

**Province. Spese per investimenti**

(migliaia di euro)

	Impegni/comp	Pagamenti/comp	Impegni totali	Pagamenti totali	Residui da riportare
2001	3.611.286	815.587	10.776.585	2.601.191	8.175.394
2002	5.310.812	1.412.982	13.286.736	3.384.787	9.901.948
Var	47,06%	73,25%	23,29%	30,12%	21,12%

Anche nelle Province, la spesa complessiva impegnata per nuovi interventi è destinata per il 57,43% all'acquisizione di beni immobiliari, con un incremento nel 2002 del 37,97% sull'anno precedente; mentre a differenza che nei Comuni, sono significativi anche gli impegni per nuovi trasferimenti di capitali pari al 16,50% del totale, aumentati del 42,05% nel secondo anno considerato, e per i conferimenti di capitale, aumentati del 109,60%, che assorbono il 13,66% dell'ammontare complessivo.

**Impegni in c/competenza: interventi (Province)**

(migliaia di euro)

TITOLO II interventi	2001		TITOLO II interventi	2002		Var.% 2002/2001
	Impegni c/comp.	Comp. %		Impegni c/comp.	Comp. %	
Acquis. beni immobili	2.210.485	61,21	Acquis. beni immobili	3.049.801	57,43	37,97
Espropri e servitù onerose	38.798	1,07	Espropri e servitù onerose	31.751	0,60	-18,16
Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	13.672	0,38	Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	23.379	0,44	71,00
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	1.772	0,05	Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	6.760	0,13	281,49
Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche	241.996	6,70	Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche	259.397	4,88	7,19
Incarichi professionali. esterni	56.475	1,56	Incarichi professionali. esterni	103.228	1,94	82,79
Trasfer. di capitale	616.730	17,08	Trasfer. di capitale	876.085	16,50	42,05
Partecipazioni azionarie	35.008	0,97	Partecipazioni azionarie	54.040	1,02	54,36
Confer. di capitale.	346.191	9,59	Confer. di capitale.	725.613	13,66	109,60
Conc. di crediti e anticipazioni	50.159	1,39	Conc. di crediti e anticipazioni	180.758	3,40	260,37
<b>TOTALE</b>	<b>3.611.286</b>	<b>100,00</b>	<b>TOTALE</b>	<b>5.310.812</b>	<b>100,00</b>	<b>47,06</b>

**Le Comunità montane**

Gli impegni relativi ai nuovi investimenti avviati nell'anno di riferimento, rappresentano nel 2002 il 2,14% del totale degli investimenti di tutti gli Enti considerati, con un incremento del 16,11% rispetto all'anno precedente, da 450 milioni di euro a 523 milioni di euro. Considerando la distribuzione geografica: aumentano nel complesso gli impegni delle spese in conto capitale delle Comunità montane in tutte le zone del Paese, del 8,58% nella zona di Nord Ovest, del 9,58% nel Nord Est, del 20,74% nel centro, del 14,82% nel Sud e del 187,81% nella Sardegna.

L'ammontare dei pagamenti in conto competenza nelle complesso delle Comunità montane rimane pressoché invariato rispetto all'anno 2001, +0,09%; registra un incremento del 381,49% in Sardegna, aumenti più contenuti nella zona Nord Ovest +18,67%, nel Sud +7,64%, mentre diminuisce del 32,72% nel Nord Est e dell'11,45% nel centro (tabelle nel secondo volume).

**Comunità montane. Spese per investimenti**

(migliaia di euro)

	Impegni/comp	Pagamenti/comp	Impegni totali	Pagamenti totali	Residui da riportare
2001	450.016	86.619	1.708.994	415.002	1.293.992
2002	522.534	86.701	1.776.682	385.358	1.391.323
Var	16,11%	0,09%	3,96%	-7,14%	7,52%

Nelle Comunità montane gli impegni per l'acquisizione di ulteriori beni immobili assorbono, nell'anno 2002, il 40,39% del totale della spesa in conto competenza, con un aumento del 57,17% rispetto all'anno precedente.

I trasferimenti di capitale, nonostante registrino una diminuzione del 7,64% rispetto all'esercizio precedente, rappresentano il secondo intervento per importanza con il 43,60% dei nuovi impegni riferiti all'anno 2002.

#### Impegni in c/competenza: interventi (Comunità montane)

(migliaia di euro)

TITOLO II interventi	2001		TITOLO II interventi	2002		Var.% 2002-2001
	Impegni c/comp.	Comp. %		Impegni c/comp.	Comp. %	
Acquis. beni immobili	134.285	29,84	Acquis. beni immobili	211.059	40,39	57,17
Espropri e servitù onerose	3.050	0,68	Espropri e servitù onerose	4.052	0,78	32,85
Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	21.773	4,84	Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia	20.650	3,95	-5,16
Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	10.413	2,31	Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia	15.293	2,93	46,86
Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche	17.044	3,79	Acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche	25.326	4,85	48,59
Incarichi professionali. esterni	9.585	2,13	Incarichi professionali. esterni	11.980	2,29	24,99
Trasfer. di capitale	246.687	54,82	Trasfer. di capitale	227.828	43,60	-7,64
Partecipazioni azionarie	5.521	1,23	Partecipazioni azionarie	3.641	0,70	-34,05
Confer. di capitale.	907	0,20	Confer. di capitale.	1.531	0,29	68,80
Conc. di crediti e anticipazioni	751	0,17	Conc. di crediti e anticipazioni	1.174	0,22	56,32
<b>TOTALE</b>	<b>450.016</b>	<b>100,00</b>	<b>TOTALE</b>	<b>522.534</b>	<b>100,00</b>	<b>16,11</b>

#### Risultati finanziari della gestione

Il risultato differenziale nella gestione della competenza per il comparto degli investimenti, è dato dalla somma algebrica tra accertamenti ed impegni nel biennio considerato:

#### Dati globali per accertamenti e impegni c/competenza

(migliaia di euro)

2001			
ENTI	Accertamenti c./competenza (a)	Impegni c./competenza (b)	Differenza (a-b)
PROVINCE	2.979.800	3.611.286	-631.486
COMUNI	18.584.659	18.242.485	342.174
COM. MONTANE	424.299	450.016	-25.717
<b>TOTALE</b>	<b>21.988.758</b>	<b>22.303.787</b>	<b>-315.029</b>

#### Dati globali per accertamenti e impegni c/competenza

(migliaia di euro)

2002			
ENTI	Accertamenti c./competenza (a)	Impegni c./competenza (b)	Differenza (a-b)
PROVINCE	4.324.691	5.310.812	-986.121
COMUNI	18.306.290	18.687.916	-381.626
COM. MONTANE	493.781	522.534	-28.753
<b>TOTALE</b>	<b>23.124.762</b>	<b>24.521.262</b>	<b>-1.396.500</b>

Nel 2002, più che nell'anno precedente, le entrate per investimenti accertate in conto competenza, titolo IV e titolo V detratte le entrate per anticipazioni di cassa e prestiti a breve termine, invece che bilanciare esattamente con gli impegni di spesa, titolo II, sempre di competenza, sono inferiori di 1.396,5 milioni di euro; tale dato sembra indice di un positivo andamento delle gestioni, il cui saldo attivo di parte corrente può essere utilizzato per finanziare gli investimenti senza ricorrere ad ulteriori indebitamenti.

