

2 Le prospettive di riforma del sistema contabile degli enti locali

2.1 L'evoluzione della contabilità pubblica

Alla fine del XX secolo, lo Stato italiano ha dovuto affrontare sfide di grande rilievo: l'impatto con la globalizzazione, l'integrazione nella Comunità europea, le nuove esigenze di competitività del sistema-Italia. In questo contesto, come e più di altri lo Stato italiano ha dovuto superare i gravi squilibri della finanza pubblica, e nello stesso tempo rinnovare un apparato amministrativo comunemente ritenuto non adeguato alle nuove necessità.

Tutto questo ha comportato un ampio processo di riforma delle amministrazioni pubbliche. Tra le tantissime norme che hanno cambiato e ancora stanno cambiando il volto dell'amministrazione pubblica italiana, basterà qui ricordare, ma a titolo meramente esemplificativo: le leggi n. 142 del 1990, n. 81 del 1993 e n. 265 del 1999 sulle autonomie locali; la legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo; il d.lgs. n. 29 del 1993, più volte modificato, sul pubblico impiego; il d.lgs. n. 39 del 1993 sull'informatizzazione delle amministrazioni; le leggi n. 19 e n. 20 del 1994 sulla Corte dei conti; la legge n. 109 del 1994, anch'essa più volte modificata, sui lavori pubblici; le c.d. leggi Bassanini n. 59 e n. 127 del 1997 e n. 181 del 1998; i decreti legislativi attuativi della citata legge n. 59 (n. 112 del 1998 sul trasferimento di competenze a regioni ed enti locali, n. 286 del 1999 sul monitoraggio e la valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati delle attività amministrative, n. 300 e n. 303 del 1999 sull'organizzazione del Governo e della Presidenza del Consiglio dei Ministri etc.); le c.d. leggi annuali di semplificazioni previste dall'art. 20 della legge n. 59 del 1997 etc. etc.

Ma per un'amministrazione pubblica che cambia non sono più sufficienti contabilità che permettano agli organi di indirizzo di limitare e vincolare l'attività finanziaria degli organi gestionali - al più assicurando, in tal modo, un mero più o meno soddisfacente equilibrio finanziario - ed occorrono invece contabilità che consentano di gestire con consapevolezza le risorse, di conoscere realmente gli effetti delle spese, di valutare costi e benefici delle varie scelte.

In definitiva, per amministrazioni nuove occorrono contabilità nuove.¹

Ora, come già era avvenuto per la riforma delle amministrazioni - basti ricordare che la stessa distinzione tra indirizzo politico e gestione era stata per la prima volta delineata dalla legge n. 142 del 1990 di riforma delle autonomie locali - una prima ampia riforma del sistema contabile è stata attuata proprio presso gli enti locali, con il d.lgs. n. 77 del 1995 poi trasfuso quasi senza modifiche nel testo unico recentemente approvato con d.lgs. n. 267 del 2000.

Poiché peraltro l'ora ricordata riforma del 1995 è stata appunto solo l'inizio di un rinnovamento contabile che dopo pochi anni ha coinvolto tutte le amministrazioni pubbliche, appare opportuno partire proprio da questo più generale rinnovamento, per meglio comprendere non solo le particolarità, ma anche le prospettive dell'attuale ordinamento contabile degli enti locali.

Orbene, con la legge n. 94 del 1997 e il conseguente d.lgs. n. 279 del 1997 si è voluto innanzi tutto riformare profondamente il bilancio dello Stato.

In concreto, è stato in primo luogo stabilito che in sede di formulazione degli schemi degli stati di previsione i ministri indicano, anche sulla base delle proposte dei dirigenti responsabili, gli obiettivi e i programmi del loro ministero (art. 3 della legge n. 94). Le note preliminari e gli allegati tecnici agli stati di previsione devono poi rispettivamente richiamare, tra l'altro, gli obiettivi che le amministrazioni intendono conseguire in termini di livello dei servizi e degli interventi e i tempi di esecuzione dei programmi e dei progetti finanziati

¹ Nella Relazione della Sezione Enti Locali di questa Corte - ora Sezione Autonomie - sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa degli enti locali nell'esercizio 1997, era stato evidenziato come dalle "più recenti riforme dell'organizzazione e dell'azione delle amministrazioni pubbliche" emergessero tra l'altro, e con rilevanti ricadute sulle contabilità, "quattro indicazioni legate da un'unica logica sistematica: la distinzione tra l'indirizzo politico e la gestione amministrativa; la specificazione dell'indirizzo politico in una programmazione di bilancio non solo finanziaria ma anche amministrativa; l'allocazione delle risorse in relazione alle responsabilità di gestione; la verifica da parte degli organi di indirizzo politico dell'effettiva realizzazione dei programmi".

nell'ambito dello stato di previsione (art. 1 della legge n. 94). Gli stanziamenti dei singoli stati di previsione sono infine determinati in relazione alle esigenze funzionali e agli *obiettivi* concretamente perseguibili, nell'ambito dell'esercizio delle funzioni e dei servizi istituzionali e dei *programmi e progetti* presentati da ogni amministrazione: con l'esclusione quindi di qualsiasi quantificazione basata sul mero calcolo della spesa storica incrementale (art. 2 del d.lgs. n. 279). In definitiva, nelle intenzioni del legislatore appare chiaro il superamento di una programmazione di bilancio meramente finanziaria, che non sia cioè anche l'espressione di una vera programmazione amministrativa, fondata su chiari obiettivi e conseguenti congrui programmi e progetti.

In secondo luogo, è stato stabilito che il bilancio pluriennale va elaborato solo in termini di competenza (art. 3 della legge n. 94). Il bilancio preventivo annuale deve essere invece ancora redatto in termini sia di competenza che di cassa (art. 1 della legge n. 94), ma con una struttura profondamente modificata.

Per rendere più razionali, significative e trasparenti le scelte sull'acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle risorse, ed anche per agevolare l'identificazione delle responsabilità di gestione, è stato infatti previsto che il bilancio oggetto di approvazione parlamentare sia articolato, per l'entrata e per la spesa, in *unità previsionali di base*, stabilite in modo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità amministrativa cui è affidata la relativa gestione (art. 1 della legge n. 94). Queste unità previsionali di base costituiscono l'insieme delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa, con la precisazione che il livello di responsabilità, in relazione al quale sono appunto determinate le unità previsionali, è individuato in modo da assicurare il costante adeguamento della struttura del bilancio alle leggi e alle altre norme di organizzazione (art. 1 del d.lgs. n. 279).²

In appositi allegati al disegno di legge di bilancio, e insieme con le predette unità previsionali di base, vengono poi indicate anche le *funzioni obiettivo*, con riferimento agli obiettivi generali perseguiti dalle politiche pubbliche di settore e all'esigenza di verificare la congruenza delle attività amministrative agli obiettivi stessi, anche in termini di servizi finali resi ai cittadini (art. 4 della legge n. 94).

Infine, contestualmente all'entrata in vigore della legge di approvazione del bilancio il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, con proprio decreto, d'intesa con le amministrazioni interessate, provvede a ripartire le unità previsionali di base in capitoli, ai soli fini della gestione e della rendicontazione (art. 1 della legge n. 94, art. 3 del d.lgs. n. 279).

Per conseguenza, vi sono ora *due bilanci*: uno per così dire politico - per la decisione parlamentare - ed uno più propriamente amministrativo. L'innovazione ha consentito non solo di portare all'esame del Parlamento uno strumento contabile molto più snello e agevolmente leggibile del vecchio bilancio preventivo annuale articolato in migliaia di capitoli, ma anche di limitare il ricorso all'organo legislativo per le variazioni infrannuali degli stanziamenti, e di rendere così meno rigida la gestione contabile.

Con la riforma del 1997, è stato anche istituito un sistema di contabilità economica per centri di costo, come supporto al controllo interno di gestione, al processo di formazione del bilancio di previsione e alle decisioni di finanza pubblica.³ In sostanza, ogni centro di costo è tenuto a definire

² Le unità previsionali di base sono sviluppate in più livelli (art. 1 della legge n. 94 e art. 1 del d.lgs. n. 279). Per l'entrata, sono infatti articolate in titoli e categorie e poi ancora, ove si tratti di entrate tributarie, secondo che il gettito derivi dalla gestione ordinaria dei tributi ovvero dalla specifica attività di accertamento e di controllo degli uffici finanziari. Per la spesa, sono invece ripartite secondo che si riferiscano alla spesa corrente, a quella in conto capitale ed al rimborso dei prestiti. Le unità previsionali di base per la spesa corrente sono articolate in unità per spese di funzionamento, per interventi, per trattamenti di quiescenza e similari, per oneri del debito pubblico e oneri comuni. In casi particolari, le componenti delle spese di funzionamento - ivi comprese le spese di personale - possono essere articolate in unità previsionali a sé stanti. Le unità previsionali di base per le spese in conto capitale sono articolate in unità per spese di investimento, per oneri comuni e, in via residuale, per le altre spese.

