b>	<b>22%</b>	<b>6</b>	<b>5%</b>	<b>119</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	11	55%	3	15%	6	30%	20	100%
Comuni tra 3.000 e 14.999 abitanti	48	87%	7	13%	0	0%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	11	73%	4	27%	0	0%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	3	43%	4	57%	0	0%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	3	50%	3	50%	0	0%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	0	0%	1	100%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>76</b>	<b>73%</b>	<b>22</b>	<b>21%</b>	<b>6</b>	<b>6%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 5 - È applicata la contabilità analitica dei costi? Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

	Sì		No		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	5	71%	2	29%	7	100%
Comunità montane	1	13%	7	88%	8	100%
Comuni	18	17%	86	83%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>24</b>	<b>20%</b>	<b>95</b>	<b>80%</b>	<b>119</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	0	0%	20	100%	20	100%
Comuni tra 3000 e 14.999 abitanti	6	11%	49	89%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	4	27%	11	73%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	4	57%	3	43%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	4	67%	2	33%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	0	0%	1	100%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>18</b>	<b>17%</b>	<b>86</b>	<b>83%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 6 – Se no, si prevede una sua applicazione futura? Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

	Si, entro il prossimo anno		Si, ma oltre il prossimo anno		No		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	1	50%	1	50%	0	0%	2	100%
Comunità Montane	0	0%	4	57%	3	30%	7	100%
Comuni	12	14%	26	30%	48	36%	86	100%
<b>Totale</b>	<b>13</b>	<b>14%</b>	<b>31</b>	<b>33%</b>	<b>51</b>	<b>35%</b>	<b>95</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	2	10%	1	5%	17	85%	20	100%
Comuni tra 3000 e 14.999 abitanti	4	8%	18	37%	27	55%	49	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	2	18%	5	45%	4	36%	11	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	2	67%	1	33%	0	0%	3	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	1	50%	1	50%	0	0%	2	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	1	100%	0	0%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>12</b>	<b>14%</b>	<b>26</b>	<b>30%</b>	<b>48</b>	<b>56%</b>	<b>86</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 7 - Esiste una struttura organizzativa addetta al controllo di gestione?  
Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

	Si		No		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	6	86%	1	14%	7	100%
Comunità montane	4	50%	4	50%	8	100%
Comuni	49	47%	55	53%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>59</b>	<b>50%</b>	<b>60</b>	<b>50%</b>	<b>119</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	6	30%	14	70%	20	100%
Comuni tra 3000 e 14.999 abitanti	21	38%	34	62%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	9	60%	6	40%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	6	86%	1	14%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	6	100%	0	0%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	1	100%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>49</b>	<b>47%</b>	<b>55</b>	<b>53%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 8 – Esiste una struttura e/o personale dipendente addetto al controllo sui servizi esternalizzati?  
Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

	Si		No		Totale	
	Num.	%	Num.	%	Num.	%
Province	2	29%	5	71%	7	100%
Comuni	26	25%	78	75%	104	100%
<b>Totale</b>	<b>28</b>	<b>25%</b>	<b>83</b>	<b>75%</b>	<b>111</b>	<b>100%</b>
Comuni sotto i 3.000 abitanti	3	15%	17	85%	20	100%
Comuni tra 3000 e 14.999 abitanti	13	24%	42	76%	55	100%
Comuni tra 15.000 e 29.999 abitanti	2	13%	13	87%	15	100%
Comuni tra 30.000 e 59.999 abitanti	1	14%	6	86%	7	100%
Comuni tra 60.000 e 249.999 abitanti	6	100%	0	0%	6	100%
Comuni oltre i 249.999 abitanti	1	100%	0	0%	1	100%
<b>Totale</b>	<b>26</b>	<b>25%</b>	<b>78</b>	<b>75%</b>	<b>104</b>	<b>100%</b>

Tavola n. 9 - Applicazione dei principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.  
Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

Risposte	2005		2007	
	Num.	%	Num.	%
<b>Principio contabile n. 1</b>				
Applicazione totale	78	75%	93	78%
Applicazione parziale	25	24%	24	20%
<b>Principio contabile n. 2</b>				
Applicazione totale	85	81%	91	76%
Applicazione parziale	19	18%	22	18%
<b>Principio contabile n. 3</b>				
Applicazione totale	68	65%	95	79%
Applicazione parziale	35	33%	23	19%

Tavola n. 10 - Contabilità economico-patrimoniale, contabilità analitica, controllo di gestione, controllo sui servizi esternalizzati. Enti locali Regione Toscana al 31.12.2007

Risposte	2005		2007	
Applicazione della contabilità economico-patrimoniale con il metodo integrale	15	14%	26	22%
Applicazione della contabilità analitica dei costi	14	13%	24	20%
Strutture organizzative per il controllo di gestione	54	51,9%	59	49,6%
Strutture e/o personale addetto al controllo sui servizi esternalizzati	22	21%	28	25%