**Dati globali per riscossioni e pagamenti totali**

(migliaia di euro)

2001			
ENTI	Riscossioni totali (a)	Pagamenti totali (b)	Differenza (a - b)
PROVINCE	2.308.334	2.601.191	-292.857
COMUNI	16.382.581	16.685.036	-302.455
COM. MONTANE	390.460	415.002	-24.542
<b>TOTALE</b>	<b>19.081.375</b>	<b>19.701.229</b>	<b>-619.854</b>

**Dati globali per riscossioni e pagamenti totali**

(migliaia di euro)

2002			
ENTI	Riscossioni totali (a)	Pagamenti totali (b)	Differenza (a - b)
PROVINCE	3.437.287	3.384.787	52.500
COMUNI	16.546.299	15.751.284	795.015
COM. MONTANE	365.129	385.358	-20.229
<b>TOTALE</b>	<b>20.348.715</b>	<b>19.521.429</b>	<b>827.286</b>

Mentre nel 2001 i pagamenti totali relativi agli investimenti hanno superato di circa 620 milioni di euro le riscossioni totali di parte capitale, nell'esercizio 2002, considerando il complesso degli Enti, il saldo della gestione di cassa risulta positivo e le riscossioni superano i pagamenti di oltre 827 milioni di euro.

Nelle ultime due tabelle viene rappresentato il saldo della gestione dei residui:

**Dati globali per residui attivi e residui passivi totali al 31 dicembre**

(migliaia di euro)

2001			
ENTI	Residui attivi da riportare (a)	Residui passivi da riportare (b)	Differenza (a-b)
PROVINCE	5.473.838	8.175.393	-2.701.555
COMUNI	25.759.218	34.546.331	-8.787.113
COM. MONTANE	961.482	1.293.992	-332.510
<b>TOTALE</b>	<b>32.194.538</b>	<b>44.015.716</b>	<b>-11.821.178</b>

**Dati globali per residui attivi e residui passivi totali al 31 dicembre**

(migliaia di euro)

2002			
ENTI	Residui attivi da riportare (a)	Residui passivi da riportare (b)	Differenza (a-b)
PROVINCE	6.228.397	9.901.949	-3.673.552
COMUNI	26.253.038	35.894.708	-9.641.670
COM. MONTANE	1.059.547	1.391.324	-331.777
<b>TOTALE</b>	<b>33.540.982</b>	<b>47.187.981</b>	<b>-13.646.999</b>

I residui attivi da riportare a nuovo esercizio alla fine del 2002 sono 33.540,982 milioni di euro, aumentati rispetto all'anno precedente di 1.346,444 milioni di euro; il risultato dipende, anche dalla revisione dei residui provenienti dagli esercizi precedenti, che ha portato ad un riaccertamento in diminuzione di circa 1.430 milioni di euro.

I residui passivi totali da riportare a nuovo esercizio alla fine dell'anno 2002 ammontano a 47.187,981 milioni di euro, con un incremento rispetto all'anno precedente di 3.172,265 milioni di euro; la revisione delle obbligazioni provenienti da esercizi precedenti ha determinato nell'esercizio di riferimento una diminuzione degli impegni in conto residui di oltre 1.827 milioni di euro.

Il saldo negativo della gestione dei residui riguarda tutte e tre le categorie di Enti considerati.

## 7 Risultati finali delle gestioni

### *Premessa*

L'analisi generale sulla finanza locale, svolta annualmente dalla Sezione delle autonomie, sulla base dell'esame dei rendiconti inviati dalle Province, dai Comuni (superiori agli 8.000 abitanti) e dalle Comunità montane, ai sensi dell'art. 13, comma 5, della legge 26 febbraio 1982, n. 51 e successive modifiche, comprende anche l'esame dei risultati finali (finanziari ed economici) che consente di acquisire ulteriori elementi conoscitivi per approfondire le analisi sullo stato della finanza pubblica negli Enti locali.

Naturalmente, l'esame dei risultati finali sarà tanto più puntuale quanto più i dati che danno conto della gestione complessiva sono il frutto di operazioni trasparenti e attendibili. Anche le azioni finalizzate al rispetto del patto di stabilità dovrebbero produrre un effetto positivo sulla leggibilità e sulla affidabilità dei risultati finanziari di bilancio.

Come è noto, il rendiconto è costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dal conto del patrimonio: i risultati riconducibili a ciascuno di essi sono complementari e consentono di integrare i dati finanziari della gestione dell'Ente anche con dati economici e patrimoniali.

Il **conto del bilancio** si chiude con il risultato contabile di gestione (quadro riassuntivo della gestione di competenza) e con il risultato contabile di amministrazione (quadro riassuntivo della gestione finanziaria).

Nel quadro riassuntivo della gestione di competenza (secondo il modello approvato con d.P.R. 194/1996) è esposto il risultato contabile della gestione che si ottiene sommando alla differenza tra *riscossioni* e *pagamenti* la differenza tra *residui attivi* e *residui passivi* (*saldo degli accertamenti e degli impegni di competenza*).

Nel quadro riassuntivo della gestione finanziaria è esposto il risultato di amministrazione che si ottiene sommando, prima, al fondo di cassa all'1 gennaio la differenza tra tutte le riscossioni e tutti i pagamenti, sia in conto residui che in conto competenza: dal fondo di cassa al 31 dicembre così quantificato sono, poi, detratti gli eventuali "pagamenti per azioni esecutive non ancora regolarizzate" e si aggiunge, infine, la differenza tra tutti i residui attivi e tutti i residui passivi.

Il risultato di amministrazione può essere positivo (avanzo), negativo (disavanzo) o in pareggio. L'avanzo di amministrazione può utilizzarsi per le finalità e secondo le modalità previste dall'ordinamento (art.187, d.lgs. 267/2000). Il disavanzo deve essere ripianato nei modi previsti dalla legge (art. 193, d.lgs. 267/2000).