³ Sulle funzioni del "sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo", v. anche la circolare del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato n. 42 del 28.12.2000.

un proprio budget economico, utilizzando il piano dei conti di una tabella, allegata al d.lgs. n. 279 del 1997, che classifica i costi secondo la loro natura - costi relativi al personale, ai beni di consumo, alle prestazioni di servizi da terzi etc. - e secondo diversi livelli di dettaglio.

In tal modo, alla tradizionale contabilità finanziaria viene ad affiancarsi una contabilità economica che prende appunto come riferimento il *costo*, che è l'onere derivante dall'effettivo impiego delle risorse, anziché la *spesa*, che è l'erogazione finanziaria per l'acquisizione di beni e servizi ancorché non totalmente impiegati nel periodo di riferimento.⁴

E' appena il caso di sottolineare come la contabilità finanziaria e quella economica abbiano finalità ben differenti. La tradizionale contabilità finanziaria è ispirata al principio della necessità dell'autorizzazione per l'entrata e dell'autorizzazione-vincolo per la spesa, ed è maggiormente idonea a rappresentare la distinzione delle competenze dell'organo deliberativo, chiamato a delineare la politica generale dell'ente mediante le fondamentali decisioni sulle entrate e sulle spese, da quelle dell'organo esecutivo cui spetta di darvi attuazione. La contabilità economica permette invece di analizzare meglio costi e benefici delle varie azioni amministrative e, quindi, l'efficienza delle gestioni.

L'ora menzionata contabilità economica si estende anche alle amministrazioni pubbliche non statali: l'art. 12 del d.lgs. n. 279 del 1997 ha infatti disposto che le amministrazioni pubbliche indicate all'art. 1 comma 2 del decreto legislativo n. 29 del 1993⁵ adottano le misure organizzative necessarie per la rilevazione e l'analisi dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa e della gestione dei singoli centri di costo, secondo il sistema di contabilità economica previsto appunto dallo stesso d.lgs. n. 279.

Ma in realtà, il processo di *armonizzazione dei sistemi contabili* non si limita alla sola contabilità economica ora ricordata e riguarda invece, più in generale, gli stessi principi fondamentali della riforma del 1997. L'art. 1 della legge n. 208 del 1999 ha infatti successivamente previsto, per tutti gli enti e gli organismi pubblici di cui all'art. 1 comma 2 del d.lgs. n. 29 del 1993 - con eccezione degli enti locali di cui al d.lgs. n. 77 del 1995 - l'adeguamento entro un anno del sistema di contabilità e dei bilanci ai principi contenuti nella legge n. 94 del 1997. Per le regioni, questo adeguamento è stato disposto con il d.lgs. n. 76 del 2000.

Va subito sottolineato che l'esclusione degli enti locali dall'armonizzazione delle contabilità prevista dalla citata legge n. 208 del 1999 si pone in contraddizione con quella "normalizzazione dei conti degli enti pubblici" a suo tempo disposta dalla legge n. 468 del 1978. L'art. 25 della legge n. 468 - peraltro richiamato anche dal recente testo unico sulle amministrazioni locali approvato con d.lgs. n. 267 del 2000⁶ - aveva infatti previsto per gli enti locali, come anche per gli enti pubblici non economici, l'obbligo di adeguare il sistema della contabilità e i relativi bilanci a quello annuale di competenza e di cassa dello Stato, provvedendo all'esposizione della spesa sulla base della classificazione economica e funzionale ed evidenziando altresì la provenienza delle entrate per consentire il consolidamento delle operazioni interessanti il settore pubblico. E in effetti, ai principi

⁴ Cfr. la circolare n. 39 del 2000 cit.

La già citata circolare n. 42 del 2000 puntualizza come la manifestazione dell'onere derivante dall'effettivo *utilizzo delle risorse*, vale a dire il costo, non sia direttamente riconducibile, nell'ambito del sistema di contabilità finanziaria, a nessuna delle fasi di attuazione della spesa, che rappresenta l'esborso monetario legato all'*acquisizione delle risorse* stesse.

⁵ Tra le "amministrazioni pubbliche" richiamate dalle norme in questione, rientravano letteralmente anche "le province, i comuni, le comunità montane, loro consorzi e associazioni". In realtà, non sembra potersi affermare con certezza che l'art. 12 del d.lgs. n. 279 del 1997 fosse applicabile anche agli enti locali, dal momento che in materia di contabilità economica il d.lgs. n. 77 del 1995 già prevedeva una specifica normativa.

Comunque sia, ogni dubbio risulta ora sciolto da due sopravvenienze normative: la legge n. 208 del 1999, che come viene ricordato nel testo ha espressamente escluso gli enti locali dall'adeguamento ai principi della riforma contabile dello Stato del 1997, e il nuovo testo unico sull'ordinamento degli enti locali, che in materia di contabilità economica ripropone ora la specifica normativa prevista nel 1995 (sul punto, v. *infra* nel testo).

⁶ L'art. 157 del d.lgs. n. 267 del 2000 stabilisce che "ai fini del consolidamento dei conti pubblici gli enti locali rispettano le disposizioni di cui agli articoli 25, 29 e 30 della legge 5.8.1978, n. 468, e successive modificazioni ed integrazioni".

della legge n. 468 del 1978 si erano sostanzialmente adeguati l'ordinamento contabile degli enti locali con il d.P.R. n. 421 del 1979 e l'ordinamento contabile degli enti pubblici non economici con il d.P.R. n. 696 dello stesso anno.

Escludendo espressamente gli enti locali dall'armonizzazione ai nuovi principi posti dalla legge n. 94 del 1997, la legge n. 208 del 1999 ha implicitamente ammesso diversità di rilievo nei sistemi contabili. Ma per comprendere di quali diversità in concreto si tratti, occorre ora richiamare brevemente alcuni aspetti del nuovo ordinamento contabile degli enti locali approvato con d.lgs. n. 77 del 1995, poi trasfuso senza sostanziali modifiche nel testo unico approvato con il d.lgs. n. 267 del 2000.

2.2 Le recenti modifiche al sistema contabile degli enti locali

Come precisa l'art. 150 del testo unico approvato con il d.lgs. n. 267 del 2000, l'ordinamento contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio riportate nel testo unico stesso. In sostanza, le norme statali vanno considerate come principi generali con valore di limite inderogabile per gli enti locali, ad eccezione delle disposizioni elencate dall'art. 152 dello stesso testo unico, che invece non si applicano qualora il regolamento di contabilità rechi una differente disciplina.

Ciò premesso, va rilevato che anche l'ordinamento in questione intende superare un'impostazione del bilancio in termini meramente incrementali. E a tal fine, viene chiaramente valorizzato il ruolo della relazione previsionale e programmatica, strutturata per la parte spesa per programmi ed eventuali progetti.

In effetti, una relazione previsionale e programmatica era già stata richiesta per gli enti locali dal d.l. n. 55 del 1983 convertito nella legge n. 131 del 1983, ma la disposizione era rimasta in gran parte inattuata, anche per una certa genericità delle indicazioni normative.

Orbene, la nuova relazione previsionale e programmatica - che copre un periodo pari a quello del bilancio pluriennale - risulta molto più accuratamente delineata di quanto avveniva con la normativa del 1983, non solo nell'iter logico e procedimentale da seguire ma anche nel contenuto e nei requisiti dei programmi.

Infatti, viene in primo luogo ben chiarito che il "programma" è "il complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti e indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito, nel più vasto piano generale di sviluppo dell'ente" (v. ora l'art. 165 del d.lgs. n. 267 del 2000), ma viene anche stabilito che di ogni programma devono essere precisati l'entità e l'incidenza percentuale con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo e di investimento, le finalità che si intendono conseguire, le risorse umane e strumentali utilizzate, la specifica motivazione delle scelte adottate, la motivata dimostrazione delle variazioni rispetto all'esercizio precedente (art. 170).⁷

Ovviamente, solo se sono fondate su un'effettiva programmazione amministrativa nella relazione previsionale e programmatica, risultano attendibili e significativi i dati del bilancio di previsione annuale (artt. 164 e segg.) e quelli del bilancio pluriennale (art. 171). E con riferimento al bilancio di medio periodo, questa esigenza assume in effetti una nuova e particolare rilevanza: va infatti considerato che gli stanziamenti del *bilancio pluriennale*, che per il primo anno coincidono ovviamente con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno per gli esercizi successivi carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa (art. 171 cit.): un principio che viene poi ribadito nella disposizione secondo la quale possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese (art. 183).