Per completare la ricostruzione generale dei dati riguardanti lo stato della finanza al termine dell'esercizio è necessario considerare, oltre al risultato contabile di gestione della competenza e al risultato di amministrazione, anche l'equilibrio economico finanziario di competenza in quanto attraverso esso è possibile verificare se le spese correnti sono state coperte con le entrate correnti o finanziate con le modalità previste dalla legge. In questa prospettiva, l'art. 162, comma 6 del T.U. degli Enti locali stabilisce che il bilancio è deliberato in pareggio e che le previsioni di competenza relative alle spese correnti (titolo I) sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari (titolo III – intervento III) non possono essere superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli di bilancio dell'entrata (entrate correnti) e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge.<sup>155</sup>

<sup>155</sup> Le eccezioni previste dall'art. 162 a copertura delle spese correnti riguardano:

- la possibilità di finanziare le spese di manutenzione ordinaria del patrimonio comunale con i contributi per le concessioni edilizie, in deroga al vincolo di destinazione previsto dall'art. 12 della legge n. 10 del 1997. La deroga è stata elevata dal 30% al 100% dall'art. 49 comma 7 della legge n. 449 del 1997;
- la possibilità di utilizzare l'avanzo di amministrazione accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso, nei limiti previsti dall'art. 187 comma 2 lettera c) del d.lgs. n. 267 del 2000;

Il **conto economico** evidenzia “i componenti positivi e negativi dell’attività dell’Ente secondo criteri di competenza” ed è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico finale (art. 229).

Il risultato economico dell’esercizio si ottiene detraendo innanzitutto i costi dai proventi della gestione. Si considerano, inoltre, i proventi e gli oneri derivanti da aziende speciali e partecipate per avere il risultato della gestione operativa. Infine, dopo aver considerato anche i proventi e gli oneri finanziari e i proventi e gli oneri straordinari si consegue il risultato economico dell’esercizio.

Il **conto del patrimonio** espone i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell’esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale (art. 230). Pur essendo ovvio, si sottolinea che per una puntuale rilevazione della contabilità patrimoniale è essenziale una corretta tenuta e un puntuale aggiornamento degli inventari.

#### *Analisi dei dati*

Attraverso l’esame dei dati sono stati ricostruiti i *risultati di amministrazione*, i *risultati della gestione di competenza* (evidenziandone le componenti e cioè gli accertamenti e gli impegni, i residui attivi e i residui passivi), i *risultati economico-finanziari* ed i *risultati economici* degli esercizi 2002 e 2001 (nell’ambito di questi ultimi si evidenziano i risultati di gestione e i risultati della gestione operativa).<sup>156</sup>

I dati esposti sono desunti dai rendiconti di 98 Province, 1.309 Comuni (con popolazione superiore a 8000 abitanti) e 204 Comunità montane. Complessivamente, sono 1.611 gli Enti che hanno inviato i rendiconti completi in tempo utile per le necessarie elaborazioni (per esigenze organizzative di questa Sezione, i risultati tratti dai conti economici considerano invece solo 98 Province, 1.301 Comuni e 168 Comunità montane).<sup>157</sup>

#### *Risultati di amministrazione e risultati della gestione di competenza*

Le prime due tabelle ricostruiscono il risultato di amministrazione e il risultato di gestione di competenza delle Province, dei Comuni e delle Comunità montane. Per una maggiore efficacia interpretativa è opportuno considerare contestualmente le due tabelle allo scopo di evidenziare le differenze tra i due risultati rendendo così più chiaro il ruolo che nella ricostruzione dei medesimi svolge il rispetto dei principi contabili, in particolare nella gestione dei residui, per evitare di alterare l’attendibilità dei risultati finali.

Per quanto riguarda il risultato di amministrazione, si rileva che nell’esercizio 2002 quasi tutti gli Enti espongono un avanzo di amministrazione (solo 8 Comuni espongono un disavanzo e uno è in pareggio). Nel precedente esercizio gli Enti che esponevano un disavanzo erano 17 (15 Comuni e 2 Comunità montane).

A differenza del risultato di amministrazione, quasi sempre positivo, quello della gestione di competenza per la maggior parte degli Enti di tutte e tre le tipologie espone un disavanzo, anche se diminuisce nel biennio il numero degli Enti in situazione negativa.

---

- la possibilità di finanziare debiti fuori bilancio con l’avanzo di amministrazione (art. 187 co.2 lett. b), con l’alienazione di beni patrimoniali disponibili (art. 193 co. 3) o con l’assunzione di un mutuo (art. 194 co. 3). Per quest’ultima possibilità, v. peraltro supra.

In tutte queste eccezioni, le fonti di finanziamento non vanno rinvenute nei primi tre titoli di entrata: i contributi concessori e i proventi da alienazioni patrimoniali sono infatti iscritti al titolo IV, i mutui sono allocati al titolo V e l’avanzo di amministrazione costituisce una voce distinta che per l’art. 165 comma 11 deve essere iscritta in bilancio prima di tutte le entrate.

L’art. 94 della legge n. 289 del 2002 ha consentito ai Comuni con meno di 3.000 abitanti di utilizzare il contributo del fondo nazionale ordinario per gli investimenti anche per il finanziamento delle quote capitale delle rate di ammortamento dei mutui.

<sup>156</sup> Ad altre parti della Relazione si rinvia invece per i saldi rilevanti ai fini del patto di stabilità interno, l’esame delle entrate e delle spese correnti e in conto capitale, i risultati delle contabilità patrimoniali

<sup>157</sup> Le tabelle con i risultati articolati per Regioni e relativi importi sono inseriti nel II volume della Relazione.

Tab. n. 1 - Risultati di amministrazione

	N. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	98	98	0	0	0	0
Comuni	1309	1.293	1.300	15	8	1	1
Comunità montane	204	202	204	2	0	0	0
<b>Totale</b>	<b>1.611</b>	<b>1.593</b>	<b>1.602</b>	<b>17</b>	<b>8</b>	<b>1</b>	<b>1</b>

Comuni che presentano un disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2002: Grezzana (Vr), Senigallia (An), Civitanova Marche (Mc), Capannoni (Lu), Cori (Lt), Fiumicino (Rm), Sabaudia (Lt), Cassano delle Murge (Ba).

Tab. n. 2 - Risultati della gestione di competenza

	N. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	38	38	60	60	0	0
Comuni	1.309	383	527	926	780	0	2
Comunità montane	204	95	84	109	120	0	0
<b>Totale</b>	<b>1.611</b>	<b>516</b>	<b>649</b>	<b>1.095</b>	<b>960</b>	<b>0</b>	<b>2</b>

Dalla considerazione contestuale delle due tabelle si evince, pertanto, che il risultato di amministrazione in avanzo di molti Enti è raggiunto solo attraverso la gestione dei residui. Gli Enti presentano, quindi, un avanzo solo in quanto utilizzano il saldo positivo delle gestioni pregresse rappresentate dal fondo di cassa iniziale e dai residui trasferiti al nuovo esercizio. Pertanto, è opportuno sottolineare la necessità che nella verifica della massa dei residui, in particolare di quelli attivi, da riportare negli esercizi successivi, vengano appurate con rigore le ragioni che giustificano il mantenimento degli stessi.

Fatta questa precisazione, nell'esercizio 2002, va comunque evidenziato il complessivo miglioramento dei risultati finanziari dei Comuni. Il numero delle Province che presenta risultati finanziari positivi è lo stesso dell'esercizio precedente, mentre aumentano le Comunità montane che presentano un disavanzo nella gestione di competenza.

#### Accertamenti in c/competenza

Le seguenti tabelle espongono le componenti della gestione di competenza (accertamenti, impegni e residui in c/competenza) e le corrispettive variazioni tra l'esercizio 2002 e 2001 per consentire di verificare il "peso" di ciascuna di esse nella determinazione dei risultati finanziari finali.

Nell'esercizio 2002, gli accertamenti complessivi aumentano in tutte e tre le tipologie di Enti: 25,92% nelle Province, 1,83% nei Comuni e 9,99% nelle Comunità montane.<sup>158</sup>

In base alla scomposizione degli accertamenti delle entrate in titoli emergono le seguenti variazioni, per le cui possibili cause v. *supra* il capitolo sull'evoluzione delle entrate correnti:

- gli accertamenti delle entrate tributarie aumentano del 7,34% per le Province e del 26,23% per i Comuni;<sup>159</sup>
- gli accertamenti dei trasferimenti alle Province e alle Comunità montane aumentano rispettivamente del 32,03% e del 9,56%, mentre diminuiscono del 15,82% quelli ai Comuni;
- gli accertamenti delle entrate extratributarie aumentano del 18,71% nelle Province e del 10,52% nelle Comunità montane, diminuiscono, invece nei Comuni (-4,83%);

<sup>158</sup> Per l'art. 165 del d.lgs. n. 267 del 2000, i titoli dell'entrata per Province, Comuni, Città metropolitane ed Unioni di Comuni sono: I entrate tributarie; II entrate derivanti da trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri Enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione; III entrate extratributarie; IV entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti; V entrate derivanti da accensioni di prestiti; VI entrate da servizi per conto di terzi.

Per le Comunità montane, i titoli dell'entrata sono: I entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri Enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione; II entrate extratributarie; III entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti; IV entrate derivanti da accensioni di prestiti; V entrate da servizi per conto di terzi".

<sup>159</sup> Le Comunità montane non hanno entrate tributarie (cfr. la nota precedente).

- gli accertamenti delle entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti diminuiscono del 7,62% nei Comuni, aumentano del 66,8% nelle Province e del 55,75% nelle Comunità montane;
- gli accertamenti delle entrate da accensione di prestiti aumentano per tutte e tre le tipologie di Enti: 13,93% nelle Province, 14,36 % nei Comuni e 10,92% nelle Comunità montane. (Sulle entrate in conto capitale, v. il relativo capitolo).

**Tab. n. 3 - Accertamenti in c/competenza: variazioni % 2002/2001**

Enti	Accertamenti complessivi %	Variazioni % 2002/2001 per Titoli					
		I	II	III	IV	V	VI
Province	25,92	7,34	32,03	18,71	66,80	13,93	15,22
Comuni	1,83	26,23	-15,82	-4,43	-7,62	14,36	5,02
Comunità montane	9,99	2,53	9,56	10,52	55,75	10,92	-

*Impegni in c/competenza*

Nell'esercizio 2002, gli impegni complessivi aumentano, rispetto all'esercizio precedente, del 26,79% per le Province, dell'1,11% per i Comuni e del 10,3% per le Comunità montane.<sup>160</sup>

Dalla scomposizione degli impegni delle spese in titoli emergono le seguenti variazioni, per le quali si veda il capitolo sull'evoluzione della spesa corrente:

- nei Comuni gli impegni per le spese correnti presentano una situazione di sostanziale stagnazione (0,02%), mentre nelle Province e nelle Comunità montane aumentano rispettivamente del 15,99% e del 4,18%;
- gli impegni per la spesa del personale aumentano del 16,64% nelle Province, del 2,62% nei Comuni, mentre diminuiscono dell'1,44% nelle Comunità montane;
- gli impegni per la spesa per la prestazione di servizi aumentano del 21,78% nelle Province, del 9,43% nelle Comunità montane, mentre nei Comuni presentano una variazione minima (0,39%).
- gli impegni per le spese in conto capitale presentano un incremento particolarmente elevato nelle Province (47,06%). Nelle Comunità montane aumentano del 16,11%, mentre nei Comuni presentano una variazione relativamente modesta del 2,44%. (Sull'evoluzione delle spese in conto capitale, v. il relativo capitolo).

**Tab. n. 4 Impegni in c/competenza: variazioni % 2002/2001**

Enti	Impegni complessivi	Variazioni % 2002/2001 per Titoli			
		I	II	III	IV
Province	26,79	15,99	47,06	39,42	14,90
Comuni	1,11	0,02	2,44	-0,48	4,88
Comunità montane	10,30	4,18	16,11	-11,76	10,92

*Residui attivi*

Alla fine dell'esercizio 2002, i residui attivi "totali" (provenienti sia dalla competenza che dagli esercizi precedenti), evidenziano un incremento complessivo, rispetto all'esercizio precedente, del 15,15% nelle Province, del 2,16% nei Comuni e del 7,44% nelle Comunità montane.

In base alla distinzione dei residui attivi totali in c/competenza e in c/residui emergono le seguenti variazioni:

- i residui attivi in c/ competenza aumentano del 17,98% nelle Province, del 21,28% nelle Comunità montane, mentre nei Comuni diminuiscono del 3,95%, segnalando una più attenta gestione del bilancio di competenza diretta a realizzare, mediante la riscossione nel corso dell'esercizio, le entrate accertate;

<sup>160</sup> Per il già citato art. 165 del d.lgs. n. 267 del 2000, i titoli della spesa sono, per tutte e tre le categorie di Enti: I spese correnti; II spese in conto capitale; III spese per rimborso di prestiti; IV spese per servizi per conto di terzi.

- i residui attivi in c/residui (quelli riportati da precedenti esercizi) aumentano nelle Province del 13,3%, nei Comuni del 6,95% mentre diminuiscono nelle Comunità montane (-0,16%), e segnalano, soprattutto per Province e Comuni, crescenti difficoltà nell'acquisire con la riscossione le entrate accertate, ma rimaste incagliate per difficoltà procedurali, non superate nell'esercizio, o per contestazioni amministrative o giurisdizionali. Si potrebbe anche ipotizzare che una parte dei residui attivi correnti comprenda, particolarmente per i Comuni, crediti inesigibili per prescrizione e/o altre cause, ma ancora iscritti in bilancio per insufficienti ed inadeguate verifiche al momento del riaccertamento.