Dopo la riforma del 1995, il *bilancio preventivo* annuale degli enti locali viene innovativamente redatto solo in termini di competenza e non anche di cassa.

Ma anche l'articolazione del documento risulta modificata in misura rilevante rispetto a quanto era in precedenza previsto dal d.P.R. n. 421 del 1979. Se infatti la parte entrata è

⁷ Sul processo di programmazione e verifica dei risultati v. *amplius* lo specifico capitolo di questa Relazione.

sviluppata in titoli, categorie e risorse - in relazione alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata - e quindi in sostanza con una mera sostituzione della risorsa al capitolo previsto dal precedente sistema, la parte spesa è invece ordinata in titoli, funzioni, servizi ed interventi, in relazione rispettivamente ai principali aggregati economici, alle funzioni degli enti, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività e alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio: come può notarsi, si tratta di una classificazione piuttosto diversa da quella ora in uso per le altre amministrazioni pubbliche (v. *supra*).

Per converso, anche l'ordinamento degli enti locali conosce una distinzione in un certo senso simile a quella tra bilancio per la decisione politica e bilancio per la gestione, delineata per lo Stato dalla legge n. 94 del 1997. Infatti, sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, un *piano esecutivo di gestione* che non solo determina gli obiettivi di gestione e li affida ai responsabili dei servizi unitamente alle dotazioni necessarie, ma contiene appunto un'ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.⁸

Va peraltro osservato che riferita al piano esecutivo di gestione, l'espressione "centri di costo" risulta ambigua. Dal momento che viene elaborato "sulla base del bilancio di previsione annuale" - di cui costituisce in effetti uno sviluppo mediante l'articolazione delle risorse e degli interventi in capitoli - il peg viene delineato dall'ordinamento vigente secondo una logica di per sé ancora finanziaria (e autorizzatoria). Nell'ambito del peg, i centri di *costo* sono quindi, in realtà, centri di responsabilità di *spesa* di secondo livello.

Questa caratteristica del piano esecutivo di gestione non esclude che il peg stesso possa svolgere una sua utile funzione, ma va comunque tenuta presente, se non altro per ridimensionare l'utilità che, secondo una diffusa opinione, il documento in questione rivestirebbe anche come strumento per un efficace controllo di gestione (sul peg v. comunque anche *infra*).

Anche la struttura del rendiconto degli enti locali è diversa da quella del rendiconto dello Stato (e delle altre amministrazioni pubbliche che applicano i principi contabili della riforma del 1997: v. *supra*): mentre infatti il rendiconto dello Stato è composto solo dal conto del bilancio e dal conto generale del patrimonio (artt. 13 e 14 del d.lgs. n. 279), per l'art. 69 del d.lgs. n. 77 del 1995 - ora art. 227 del d.lgs. n. 267 del 2000 - il rendiconto degli enti locali comprende il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio.

In sostanza, per gli enti locali viene redatto anche uno specifico *conto economico*, secondo criteri simili a quelli introdotti dal d.lgs. n. 127 del 1991 nel nostro ordinamento civilistico, in attuazione di direttive comunitarie: è infatti predisposto un modello a struttura scalare, che consente l'evidenziazione sia di totali parziali sia del complessivo risultato economico di esercizio.

Per agevolare l'introduzione di questa contabilità economica, indubbiamente molto innovativa per la maggior parte degli enti locali, l'ordinamento indica la via di una trasformazione dei dati della contabilità finanziaria, mediante un prospetto di conciliazione.⁹

Per la verità, una connessione tra contabilità finanziaria e contabilità economica non è ignota allo Stato e alle altre amministrazioni pubbliche. L'art. 11 del d.lgs. n. 279 del 1997 infatti precisa che, al fine di collegare il risultato economico scaturente dalla contabilità analitica dei costi con quello della gestione finanziaria delle spese risultante dal rendiconto generale dello Stato, devono essere evidenziate le poste integrative e rettificative che esprimono le diverse

⁸ L'approvazione del piano esecutivo di gestione è facoltativa per i comuni con meno di 15.000 abitanti e per le comunità montane.

⁹ In realtà, per raggiungere il risultato economico, vanno considerati anche alcuni valori economici che non hanno origine nel conto del bilancio: insussistenze o sopravvenienze del passivo o dell'attivo, variazioni nelle rimanenze, ammortamenti e accantonamenti per svalutazione di crediti, minus o plusvalenze patrimoniali. Anche in relazione alla necessità di registrare nel corso dell'esercizio valori economici che non sono ricavabili dal conto del bilancio, l'art. 232 del d.lgs. n. 267 del 2000 stabilisce che gli enti locali, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze.

modalità di contabilizzazione dei fenomeni di gestione:¹⁰ ma si tratta pur sempre di elaborazioni a livello di contabilità analitiche per centri di costo, che quindi di per sé non comportano la redazione di un vero e proprio conto economico generale.

In definitiva, per lo Stato e le altre amministrazioni pubbliche che si sono adeguate ai principi della legge n. 94 del 1997 da una parte, e per gli enti locali dall'altra, si verificano in relazione alla contabilità economica due situazioni in un certo senso opposte. Mentre per lo Stato e le amministrazioni pubbliche soggette ai principi della riforma del 1997 è prevista una contabilità economica analitica per centri di costo ma non è richiesto anche un conto economico a carattere generale, per gli enti locali è invece previsto un conto economico generale mentre per eventuali contabilità analitiche si rinvia all'autonomia degli enti: l'art. 229 del d.lgs. n. 267 del 2000 stabilisce infatti che il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.¹¹

2.3 Alcune prospettive per l'ordinamento contabile degli enti locali

La ragione dell'esclusione degli enti locali dall'armonizzazione delle contabilità prevista dalla legge n. 208 del 1999 non può essere certo ravvisata nell'autonomia riconosciuta dalla Costituzione a province e comuni. Si tratta infatti di un'autonomia che per un verso non ha impedito al legislatore statale di ribadire, nel testo unico approvato con d.lgs. n. 267 del 2000, vari principi contabili con valore di limite inderogabile per i regolamenti degli enti locali (sul punto v. *supra*), e per altro verso risulta di tipo diverso, ma certo comunque non superiore a quella riconosciuta alle regioni, che invece ai nuovi principi contabili posti per lo Stato si sono dovute adeguare, in ragione appunto della citata legge n. 208 del 1999 e del conseguente d.lgs. n. 76 del 2000. E in effetti, la recente riforma del titolo V della Costituzione - al momento peraltro ancora soggetta a referendum confermativo - all'art. 117 inserisce tra le "materie di legislazione concorrente", per le quali spetta allo Stato "la determinazione dei principi fondamentali", anche la materia "*armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*".

Anche la notoria esistenza di numerosi comuni piccoli e piccolissimi, spesso alle prese con rilevanti difficoltà organizzative, non può aver giustificato l'esclusione degli enti locali dall'adeguamento ai principi contabili posti dalla legge n. 94 del 1997: pur senza volere considerare la possibilità per i c.d. comuni polvere di associarsi e aggregarsi in vario modo (v. ora gli artt. 30 e segg. del testo unico approvato con d.lgs. n. 267 del 2000), appare innegabile che i comuni più piccoli sono già soggetti ad un complesso ordinamento contabile, per cui, fatta eventualmente salva un'opportuna gradualità, un semplice affinamento di principi contabili non sarebbe stato in definitiva improponibile.

In realtà, per l'esclusione degli enti locali dall'adeguamento ai principi della legge n. 94 del 1997 è risultata determinante proprio la diffusa, anche se a volte un pò vaga convinzione che con il d.lgs. n. 77 del 1995 l'ordinamento contabile degli enti in questione avesse in sostanza già anticipato la stessa riforma della contabilità dello Stato.

Inoltre, può aver influito anche una comprensibile esigenza di stabilità normativa, per amministrazioni che comunque erano già state impegnate nell'applicazione delle nuove norme del 1995.¹²

¹⁰ Sulle modalità di riconciliazione dei risultati economici con quelli finanziari, v. diffusamente la già citata circolare n. 42 del 2000. Nella stessa circolare, viene anche chiarito come le differenti risultanze derivino essenzialmente da tre ordini di motivi legati ai diversi criteri di rappresentazione degli eventi: la rilevazione del costo temporalmente non coincide con quella del relativo esborso finanziario (disallineamento temporale); la rilevazione del costo riguarda una struttura amministrativa diversa da quella in cui sono allocate le risorse finanziarie (disallineamento strutturale); l'esistenza di eventi di natura economica che non originano movimenti finanziari e, viceversa, di eventi che generano esborse finanziari ma non costituiscono fenomeni di rilevanza economica.

¹¹ Sull'autonomia regolamentare degli enti locali, v. il relativo capitolo.

¹² Un ordinamento contabile - quello degli enti locali - che per alcuni aspetti nel 1999 non era ancora entrato a regime: ad esempio, per l'art. 53 della legge n. 388 del 2000 (legge finanziaria 2001) i comuni con popolazione

Certo, in tal modo - si pensi solo all'abolizione per gli enti locali del bilancio di cassa - è venuta meno la normalizzazione dei conti pubblici che era stata espressamente prevista dall'art. 25 della legge n. 468 del 1978, ora richiamato anche dall'art. 157 del d.lgs. n. 267 del 2000 (v. *supra*).

Ma si tratta di divergenze che in fondo non impediscono né l'elaborazione delle stime di cassa del settore pubblico da parte del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, né la predisposizione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche da parte dell'Istat: per queste finalità vengono infatti utilizzati, rispettivamente, specifici prospetti secondo uno schema determinato dallo stesso Ministero ai sensi dell'art. 30 comma 5 della citata legge n. 468, e specifiche certificazioni a consuntivo - opportunamente ed ampiamente rielaborate - ai sensi dell'art. 161 comma 4 del d.lgs. n. 267 del 2000.

Ed anche per la verifica del rispetto da parte degli enti locali del c.d. patto di stabilità, l'art. 53 della legge n. 388 del 2000 (legge finanziaria 2001) si limita a richiedere "previsioni di cassa solo sui grandi aggregati di bilancio": previsioni che in sostanza non vengono impedita dalla mancanza di un bilancio preventivo di cassa, anche se probabilmente questa stessa mancanza non ne rafforza l'attendibilità.¹³

Comunque sia, restano piuttosto incerte le ragioni per le quali un bilancio preventivo di cassa viene ritenuto utile per lo Stato e le amministrazioni pubbliche in genere, e non anche per gli enti locali.

Le peculiarità dell'ordinamento contabile delle amministrazioni locali, e in particolare la diversa classificazione delle entrate e delle spese, sembrerebbero a prima vista non determinanti anche nei rapporti tra regioni ed enti locali, dal momento che l'art. 12 del d.lgs. n. 76 del 2000 attribuisce alla legge regionale la possibilità di assicurare, in relazione alle funzioni delegate agli enti locali, il controllo regionale sulla destinazione dei fondi a tal fine assegnati dalle regioni stesse.¹⁴ Ma va anche riconosciuto che i rapporti tra regioni ed enti locali non si esauriscono certo nella delega di funzioni e diventano invece sempre più stretti e complessi: per agevolare la realizzazione del "sistema regionale delle autonomie locali" previsto dall'art. 4 del d.lgs. n. 267 del 2000 - ma vedi anche la legge n. 59 del 1997 con i conseguenti decreti legislativi e la recente riforma del titolo V della Costituzione¹⁵ - una maggiore omogeneità nelle contabilità tra regioni ed enti locali sarebbe in effetti anche utile.

La previsione di un conto economico generale per gli enti locali (v. *supra*) appare certo di rilevante importanza: tra l'altro, ha avuto il merito di avvicinare gli operatori del settore alle logiche contabili delle imprese operanti nel mercato. Peraltro, l'apporto informativo che può essere assicurato da un conto economico generale non deve essere nemmeno sopravvalutato.

In effetti, alle amministrazioni locali interessa conoscere il proprio risultato economico d'esercizio, ma interessa anche e soprattutto valutare i "costi" di singole strutture o iniziative, per affinare la propria efficienza e scegliere con adeguata consapevolezza tra soluzioni alternative. In sintesi, può dirsi che senza contabilità economiche analitiche non è nemmeno possibile un vero e proprio controllo di gestione.¹⁶

Va anche sottolineato che gli artt. 151 e 227 del d.lgs. n. 267 del 2000 stabiliscono che al rendiconto degli enti locali "è allegata una relazione illustrativa della giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti". Ora, appare evidente che se manca una rilevazione analitica dei

inferiore a 3.000 abitanti dovranno provvedere a redigere il conto economico solo a decorrere dall'esercizio in corso (2001).

¹³ Sul patto di stabilità interno, v. il relativo capitolo.

¹⁴ Sulla stessa linea, l'art. 165 del testo unico approvato con il d.lgs. n. 267 del 2000 stabilisce che i bilanci degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa dello stesso testo unico, le norme delle leggi regionali concernenti le funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità di dette spese nei bilanci degli enti rispetto a quelle contenute nei bilanci regionali.

¹⁵ Come si è detto, la citata riforma costituzionale è al momento (luglio 2001) ancora in attesa di referendum confermativo.

¹⁶ Sui controlli di gestione negli enti locali, v. lo specifico capitolo.

costi, secondo criteri di competenza economica, sarà in realtà possibile valutare solo le *spese* sostenute per i vari programmi e non appunto, i costi.¹⁷

In definitiva, con riferimento alla peculiare struttura del bilancio degli enti locali e alla mancanza di un bilancio di cassa,¹⁸ alla mera facoltatività della contabilità per centri di costo, e alla stessa esclusione dal sistema di contabilità economica analitica istituito dal d.lgs. n. 279 del 1997, andrebbe esaminata la possibilità di un ulteriore affinamento dell'ordinamento contabile degli enti locali.

Nella stessa ottica, dell'evidenziazione di aspetti critici in vista di una possibile riconsiderazione normativa, appare poi opportuno soffermarsi brevemente anche su qualche altro punto dell'attuale sistema contabile degli enti locali.

Si è già detto che il nuovo ordinamento contabile approvato con il d.lgs. n. 77 del 1995, poi trasfuso nel testo unico approvato con d.lgs. n. 267 del 2000, ha inteso valorizzare la manovra di bilancio degli enti locali richiedendo che le previsioni contabili siano l'espressione di una congrua e puntuale programmazione adeguatamente formalizzata nella nuova relazione previsionale e programmatica.

Senonché, nella sua ultima relazione al Parlamento la Sezione Enti Locali di questa Corte aveva anche sottolineato che in realtà non ha trovato alcun seguito, nei modelli di bilancio approvati con d.P.R. n. 194 del 1996, la disposizione dell'art. 7 del d.lgs. n. 77 del 1995 - ora art. 165 del d.lgs. n. 267 del 2000 - secondo la quale la parte spesa del bilancio preventivo annuale "è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio" stesso.

E poiché in tal modo i "programmi" della relazione previsionale e programmatica non entrano a pieno titolo nella struttura del bilancio, ne deriva in definitiva che nella concreta e quotidiana gestione dell'ente la valenza autorizzatoria del bilancio stesso tende, come è comprensibile, ad offuscare l'importanza della distinta programmazione delineata nella relazione: tanto che anche presso le amministrazioni più attrezzate non si procede nemmeno sempre, in sede di rendicontazione, alla prescritta e necessaria valutazione dei risultati amministrativi e finanziari effettivamente conseguiti per i vari programmi della relazione previsionale e programmatica. Con il rischio, in definitiva, che questi programmi restino un pò astratti e ininfluenti.¹⁹

Orbene, per superare secondo una logica di semplificazione questa difficoltà derivante da due articolazioni diverse, quella del bilancio preventivo annuale e quella della relazione previsionale e programmatica, basterebbe identificare i programmi - che dovrebbero comunque avere tutti i requisiti indicati all'art. 170 del d.lgs. n. 267 del 2000 - e le funzioni. Si avrebbero così programmi-funzioni, o se si vuole funzioni obiettivo, non solo puntuali e articolati da un punto di vista sia amministrativo che finanziario ma anche effettivamente idonei a guidare la concreta gestione degli enti.²⁰

¹⁷ Sul punto, v. anche il relativo capitolo.