Nelle Province, nell'ambito dei residui in c/competenza si rileva un elevato incremento dei residui dei trasferimenti (18,05%) e delle alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossioni di crediti (50,31%). Nei Comuni, nell'ambito dei residui in c/residui (provenienti da esercizi precedenti), si rileva l'aumento dei residui delle entrate da trasferimenti (4,63%). (Sul punto, v. *supra* al capitolo sulle entrate correnti).

Tab. 5 - Residui attivi totali

Enti	Totale %	Variazioni % 2002/2001 per Titoli					
		I	II	III	IV	V	VI
Province	15,15	-1,80	18,52	3,71	27,14	1,27	26,57
Comuni	2,16	12,66	-10,92	5,00	3,05	0,65	-0,34
Comunità montane	7,44	-9,86	8,71	8,70	20,18	14,29	-

Tab. 5.1 - Residui attivi in c/ competenza

Enti	Totale %	Variazioni %2002/2001 per Titoli					
		I	II	III	IV	V	VI
Province	17,98	-1,96	18,05	0,52	50,31	-7,27	35,91
Comuni	-3,95	7,77	-19,93	-6,94	-11,25	8,63	-10,39
Comunità montane	21,28	1,12	12,05	22,47	73,25	39,42	-

Tab. 5.2 - Residui attivi da residui (2002/2001)

Enti	Totale %	Variazioni % 2002/2001 per Titoli					
		I	II	III	IV	V	VI
Province	13,30	-0,58	18,80	5,62	12,47	6,20	20,10
Comuni	6,95	22,56	4,63	15,69	9,50	-5,34	6,59
Comunità montane	-0,16	-24,66	3,34	2,76	-0,13	-1,12	-

#### Residui passivi

I residui passivi "totali" (sia quelli in c/competenza che quelli in c/residui) nell'esercizio 2002 presentano un incremento del 21,84% nelle Province, del 4,22% nei Comuni e del 7,14% nelle Comunità montane.

Dalla distinzione tra residui passivi in c/competenza e quelli in c/residui emergono le seguenti variazioni:

- i residui passivi in c/competenza aumentano del 31,61% nelle Province, dell'8,48% nei Comuni e del 15,9% nelle Comunità montane;
- i residui passivi in c/residui (da precedenti esercizi), aumentano del 14,54% nelle Province, dell'1,53% nei Comuni e del 2,83% nelle Comunità montane.

Nelle Province si rileva un incremento particolarmente elevato dei residui delle spese correnti sia in c/competenza (20,62%) sia in c/residui (20,68%). (Sull'andamento delle spese correnti, v. *supra* al capitolo pertinente).

Tab. 6 - Residui passivi totali

Enti	Totale %	Variazioni % 2002/2001 per Titoli			
		I	II	III	IV
Province	21,84	20,64	21,12	189,10	37,94
Comuni	4,22	5,52	3,90	-11,98	4,68
Comunità montane	7,14	3,83	7,52	-14,50	13,93

Tab. 6.1 - Residui passivi in c/ competenza

Enti	Totale	Variazioni % 2002/2001 per Titoli			
		I	II	III	IV
Province	31,61	20,62	39,42	315,05	23,50
Comuni	8,48	3,83	13,76	-15,71	4,05
Comunità montane	15,90	3,38	19,93	-19,59	27,85

Tab.6.2 - Residui passivi da residui

Enti	Totale	Variazioni % 2002/2001 per Titoli			
		I	II	III	IV
Province	14,54	20,68	11,61	-12,28	77,49
Comuni	1,53	8,53	0,07	6,67	5,31
Comunità montane	2,83	4,53	2,68	15,23	2,72

*Risultati economico-finanziari di competenza*

Il risultato economico-finanziario consente di ricostruire, come nella tab.7, i risultati che derivano dalla differenza tra entrate correnti e spese correnti; a tale differenza sono state aggiunte le quote di capitale dei mutui e, nella tab. n. 8, i risultati che gli Enti hanno conseguito dopo l'utilizzo delle forme di finanziamento consentite dalla legge.

In tale contesto, nell'esercizio 2002 diminuiscono le Province (da 9 a 4) e i Comuni (da 441 a 306) che presentano uno squilibrio economico-finanziario, mentre aumentano le Comunità montane (da 34 a 54) (V. tab. n. 8).

Va evidenziato il fatto che l'aumento del numero delle Province e dei Comuni (confronto tra tab. 7 e tab.8) che presenta una situazione di equilibrio è, evidentemente, dovuto all'utilizzo da parte di tali Enti delle forme di finanziamento previste dalla legge e cioè degli oneri di urbanizzazione, dell'avanzo di amministrazione a copertura della spesa corrente e dei mutui a copertura di debiti fuori bilancio.<sup>161</sup> Sostanzialmente, l'equilibrio è stato raggiunto attraverso il ricorso ad entrate provenienti da esercizi precedenti o di natura straordinaria.

Tab. n. 7 - Risultati economico-finanziari (senza l'utilizzo di forme di finanziamento)

	n. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	86	93	10	5	2	0
Comuni	1.309	549	802	751	498	9	9
Comunità montane	204	167	149	36	55	1	0

<sup>161</sup> Sulla possibilità di ricorrere all'indebitamento per la copertura di debiti fuori bilancio dopo la modifica all'art.119 della Cost. si veda il capitolo sui debiti fuori bilancio.

**Tab. 8 - Risultati economico-finanziari (con l'utilizzo di forme di finanziamento)**

	n. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	87	94	9	4	2	0
Comuni	1.309	854	992	441	306	14	11
Comunità montane	204	169	150	34	54	10	0

*Risultati economici dell'esercizio*

Dopo aver ricostruito i risultati finanziari finali del conto del bilancio delle Province, dei Comuni e delle Comunità montane, si espongono i risultati economici derivanti dall'esame del conto economico.

Dal conto economico, innanzitutto, viene ricostruito il *risultato economico dell'esercizio* (dato di sintesi complessivo che esprime l'andamento della gestione nel suo insieme) poi vengono esposti i due risultati differenziali contenuti nel conto economico: il risultato della gestione (risultato differenziale tra i proventi e i costi della gestione) e il risultato della gestione operativa che considera anche i risultati della gestione dei servizi a mezzo aziende speciali o altre partecipate.

**Tab. 9 - Risultato economico d'esercizio**

	n. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	84	91	14	7	0	0
Comuni	1.301	902	1.009	398	291	1	1
Comunità montane	168	131	118	37	50	0	0

La tab. n. 9 espone il risultato economico d'esercizio delle Province, dei Comuni e delle Comunità montane negli esercizi 2001 e 2002.