¹⁸ Per la verità, una riconsiderazione della mancanza di un bilancio di cassa per gli enti locali risulta espressamente ipotizzata anche nel corso dei lavori preparatori della legge n. 208 del 1999. Era stato infatti dichiarato: "mentre sul piano nazionale realizziamo bilanci sempre più costruiti sulla cassa, per quanto riguarda la riforma del bilancio degli enti locali il criterio che si è privilegiato anche nel recente passato è stato fondato prevalentemente sulla competenza. Quindi, per una ragione di ulteriore uniformità almeno nei tratti essenziali del bilancio, dovremmo quanto prima tornare a riflettere sui bilanci degli enti locali" (A.C. 4354 *quinquies*, seduta del 29 giugno 1998).

¹⁹ Sul punto, nella Relazione della Sezione Enti Locali sull'esercizio 1998 veniva osservato: "non deve stupire se di fronte a due documenti diversamente strutturati - relazione previsionale e programmatica e bilancio preventivo annuale - almeno nelle amministrazioni più tradizionali la valenza della programmazione amministrativa rischia di essere 'schiacciata' dal valore di autorizzazione e vincolo proprio degli stanziamenti di bilancio. In altri termini, può accadere che la relazione previsionale e programmatica sia elaborata solo perché le norme lo impongono, ma in un'ottica formalistica e quasi senza convinzione, dal momento che già si sa che sarà poi il bilancio, con i suoi ben precisi stanziamenti, a determinare la concreta gestione amministrativa".

²⁰ Come osservava la Relazione citata nella nota precedente, "l'innovazione ipotizzata renderebbe certo più trasparente il significato degli stanziamenti di bilancio, e aiuterebbe anche a comprendere che ogni funzione attribuita dall'ordinamento agli enti locali va esercitata in una logica programmatica, ponderatamente e senza improvvisazioni".

Nelle sue ultime relazioni, la Sezione Enti Locali di questa Corte aveva rilevato anche un'altra particolarità del vigente ordinamento contabile degli enti locali.

In effetti, è già stato ricordato come per la parte spesa il bilancio preventivo annuale degli enti locali sia strutturato per titoli, funzioni, servizi e interventi. Orbene, a questo proposito viene anche precisato che a ciascun "servizio" è correlato un reparto organizzativo composto da persone e mezzi, ed è affidato col bilancio di previsione un complesso di mezzi finanziari del quale risponde il responsabile del servizio stesso (art. 7 del d.lgs. n. 77 del 1995, ora art. 165 del d.lgs. n. 267 del 2000).

Senonché, questa corrispondenza tra i "servizi" indicati nel bilancio e i "servizi" nei quali è concretamente articolato l'ente è venuta sostanzialmente meno nello schema di bilancio preventivo annuale, approvato con d.P.R. n. 194 del 1996 e vincolante per tutti gli enti (v. ora gli artt. 160 e 165 del d.lgs. n. 267): uno schema che invero prevede per tutti gli enti gli stessi identici servizi, con una elencazione che per gli enti maggiori può in effetti risultare troppo restrittiva e per gli enti più piccoli all'opposto troppo frammentata.

E poiché spetta ormai ai regolamenti degli enti locali l'ordinamento generale degli uffici e dei servizi, in base a criteri di autonomia, funzionalità ed economicità di gestione e secondo principi di professionalità e responsabilità (art. 89 del d.lgs. n. 267), è ben possibile che i servizi indicati nella contabilità non corrispondano pienamente ai servizi in cui è concretamente articolata l'organizzazione dell'ente, con la conseguente necessità di adattamenti e forzature nelle rappresentazioni contabili.²¹

In definitiva, sarebbe invece opportuno consentire ad ogni ente di indicare in bilancio i "propri" servizi: ad eventuali esigenze statistiche o di consolidamento potrebbero provvedere specifiche rielaborazioni nelle apposite certificazioni sui principali dati del bilancio di previsione e del rendiconto previste dall'art. 161 del d.lgs. n. 267.

Si è già detto che le unità elementari della parte spesa del bilancio preventivo degli enti locali sono costituite dagli "interventi", in relazione "alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio" (art. 165 del d.lgs. n. 267).

Ma come è già stato osservato dalla Sezione Enti Locali, ne consegue che "ogni minima modifica della distribuzione dei fattori produttivi anche nell'ambito dello stesso servizio richiede pur sempre una deliberazione consiliare". Inoltre, "deliberando sull'impiego dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio, i consigli comunali e provinciali affrontano questioni che a ben vedere dovrebbero essere piuttosto lasciate all'autonomia operativa dei responsabili dei servizi", sia pure nel rispetto degli obiettivi e delle direttive impartite dagli organi politici.²²

Questa discutibile minuta predeterminazione in bilancio dell'attività dei responsabili dei servizi viene poi accentuata nei piani esecutivi di gestione.

In effetti, il piano esecutivo di gestione o peg - con il quale vengono determinati gli obiettivi di gestione affidandoli ai responsabili dei servizi e dei centri di costo unitamente alle dotazioni necessarie (art. 169)²³ - è uno strumento che dovrebbe valorizzare l'autonomia dei responsabili della gestione, secondo il principio per cui i poteri di indirizzo e controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo, mentre la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica è attribuita ai dirigenti mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse

²¹ Nella Relazione della Sezione Enti Locali sull'esercizio 1997, veniva evidenziato, peraltro a mero titolo di esempio, come il modello di bilancio preventivo annuale dei comuni approvato con d.P.R. n. 194 del 1996 inserisca, nell'ambito delle "funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo", un servizio denominato "gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione". Ora, almeno nei comuni più grandi non è affatto detto - tutt'altro - che esista realmente un servizio che assommi tutte queste complesse e in gran parte eterogenee competenze.

²² V. la Relazione della Sezione Enti Locali sull'esercizio 1998.

²³ Nella concreta realtà, gli enti hanno incontrato spesso difficoltà nell'elaborazione di specifici "obiettivi di gestione", approvando a volte piani esecutivi di gestione meramente finanziari, che cioè si limitavano alla prevista ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli. Nelle ultime relazioni della Sezione Enti Locali, era stata anche diffusamente evidenziata l'insufficienza di questa impostazione.

umane, strumentali e di controllo (v. ora l'art. 107 del d.lgs. n. 267).²⁴ Ma in realtà, la suddivisione nel peg (delle risorse e) degli interventi in capitoli, eventualmente anche numerosi e minuti, può portare proprio ad effetti opposti: la gestione dei responsabili dei servizi ne può infatti risultare eccessivamente condizionata e preordinata, con una mortificazione proprio della loro relativa ma pur necessaria autonomia.

Certo, questi inconvenienti sono meno rilevanti se all'elaborazione dei piani esecutivi di gestione partecipano, come spesso accade, gli stessi responsabili del raggiungimento degli obiettivi e della gestione delle risorse. Ma resta comunque un'eccessiva rigidità dello strumento in esame, dal momento che ogni minima modifica nelle dotazioni dei vari capitoli richiede necessariamente l'approvazione da parte della stessa giunta che aveva approvato il peg.

Per ovviare a questi inconvenienti, si potrebbe limitare espressamente l'efficacia di autorizzazione e vincolo agli interventi, rendendo quindi l'ulteriore articolazione in capitoli meramente indicativa.

Qualora si volesse poi rendere il peg effettivamente utile anche per un vero e proprio controllo di gestione, si dovrebbe invece mutarne l'impostazione, trasformandolo da strumento contabile impostato secondo un criterio di competenza finanziaria in strumento elaborato secondo criteri di competenza economica: in sostanza, si potrebbe estendere agli enti locali, come già detto, il sistema di contabilità economica analitica per centri di costo previsto dal d.lgs. n. 279 del 1997.

²⁴ Riprendendo una disposizione dell'art. 2 della legge n. 191 del 1998, l'art. 109 del d.lgs. n. 267 del 2000 stabilisce che nei comuni privi di personale di qualifica dirigenziale le funzioni proprie dei dirigenti possono essere attribuite, con provvedimento motivato del sindaco, non solo allo stesso segretario comunale, ma anche "ai responsabili degli uffici o dei servizi, indipendentemente dalla loro qualifica funzionale, anche in deroga ad ogni diversa disposizione".

Peraltro, successivamente l'art. 53 della legge n. 388 del 2000 (legge finanziaria 2001) ha discutibilmente previsto che nei comuni con popolazione inferiore a tremila abitanti, "che riscontrino e dimostrino la mancanza non rimediabile di figure professionali idonee nell'abito dei dipendenti, anche al fine di operare un contenimento della spesa", possano essere attribuiti "ai componenti dell'organo esecutivo la responsabilità degli uffici e dei servizi ed il potere di adottare atti anche di natura tecnica generale".

Sulle incertezze del processo di distinzione fra politica e amministrazione presso gli enti locali, v. la Relazione della Sezione Enti Locali sull'esercizio 1997.