Nell'esercizio 2002 aumentano le Province (da 84 a 91) e i Comuni (da 902 a 1009) che presentano un risultato economico complessivo positivo, mentre diminuiscono le Comunità montane (da 131 a 118). Correlativamente, il risultato economico negativo è presente nel 2002 in un minor numero di Province rispetto al 2001 (7 rispetto a 14) e di Comuni (291 rispetto a 398) ed in maggior numero di Comunità montane (50 rispetto a 37).

**Tab. 9.1 - Risultati di gestione**

	n. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	94	95	4	3	0	0
Comuni	1.301	1.123	1.159	177	141	1	1
Comunità montane	168	138	128	30	40	0	0

Il conto economico -come già rilevato- espone anche due risultati parziali: il risultato di gestione e il risultato di gestione operativo. Il risultato di gestione (differenza tra proventi e costi della gestione) consente di verificare l'andamento della gestione dei servizi pubblici gestiti in economia, senza considerare i riflessi economici prodotti dalla gestione dei servizi pubblici gestiti da aziende partecipate e collegate, dagli oneri e dai proventi finanziari, nonché dagli oneri e dai proventi straordinari.

Nell'esercizio 2002 aumentano le Province (da 94 a 95) e i Comuni (da 1.123 a 1.159) che presentano un risultato economico positivo, mentre diminuiscono le Comunità montane (da 138 a 128) (V. Tab. 9.1).

Tab. 9. 2 - Risultati della gestione operativa (conti economici)

	N. Enti	Avanzi		Disavanzi		Pareggi	
		2001	2002	2001	2002	2001	2002
Province	98	92	95	6	3	0	0
Comuni	1.301	1.123	1.165	177	135	1	1
Comunità montane	168	136	127	32	41	0	0

Come già osservato, il secondo risultato parziale, contenuto nel conto economico, riguarda il risultato della gestione operativa. Attraverso esso si ricostruiscono i risultati di tutte le attività esercitate indipendentemente dalla forma gestionale scelta dall'Ente (diretta e indiretta). Infatti, questo risultato, a differenza del risultato di gestione, che tiene conto solo dei costi e dei proventi sostenuti per la gestione diretta dei servizi, considera anche i risultati delle gestioni affidate o svolte dall'Ente tramite soggetti esterni o controllati dall'Ente stesso.

Rispetto ai risultati della gestione operativa, nell'esercizio 2002, migliora la situazione delle Province (da 92 a 95) e dei Comuni (da 1.123 a 1.165), mentre peggiora la situazione delle Comunità montane. Aumenta, infatti, il numero di quelle che presentano un risultato negativo (da 32 diventano 41).

#### *Considerazioni d'insieme*

Dall'esame dei risultati finali finanziari ed economici della gestione nell'esercizio 2002, emerge una situazione in leggero miglioramento per le Province e per i Comuni sia per quanto riguarda i risultati finanziari che per quelli economici, mentre per le Comunità montane si rileva, se si esclude il risultato di amministrazione, un complessivo peggioramento.

Senza voler ridimensionare il miglioramento evidenziato, va, peraltro, anche osservato che, se si considerano gli Enti con risultato negativo nella gestione di competenza e gli Enti con risultato di amministrazione positivo, si deve ritenere che la generalizzata diffusione dei risultati di amministrazione in avanzo sia dovuta all'utilizzo del saldo positivo delle gestioni pregresse.

Su questo punto nelle precedenti Relazioni si rilevava che "una gestione di competenza in disavanzo" non costituisce "di per sé necessariamente un'anomalia, dal momento che i risultati contabili di amministrazione devono considerare anche il saldo dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti. Residui la cui attendibilità dipende anche dall'accuratezza dell'annuale revisione dei residui e dal fondamento giuridico del loro mantenimento nel conto del bilancio".

In questa prospettiva, l'entità degli incrementi dei residui attivi in c/residui (provenienti dagli esercizi precedenti) nelle Province (13,3%) e nei Comuni (6,95%) induce a ritenere sempre attuali e quindi a riconfermare la validità delle avvertenze già formulate nelle relazioni precedenti. I consistenti importi dei residui passivi in c/residui (soprattutto nelle Province) inducono, peraltro, a segnalare difficoltà finanziarie nel definire i processi di spesa nei tempi previsti, ripercuotendosi nell'attuazione degli interventi programmati.

Riguardo ai risultati economico-finanziari (senza l'utilizzo delle forme di finanziamento previste dalla legge) si rileva un miglioramento. Aumentano, infatti, le Province (da 86 a 93) e i Comuni (da 549 a 802) che presentano un risultato economico-finanziario in avanzo, mentre nelle Comunità montane si registra un peggioramento (da 167 a 149).

Per completezza va anche evidenziato che le Province e i Comuni presentano un miglioramento dei risultati emersi dall'esame dei conti economici. Aumentano, infatti, le Province e i Comuni che presentano un avanzo nei risultati economici d'esercizio, nei risultati di gestione e nei risultati della gestione operativa. Peggiora, invece, la situazione delle Comunità montane riguardo i risultati economico-finanziari. Aumentano, infatti, le Comunità montane che espongono un disavanzo tanto nel risultato economico d'esercizio (da 37 a 50 Comunità) che nei risultati differenziali. Le Comunità che presentano un disavanzo nei risultati di gestione passano da 31 a 40 e nei risultati della gestione operativa passano da 32 a 41.

Conclusivamente, l'insieme dei dati esposti ha consentito di ricostruire e delineare la situazione complessiva degli equilibri finanziari ed economici ma, ovviamente, non consente di individuare e di approfondire i fenomeni relativi alla realtà delle singole situazioni.

## 8 Attività degli Organi di revisione economico-finanziaria

### *Premessa*

La presente relazione ha per oggetto le risultanze dell'indagine finanziaria concernente l'organo di revisione economico-finanziaria degli Enti territoriali.

L'indagine, realizzata a distanza di pochi mesi dall'entrata in vigore della legge 5 giugno 2003, n. 131, relativa ai profili applicativi della legge costituzionale n. 3/2001 e recante anche disposizioni sul controllo della Corte dei conti nei confronti degli Enti locali, intende costituire una sintesi conoscitiva di un importante settore della vita amministrativa degli Enti locali e un contributo per la possibile ricostruzione unitaria e razionale del sistema dei controlli interni.

L'impostazione logico-giuridica del lavoro di analisi è stata quindi quella di una verifica centrata sugli aspetti finanziari e sulle problematiche giuridiche salienti. È stata infatti ritenuta particolarmente utile un'analisi delle tendenze comuni e la sottolineatura di eventuali situazioni particolari per tipo di problematica e per classe di Enti territoriali.