3 La revisione economico - finanziaria: il ruolo dei collegi dei revisori

La Relazione che quest'anno la Sezione rassegna ai due rami del Parlamento ha ad oggetto l'azione amministrativa degli enti locali posta in essere nel corso del 1999; vale a dire, il complesso delle gestioni che si sono chiuse il 31 dicembre di detto anno.

Anche a tale arco di tempo si riferisce l'indagine sui revisori dei conti degli enti in questione. Indagine che si ritiene opportuno far precedere da alcune considerazioni sulla normativa che in materia è intervenuta nello stesso anno e che è stata caratterizzata – come è noto – dall'entrata in vigore del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, il quale – emanato in virtù della delega contenuta nella legge 15 marzo 1997, n. 59 – reca il “riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche”.

Pertanto, prima di entrare nel vivo dell'esame sul funzionamento degli organi di revisione economico – finanziaria, vengono brevemente lumeggiate, per una più razionale intelligenza del settore di specie, le novità introdotte dal cennato d.lgs. n. 286 in ordine agli organi svolgenti i controlli interni; organi fra i quali sono collocati, in primis, i revisori dei conti.

Questi ultimi, come è noto, erano già previsti dal vecchio ordinamento ed erano scelti nell'ambito del consiglio dell'ente.

Nel decorso decennio, però, la struttura e le funzioni dei relativi collegi ha subito una riforma radicale fino a pervenire ad una composizione caratterizzata da membri tratti tutti dal mondo esterno all'ente, con specifiche professionalità, con l'attribuzione di più ampi poteri e con incardinazione nell'ente medesimo in virtù di un rapporto assimilabile in tutto e per tutto a quello di servizio.

Insieme con gli altri organi di controllo interno – quali quelli che si interessano della gestione, della valutazione della dirigenza e della strategia dell'ente – i collegi dei revisori hanno il compito fondamentale di “garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa”; insomma, di esercitare il “controllo di regolarità amministrativa e contabile”.

Invero, l'istituzione dei controlli interni probabilmente nasce anche da una vecchia consuetudine, cioè ritenere che l'amministrare sia cosa assolutamente diversa dal controllare. Forse ontologicamente questi sono due concetti differenti, ma non pare dubbio che ogni ente pubblico, nella sua continua azione amministrativa, dovrebbe contestualmente controllare il proprio operato, per correggerne eventualmente le possibili disfunzioni, senza che ciò gli venga normativamente imposto.

Senonché, è un'antica scelta del nostro legislatore quella di apprestare numerose regole (da valere nei confronti di tutti gli enti pubblici) per imporre un sistema di controlli che sia completamente separato ed autonomo rispetto all'amministrazione attiva.

Un tale fatto, tuttavia, svincolando l'amministratore dall'obbligo di controllare il proprio operato e inducendolo soltanto all'osservanza delle norme, lo ha in una certa misura deresponsabilizzato. Comunque, considerando tutti i possibili riflessi che la separazione, normativamente fissata, delle due funzioni – amministrazione e controllo – necessariamente comporta, non v'è dubbio che quelli positivi sono prevalenti.

Del resto, non a caso ciò avviene anche in tutto il settore dell'imprenditoria privata.

Occorre comunque prendere atto che nel nostro ordinamento il sistema dei controlli risponde oggi ad una funzione che integra in maniera imprescindibile l'attività dei pubblici poteri.

Ora, per quanto concerne i controlli interni, il decreto legislativo n. 286 del 1999 ne prevede – come è noto – diversi tipi, i quali, oltre a quello di regolarità amministrativa e contabile, oggetto della presente indagine, sono:

- a) il controllo di gestione (art. 4);
- b) la valutazione del personale con incarico dirigenziale (art. 5);
- c) il controllo strategico (art. 6).

Di questi ultimi tre sarà detto in altra parte della Relazione.

Intanto, qui giova ricordare che, in aderenza alla nuova disciplina del 1999, occorre tener conto che nell'esercizio dell'attività di controllo bisogna anche verificare se e come sia applicato il

principio di cui agli artt. 3 e 14 del d.lgs. n. 29 del 1993 (sostanzialmente confermato dal d.lgs. n. 165 del 2001), secondo il quale è necessario tenere separati il potere di indirizzo (che è di spettanza degli organi volitivi dell'ente) da quello di gestione (che compete ai diversi dirigenti).

A tale principio sono da aggiungere quelli di carattere generale, i quali, elencati nell'art. 1, comma 2, del predetto d.lgs. 286, devono essere considerati "obbligatori per i Ministeri, applicabili dalle regioni nell'ambito della propria autonomia organizzativa e legislativa e derogabili da parte di altre amministrazioni pubbliche".

Non solo, ma è necessario tener presente che lo stesso decreto legislativo non ha inteso individuare normativamente i singoli organi intestatari dei diversi controlli, sibbene precisare solamente le funzioni, lasciando alle amministrazioni la scelta degli strumenti e delle modalità per esercitarle. Ciò, naturalmente, in ossequio alla loro autonomia politica ed organizzativa.

Infatti, il legislatore delegato ha disposto, al comma 1 dell'art. 1, che "le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a...". E cioè, adeguati a conseguire le finalità (ed a svolgere, quindi, le funzioni) elencate nelle lettere a), b), c) e d), che individuano i quattro tipi di controllo interno prima menzionati.

Il loro esercizio – che, si badi bene, è obbligatorio per tutti gli enti pubblici – soggiace ai principi generali di cui al successivo comma 2.

Tra tali principi – che per gli enti locali sono, però, di osservanza facoltativa – particolare rilievo assume quello contenuto alla lettera e) dello stesso comma 2, laddove è sancito che "è fatto divieto di affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione, alla valutazione dei dirigenti, al controllo strategico".

Siffatto divieto segna una linea di demarcazione molto netta fra i due più importanti ambiti del controllo; vale a dire, quello concernente il profilo della legalità allargata dell'azione amministrativa e l'altro riguardante l'efficienza, l'efficacia e l'economicità della stessa. Ciò in perfetta aderenza a (e coerenza con) i principi d'imparzialità e buon andamento contenuti nell'art. 97 della Costituzione.

Orbene, la facoltà in capo agli enti locali di attenersi o meno a detti principi generali contenuti nel citato comma 2 consente agli stessi – soprattutto a quelli di modeste dimensioni – di risolvere il problema costituito dall'obbligo di effettuare tutti i tipi di controllo interno sopra elencati, anche in assenza di personale sufficiente e qualificato. Infatti, avvalendosi di detta facoltà, gli enti locali, ai sensi dell'art. 239, comma 6, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali – approvato dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 – possono prevedere nei loro statuti "l'ampliamento delle funzioni affidate ai revisori".

Pertanto, nulla vieta che proprio ai revisori – i quali sono da tempo presenti ed operanti in tutti gli enti locali – vengano attribuiti anche i compiti di pertinenza di altri organi di controllo interno, quali, ad esempio, quelli relativi al controllo di gestione.

Ciò posto, si cerca ora di evidenziare come gli organi di revisione economico – finanziaria hanno operato nel corso del 1999; e ciò per avere elementi di valutazione sia in ordine all'attività gestoria degli enti, sia sul funzionamento degli stessi organi di revisione.

Tanto per l'uno come per l'altro aspetto la Sezione si è avvalsa di due diverse e articolate fonti: a) le relazioni che i revisori sono tenuti a redigere ai sensi dell'art. 239, comma 1 lettere d) ed e), del testo unico n. 267 del 2000; b) i rendiconti e i documenti ad essi allegati.

C'è da osservare che, in ogni caso, l'indagine di cui sopra non poteva essere condotta prendendo in considerazione gli organi di revisione economico – finanziaria operanti in tutti gli enti locali d'Italia. Ciò sarebbe stato al di sopra delle forze della Sezione. Si è cercato, pertanto, di portare l'attenzione su un numero di enti che, anche se non rappresentativo, in senso strettamente statistico, dell'intero universo di tali enti, quanto meno potesse fornire le tendenze di massima: trattasi dello stesso metodo – anche se riferito ad enti diversi – usato per la Relazione dell'anno scorso e che, comunque, fornisce dati molto vicini alla realtà.

E come operato per l'anno scorso, pure quest'anno il lavoro sarà articolato in due diverse parti: una, individuata con la lettera A), che ha ad oggetto le sole relazioni dei revisori; l'altra,

individuata con la lettera B), che ha ad oggetto sia le stesse relazioni, sia – in funzione di riscontro – i dati ricavabili dai rendiconti e da altri documenti.

Diversamente dall'anno scorso, però, gli enti esaminati non solo sono più numerosi, ma includono anche i 12 comuni più grandi d'Italia che esauriscono totalmente le classi demografiche undicesima e decima: Torino, Milano, Genova, Roma, Napoli e Palermo (classe XI); Venezia, Verona, Bologna, Firenze, Bari e Latina (classe X) – oltre che 40 altri comuni della VI classe demografica, rappresentativi di tutte le regioni italiane.

I suddetti enti costituiscono l'oggetto dell'indagine sia per la parte A), sia per la parte B).

A. E' stato avanti precisato che questa parte di referto ha a fondamento le relazioni redatte dai revisori dei conti e che da esse possono desumersi elementi di valutazione sia su come le gestioni degli enti sono condotte, sia sul comportamento generale dei revisori medesimi. Ma si tratta comunque di dati nascenti da una sola fonte – appunto, le relazioni sopra citate -. Se ne ricava, perciò, un quadro di carattere generale, che, però, abbisogna di essere approfondito mediante riscontri oggettivi ricavabili da altri documenti.

Di ciò la Sezione si fa carico nella parte denominata B) del presente referto.

Intanto, si precisa che in questa prima fase l'attenzione della Sezione medesima è dedicata a tre profili gestori che da sempre sono stati considerati fondamentali nel divenire amministrativo degli enti locali; vale a dire: 1) il patrimonio; 2) le irregolarità gestionali; 3) i rilievi, le considerazioni e le proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione.

In sostanza, tra le molteplici e complesse funzioni di cui i revisori sono intestatari l'attenzione è posta principalmente su tre degli aspetti di cui è fatto riferimento nell'art. 239, comma 1 lettera c), e), e d) del T.U. 267.

Per quanto concerne il patrimonio (art. 230, comma 1), deve preliminarmente osservarsi che in esso si dà contezza dei risultati della sua gestione, nel senso che il relativo conto riassume la consistenza al termine dell'esercizio e le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale. Inoltre, c'è da osservare che nello stesso patrimonio sono conservati, in apposita voce, i crediti ritenuti inesigibili, che, stralciati dal bilancio, rimangono in evidenza fino al compimento dei termini di prescrizione (comma 5).

Devesi altresì osservare che gli enti locali hanno l'obbligo di provvedere annualmente all'aggiornamento degli inventari dei beni patrimoniali (comma 7).

Ciò posto, occorre evidenziare che il patrimonio degli enti ha generalmente una consistenza cospicua, la quale, se opportunamente gestita, dovrebbe dare risultati piuttosto notevoli.

Scendendo più in particolare ad esaminare tale gestione da parte dei singoli comuni, si fa presente che nella maggior parte dei casi le osservazioni che i revisori riservano in proposito sono piuttosto generiche o mancano completamente.

Anche nelle grandi città – quelle che appartengono alle classi XI e X – le considerazioni che gli organi di revisione hanno espresso in merito riguardano soltanto 7 comuni su un totale di 12 (Firenze, Venezia, Roma, Palermo, Torino, Bari e Napoli). Per gli altri comuni esistono soltanto pochi dati da cui non risulta possibile stabilire se ci sia stata o meno una gestione efficiente.

Per Firenze i revisori lamentano che nonostante nella gestione relativa al 1998 erano stati formulati inviti ai consegnatari dei beni mobili di adempiere le verifiche prescritte dall'art. 70, comma 5, del regolamento di contabilità, essi erano rimasti inadempienti a tutto il 1999.

I revisori di Venezia constatano che "l'Ente non si è dotato di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario: non esistono rilevazioni sistematiche ed aggiornate sullo stato della effettiva consistenza del patrimonio dell'ente".

Si lascia immaginare quali e quanti effetti negativi scaturiscono da siffatta situazione.

Per Roma, l'organo di revisione, dopo aver accertato che "l'attività di aggiornamento dell'inventario dei beni immobili sta dando positivi risultati, ha aggiunto che risulta ancora carente quella connessa all'inventario dei beni mobili". Manca, comunque, una completa

“procedura amministrativa per i beni mobili che garantisca una sistematica rilevazione contabile e trasmissione dei dati alla Ragioneria”.

Il collegio dei revisori di Palermo continua ad evidenziare, anche per la gestione 1999, la problematica relativa alla corretta applicazione della normativa concernente il patrimonio. Non specifica, però, i termini del problema. Lo stesso collegio si sofferma sulla inadeguata evidenziazione dei “crediti di dubbia esigibilità” e rileva il mancato completamento delle operazioni di inventariazione dei beni materiali.

I revisori del comune di Bari osservano che “il gettito dei proventi derivanti dal patrimonio continua ad attestarsi su livelli molto bassi, sicuramente non proporzionati alla sua entità. Sarebbe necessario uno sforzo maggiore rivolto ad accelerare ed incrementare le riscossioni dei proventi”. Gli stessi revisori aggiungono che, mentre “correttamente l’Ente mostra attenzione alla conservazione del proprio patrimonio immobiliare”, l’ente medesimo, come prima evidenziato, non mostra pari applicazione per ribaltare la persistente inadeguatezza del gettito dei proventi; lamentano, infine, che non è stato comunicato al collegio l’eventuale completamento delle operazioni di valorizzazione degli immobili, indispensabile ai fini dell’imputazione delle quote di ammortamento alla gestione finanziaria.

Per il comune di Torino i revisori affermano che “è indispensabile che l’ente provveda alla perfetta conservazione del patrimonio in quanto un costante controllo e una manutenzione tempestiva sono garanzie di economicità della gestione. Si consiglia all’ente, al fine di ottenere il risarcimento di danni patrimoniali, di stipulare adeguate polizze assicurative contro incendi, furti e responsabilità civile. Dovrebbero altresì essere attuati meccanismi di controllo atti a limitare gli eventuali sprechi da parte dei propri operatori”.

Identiche espressioni – proprio le stesse parole! – si rinvencono nella relazione dell’organo di revisione del comune di Napoli, a proposito del quale detto organo esprime anche la propria soddisfazione per “il rispetto degli obblighi previsti dalla vigente normativa più volte sollecitato nelle precedenti relazioni”. Tuttavia, esso osserva che “in merito alle occupazioni abusive, pur essendo tale fenomeno all’attenzione dell’Amministrazione e il pagamento dell’indennità risarcitoria previsto per legge, non si può non invitare l’Ente ad intensificare la propria azione, rimanendo i dubbi, con il trascorrere del tempo, sulla reale possibilità di recupero in sede giudiziale”.

Fin qui l’esame delle osservazioni dei revisori dei conti in ordine alla gestione del patrimonio dei soli 7 comuni – su un totale di 12, relativi alle classi demografiche XI e X – sui quali i revisori medesimi hanno in qualche misura fermato la loro attenzione.

Per gli altri 5 comuni le considerazioni sono poche o punte.

Non diversamente avviene per i 40 comuni della classe VI presi in esame (rappresentanti tutte le regioni d’Italia) e in relazione ai quali gli organi di revisione non si sono certamente soffermati più di tanto nell’esprimere valutazioni e suggerimenti puntuali sulla gestione del patrimonio.

Per il comune di Spilimbergo (PN) mancano “idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell’inventario”.

Per il comune di Ozieri (SS) si osserva che, pur essendo stati “completati gli inventari” dei beni patrimoniali, questi non solo “non sono stati affidati a specifici consegnatari”, ma “non è stata attivata la procedura di aggiornamento”.

Ciò manca anche per i comuni di Venafrò (IS) e di Corridonia (MC). Per quest’ultimo l’organo di revisione afferma che “ogni singolo immobile deve produrre un congruo reddito” e ribadisce “l’invito ad adottare i provvedimenti opportuni per ottenere la redditività adeguata”; invita, inoltre, “i competenti Uffici ad attivare velocemente la fase di riscossione nei confronti di eventuali affidatari morosi, adottando tutti i provvedimenti necessari”; raccomanda “di verificare se tutti i beni patrimoniali risultano con adeguata copertura assicurativa”; invita “l’Amministrazione a voler adottare le necessarie procedure per il controllo e l’aggiornamento dei dati da inserire nel Conto generale del Patrimonio e nel Conto Economico in modo da evitare possibili divergenze rispetto ai dati reali”. Lo stesso organo di revisione fa presente che “è

indispensabile che l'Ente provveda alla perfetta conservazione del patrimonio in quanto un costante controllo e una manutenzione tempestiva sono garanzia di economicità della gestione"; consiglia, "al fine di ottenere il risarcimento di danni patrimoniali, di stipulare adeguate polizze assicurative contro incendi, furti e responsabilità civile"; suggerisce, che "dovrebbero altresì essere attuati meccanismi di controllo atti a limitare gli eventuali sprechi da parte dei propri operatori".