Si tratta quindi di un lavoro di analisi orizzontale, per argomenti. Dall'esame dei risultati si è tentato di individuare considerazioni generali riferibili al complesso degli organi.

La legge n. 131/2003 configura, infatti, un nuovo quadro delle attribuzioni delle Sezioni regionali di controllo, spostando l'asse del sistema dell'attività di controllo della Corte in sede decentrata.

Tuttavia l'esame esteso all'intero territorio di fenomeni rilevanti, può costituire un valido ausilio all'esercizio dei controlli sul territorio.

### *Il quadro di riferimento normativo*

Le precedenti relazioni approvate con le deliberazioni n. 6 e 8 del 2003 delineavano e illustravano i riferimenti normativi necessari per la ricostruzione del quadro di riferimento concernente la natura, le funzioni e i compiti dell'organo di revisione economico-finanziaria.

A tali relazioni, di pochi giorni successive alla legge n. 131/2003, si può ancora far riferimento riguardo al quadro delle fonti che non ha subito innovazioni, e che è opportuno succintamente riportare.

I controlli interni disciplinati dal decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e dall'articolo 147 del testo unico 267/2000, appartengono alla categoria dei "controlli referenti". Infatti, gli addetti a tali controlli "riferiscono" -così si esprime l'art. 1, comma 6, di tale decreto- "sui risultati dell'attività svolta".

È altresì noto che il primo dei controlli interni, come dire "di nuova generazione", è stato introdotto dalla legge 142 del 1990. E precisamente la sua previsione era contenuta nel comma 9 dell'art. 57, il quale, inserito tra le norme concernenti la "revisione economico-finanziaria" degli Enti locali, disponeva che lo statuto potesse "prevedere forme di controllo economico interno della gestione".

L'analisi svolta focalizza l'attenzione sull'organo di revisione economico-finanziaria, che nei Comuni con meno di 5.000 abitanti, nelle unioni di Comuni e nelle Comunità montane è di tipo monocratico (un solo revisore), mentre negli altri Enti locali è di tipo collegiale (tre revisori).

Sia nell'un caso, sia nell'altro, la provvista avviene mediante elezione (cui consegue apposita delibera) da parte dell'organo volitivo dell'Ente. La chiamata è rivolta per legge a tre distinte categorie di soggetti particolarmente competenti nel settore amministrativo-contabile: revisori ufficiali dei conti, dottori commercialisti e ragionieri, tutti iscritti nei relativi registri ed albi professionali.

### *Le funzioni rilevanti dell'organo di revisione economico-finanziaria*

Numerose sono le funzioni intestate ai revisori dei conti e, tra queste, primaria importanza rivestono i controlli contabili e di regolarità economico-finanziaria. Trattasi, in sostanza, dell'applicazione, in sede di verifica, dei principi enunciati dall'art. 97 della Costituzione.

Inoltre i revisori — e qui la loro azione è imprescindibile, oltre che di grande rilievo — sono tenuti a svolgere la funzione certificativa della “corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione” (art. 239, c. 1 lett. d- del T.U. 267 del 2000).

Fondamentale — anche perché permea di sé tutte le funzioni dei revisori — è “l’attività di collaborazione con l’organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento” (art. 239, c. 1 lett. a- del T.U.). Alla lettera b) dello stesso articolo, è previsto l’intervento consultivo dei revisori sull’intera attività di programmazione che l’Ente locale, in sede di previsione, intende svolgere nell’esercizio finanziario preso in considerazione. Vale a dire, tutti gli atti programmatori della gestione ed, in particolare, il bilancio annuale di previsione (con la specificazione, tra l’altro, sia del fondo di riserva e dell’ammortamento dei beni, sia dei servizi per conto terzi); la relazione previsionale e programmatica (che, allegata al bilancio, deve riguardare un arco di tempo pari a quello del bilancio pluriennale); il bilancio pluriennale di competenza (che, anch’esso allegato al bilancio annuale, deve essere di durata pari a quello della Regione nel cui ambito territoriale l’Ente è compreso e comunque temporalmente non inferiore a tre anni); gli altri allegati, elencati nell’art. 172 del testo unico.

La funzione consultiva dei revisori deve svolgersi anche relativamente alle variazioni di bilancio.

Nei pareri dell’organo di revisione deve essere espresso “un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell’art. 153 (del testo unico), delle variazioni rispetto all’anno precedente, dell’applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile”.

L’attività consultiva dei revisori investe tutta la gestione finanziaria dell’Ente in ogni suo singolo settore e si manifesta mediante pareri obbligatori, con i quali sono “suggerite all’organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l’attendibilità delle impostazioni”. L’organo consiliare peraltro “è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte” dai revisori, i quali, inoltre (cfr. lett. d- c. 1 dell’art. 239), devono redigere una “relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto”.

Tale relazione — che, come è noto, deve contenere la citata “attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, nonché rilievi considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione” — chiude il circuito della verifica sull’attività gestoria, nel senso che questa, iniziata con l’atto previsionale, termina con il rendiconto finale.

Inoltre, l’organo di revisione economico-finanziaria deve provvedere con cadenza trimestrale — ai sensi dell’art. 223 del testo unico — alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili.

In qualche caso, dunque, esso ha anche rapporti con soggetti terzi, nel senso che l’Ente, per suo tramite, opera all’esterno. Come all’esterno lo stesso organo di revisione agisce direttamente quando denuncia le gravi irregolarità riscontrate nella gestione; irregolarità di cui dà notizia, oltre che al consiglio, “pure ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità” (art. 239, c.1 lett. e- stesso T.U.).

Il successivo comma 6 sancisce che lo statuto dell’Ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

Ulteriori importanti funzioni sono state assegnate agli organi di revisione dalle leggi più recenti:

- il comma 6 dell’art. 24 della legge n. 448 del 2001, per il quale gli atti relativi all’ “acquisto di beni e servizi” devono essere “trasmessi ai rispettivi organi di revisione contabile per consentire l’esercizio delle funzioni di controllo”, per i fini dalla norma stessa previsti;
- il comma 5 dell’art. 23 della legge n. 289 del 2002, per il quale i provvedimenti di riconoscimento di debito sono trasmessi, tra l’altro, “agli organi di controllo”;

- i commi 1 e 2 dell'art. 28 della stessa legge 289, che prevedono la possibilità di un'"acquisizione di informazioni da parte del Ministero dell'economia e delle finanze";
- i commi 16 e 17 dell'art. 29 della legge 289, per i quali "il collegio dei revisori verifica" il rispetto delle norme sul patto di stabilità, con la possibilità di una responsabilità personale dei componenti del collegio.