Come è dato notare, trattasi delle medesime espressioni già avanti riportate a proposito dei comuni di Torino e Napoli. Le stesse si riscontrano pure per i comuni di Casamassima (BA), Cisternino (BR), Rionero in Vulture (PZ), Cossato (BI), Monsummano Terme (PT), Amantea (CS), Cittanova (RC), Lerici (SP), Feltre (BL), Mortara (PV), Bordighera (IM), Codigoro (FE), S. Salvo (CH), Spoltore (PE), Grottammare (AP), Castelfranco di Sotto (PI), Casagiove (CE), Cori (LT).

Per i comuni di Amantea (CS), Mortara (PV), Bordighera (IM), S. Salvo (CH), Cori (LT), Grottammare (AP), Amelia (TR), i revisori fanno presente che: "L'ente non si è dotato di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario; non esistono rilevazioni sistematiche ed aggiornate sullo stato della effettiva consistenza del patrimonio dell'ente".

Trattasi della stessa frase ripetuta per tutti i comuni sopra indicati. Per quello di Latisana (UD), c'è di diverso che le "rilevazioni sistematiche e aggiornate esistono soltanto per i beni mobili".

Per altri comuni, quali Casamassima (BA), Cisternino (BR), Mortara (PV), S. Salvo (CH), Corridonia (MC), Spoltore (PE) e Rionero in Vulture (PZ) i revisori hanno identicamente formulato la seguente osservazione: "Per quanto attiene ai proventi dei beni comunali, il gettito previsto ed accertato appare non proporzionato all'entità del patrimonio".

Come è noto, l'art. 239, comma 1 lettera e), del più volte citato testo unico 267 del 2000, fa obbligo ai revisori dei conti di riferire agli organi consiliari degli enti "su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità".

Al riguardo, la Sezione rileva che, esaminando le relazioni dei revisori dei conti delle 12 più grandi città d'Italia, soltanto per 3 di esse - Palermo, Bari e Napoli - risultano segnalate delle irregolarità di un certo peso, vale a dire:

- per Palermo, "i termini per la redazione e l'approvazione del rendiconto dell'esercizio 1999, come già avvenuto per i precedenti esercizi, non risultano rispettati. Infatti, il conto consuntivo è stato esitato dalla Giunta Municipale solo in data 21 luglio 2000, con atto deliberativo n. 365, invalidando in tal modo un utilizzo più razionale dei risultati della gestione precedente". Anche la presentazione del conto del tesoriere è avvenuta - sempre secondo i revisori - con diversi mesi di ritardo rispetto alla data prescritta dalla normativa vigente. Sono segnalati pure: a) un "crescente e preoccupante" sistema di creazione di debiti fuori bilancio; b) pagamenti dei debiti fuori bilancio prima del riconoscimento degli stessi da parte del Consiglio Comunale; c) la corresponsione "di indennità di valore superiore rispetto a quelle stabilite dal Ministero del Lavoro (n. 4146/0601 del 30/09/1999). Di tale fattispecie il collegio ha interessato la Procura presso la Corte dei Conti"; d) la mancata presentazione da parte di più agenti contabili dei rendiconti della loro attività; e) i dati risultanti dai rapporti finanziari con la Società SISPI risultano contabilmente non regolari; f) la nomina di "consulenti, prescindendo dalla esistenza della specifica norma regolamentare";
- per Bari, l'Organo di revisione fa alcune osservazioni, fra le quali un certo peso assumono quelle che riguardano l'informatizzazione. In proposito, esso afferma che: "il raggruppamento di imprese aggiudicatario dell'appalto, per un motivo o per l'altro, non riesce a tener fede agli impegni assunti, costringendo le Ripartizioni a concedere ripetute proroghe nel quadro della scaduta convenzione, a costi superiori a quelli scaturiti dalla gara di appalto, nonostante le censure del Segretariato generale";
- per Napoli, il collegio dei revisori osserva quanto segue: "Preliminarmente si evidenzia che nessun conto consuntivo delle Aziende Speciali, relativo all'anno 1998, così come previsto dallo Statuto dell'Ente è stato, a tutt'oggi, approvato dal Consiglio Comunale. Pertanto, i risultati economici (utili o perdite), i programmi svolti e, comunque, la valutazione

complessiva dell'attività aziendale, non hanno carattere definitivo, per la mancata approvazione da parte del socio (comune di Napoli), unico proprietario nel caso di aziende speciali e, comunque, socio di riferimento, negli altri casi. In ogni caso, pur condividendo che il rendiconto non ha potuto accogliere i risultati delle principali aziende partecipate dal comune per l'impossibilità temporale stabilita nei relativi statuti aziendali, il collegio lamenta la mancanza dei rendiconti dell'A.R.I.N. e dell'A.N.M. che ai sensi dei rispettivi statuti sarebbero dovuti pervenire, approvati dai rispettivi organi amministrativi, entro il 31 maggio. Considerata la rilevanza delle aziende suddette, i cui risultati di gestione dell'esercizio 1999 possono influenzare sensibilmente il patrimonio dell'ente, il collegio esprime riserva di giudizio". Lo stesso collegio dei revisori del comune di Napoli fa numerose osservazioni circa inadempienze degli agenti contabili, precisando di aver in proposito inviato comunicazioni alla magistratura contabile.

Per quanto concerne gli altri 40 comuni appartenenti alle 6^e classe demografica, il settore relativo alle gravi irregolarità - adesso in esame - non presenta importanti spunti di riflessione. Infatti, soltanto 6 enti fanno qualche breve cenno.

Ad esempio l'organo di revisione di Castelfranco di Sotto (PI) rileva che "non è stata predisposta, pubblicata e trasmessa la lista semestrale dei consulenti e collaboratori esterni (legge n.662 del 1996 - art.1, comma 127)". La stessa osservazione viene evidenziata a proposito del Comune di Riva del Garda (TN).

I revisori dei conti di San Salvo (CH) osservano che "non è stato redatto ed approvato con delibera della Giunta comunale l'Albo dei beneficiari di provvidenze di natura economica di cui all'art. 22 della legge n. 412 del 1991". Quelli del comune di Bordighera (IM) rilevano che "l'ente non ha provveduto a stralciare i crediti ritenuti inesigibili dal conto del bilancio. Nel conto del patrimonio alla voce A/III/4 non sono iscritti crediti dichiarati inesigibili nell'esercizio 1999 o nei precedenti esercizi e per i quali non è ancora compiuto il termine di prescrizione". L'organo di revisione del comune di Arco (TN) si limita ad osservare che non è stato predisposto il conto annuale riguardante la rilevazione della consistenza del personale (art. 65, comma 2, del d.lgs. 29 del 1993), mentre quello del comune di Morbegno (SO) evidenzia che, "in relazione alla partecipazione Ente Fieristico s.r.l. di Morbegno l'assemblea dei soci non ha ancora approvato il bilancio relativo all'esercizio 98, che doveva essere approvato entro il 30 giugno 1999".

Ancora, il collegio dei revisori del comune di Cittanova (RC) rileva che "l'Ente non ha provveduto alla nomina degli agenti contabili, pur essendoci dei dipendenti comunali che svolgono di fatto tale mansione".

Per quanto riguarda il terzo punto su cui si è soffermata particolarmente la Sezione, vale a dire "rilevi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione" - che costituisce uno degli adempimenti dei revisori dei conti ai sensi del comma 1, lettera d), dell'art. 239 del testo unico sull'ordinamento degli enti locali - deve sottolineare che i predetti revisori sono tenuti a formulare tali considerazioni nella relazione che accompagna la "proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto"; relazione la quale si inserisce, come sequenza autonoma, nel procedimento amministrativo che si conclude con la delibera approvativa del conto consuntivo dell'ente.

In ordine alle gestioni relative all'anno 1999, gli organi di revisione hanno formulato rilievi e proposte di tipo diverso, anche se alcuni di essi molto spesso risultano ricorrenti e riguardano lo stesso settore.

Ciò si è verificato, ad esempio, a proposito del settore riguardante il controllo di gestione e la programmazione.

Di tale settore si sono occupati i revisori di Arco (TN), Casamassima (BA), Castelfranco di Sotto (PI), Cisternino (BA), Corridonia (MC), Grottammare (AP), Mortara (PV), Morbegno (SO), Ozieri (SS), S. Salvo (CH).