#### *Controlli contabili e di regolarità.*

Si è avanti evidenziato che tra le funzioni attribuite ai revisori dei conti rientrano anche quelle concernenti i controlli contabili e quelli di regolarità.

Al riguardo, è molto chiara la norma contenuta nell'art. 1, comma 1, del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 286, laddove è precettivamente indicato, al punto a), che le amministrazioni pubbliche devono dotarsi di strumenti adeguati a "garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa", che, come è noto, costituiscono i profili fondamentali del controllo di regolarità amministrativa e contabile; controllo che, in base alle norme vigenti, sembra debba ritenersi attribuito anche all'organo di revisione economico-finanziaria (cfr. le funzioni elencate nell'art. 239 del T.U. 267; la tipologia dei controlli di cui al precedente art. 147; l'art. 2 del d.lgs. 286 del 1999).

Tale organo –sempre in base alle norme vigenti– si avvale anche dei risultati degli atti, dell'attività e dei comportamenti di altri uffici ed organi interni, alcuni dei quali svolgono pure verifiche e controlli di vario genere.

I revisori sono dotati, "a cura dell'Ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti" (c. 3 dell'art. 239 del TUEL).

Inoltre (comma 5), i singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.

Orbene, da quanto sopra si evince come da una interpretazione sistematica delle norme del testo unico 267 del 2000, del d.lgs. 286 del 1999 e della legge n. 51 del 1982 in materia di controlli interni negli Enti locali, i revisori dei conti sono chiamati a svolgere la funzione di "controllo di regolarità amministrativa e contabile", pur potendosi essi avvalere di altri utili controlli e verifiche che all'interno dell'Ente sono esercitati da altri organi in ordine a singoli provvedimenti. Né pare che allo stato della normativa vigente i revisori possano essere sostituiti nell'esercizio del predetto controllo da altri organi o uffici appositamente creati.

Dalla sistematica delle disposizioni contenute nei dd.lgs. 286/99 e 267/00 e dalla legge n.51 del 1982 emerge che le funzioni assegnate al Collegio dei revisori dei conti in materia di controllo economico-finanziario sono cogenti e imprescindibili per tutti gli Enti locali; la stessa autonomia normativa richiamata dall'art. 147 del T.U. 267/00 e affermata, in linea generale, dall'articolo 7 dello stesso testo unico trova un limite invalicabile nel carattere inderogabile delle norme concernenti le funzioni del Collegio dei revisori affermato dall'art. 152 del T.U. del 2000.

Peraltro, la c.d. legge "La Loggia", del 5 Giugno 2003 n. 131 di attuazione della riforma del Tit. V, parte II della Costituzione, modifica in modo significativo il quadro normativo nel cui ambito si sono svolte queste considerazioni; l'art. 2, infatti, prevede una specifica delega al Governo, per la revisione e l'adeguamento del testo unico sugli Enti locali ai nuovi principi costituzionali ed individua, tra i principi e criteri direttivi, l'obbligo di attribuire alla competenza statutaria degli Enti locali il potere di "individuare sistemi di controllo interno, al fine di garantire il funzionamento dell'Ente secondo criteri di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa".

Di conseguenza, con l'esercizio di questa delega e comunque con l'approvazione di statuti che regolino la materia dei controlli interni, l'attuale disciplina potrà subire ampie modifiche e indurre a nuove ricostruzioni sistematiche delle funzioni riconducibili a tale settore.

Una possibile innovazione, potrebbe essere la previsione di una funzione di collaborazione, già prevista all'articolo 7, comma 8, della citata dalla legge 5 Giugno 2003

n.131, nonché di informazione, tra il Consiglio Autonomie Locali, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e gli stessi revisori, qualora si riscontri la sussistenza di debiti fuori bilancio riconoscibili, ai sensi dell'art 194 del TUEL, e non riconoscibili.

In particolare il Collegio dei revisori potrebbe informare tali organismi, quando l'Ente non provveda tempestivamente al finanziamento di tali debiti, pur avendo espresso indicazioni ed inviti ad agire in tal senso.

La stessa attività di informazione potrebbe inoltre estendersi ad altri casi, per esempio quando, nell'ambito di verifica della congruità dell'accertamento dei residui, i revisori riscontrino anomalie nel mantenimento, in tutto o in parte, di tali voci rilevando insussistenza della ragione del credito; ovvero, più in generale, anomalie nel corso di verifiche relative all'attuazione degli atti di programmazione o al controllo dei medesimi revisori sulle "clausole valutative" previsto da deliberazioni degli Enti locali ovvero da leggi regionali.

Di particolare idoneità e di efficacia ancora inesplorata appare anche il decreto legislativo n. 231 del 2001, non applicabile direttamente ai Comuni e agli altri Enti locali, ma applicabile alle società di capitali, con partecipazioni di detti Enti.

Né gli Enti locali, né tanto meno la Corte possono disinteressarsi degli aspetti fortemente innovativi del decreto legislativo n. 231/2001 ed è opportuno porre in essere le misure idonee a prevenire le responsabilità delineate da tale provvedimento normativo.

In particolare, lo stesso introduce una nuova forma di responsabilità in capo alla persona giuridica quando gli illeciti sono commessi "nel suo interesse" o "a suo vantaggio" da persone fisiche che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'Ente.

Con tale previsione si rafforza la necessità di estendere tale controllo, in maniera precisa e puntuale, a tutti gli organismi partecipati dall'Ente locale, al fine di tutelare nel miglior modo possibile gli interessi pubblici coinvolti.

#### *Ambito dell'indagine e note metodologiche*

Per quanto concerne i collegi dei revisori, ai quali sono affidati, in base alle previsioni legislative e regolamentari, il controllo di regolarità amministrativa e contabile,<sup>162</sup> si rende necessario acquisire una serie di informazioni utili al fine di poter formulare una valutazione quanto più possibile precisa e corretta sul funzionamento di detto organo di revisione economico-finanziaria degli Enti locali.

Per raggiungere tale obiettivo, occorre approfondire le conoscenze sull'attribuzione delle competenze ulteriori rispetto a quelle affidate dalla legge, comunque pur sempre previste nel regolamento o nello statuto dell'Ente locale, che vanno a definire il grado di interazione esistente tra gli organi politico-istituzionali, gli organi di gestione e quello preposto alla revisione.

L'indagine è stata svolta su un campione di 86 Enti tra Comuni e Province, appartenenti alle varie classi demografiche, dislocati nel territorio nazionale e scelti sulla base dei seguenti tre criteri:

- A) per ogni Regione l'Ente in cui vi sia stata nell'esercizio 2001 la minore incidenza dei residui attivi sul totale delle entrate proprie (titolo I + titolo III) e l'Ente in cui detta incidenza sia stata maggiore;
- B) Enti in cui siano stati accertati nell'esercizio 2001, in conto competenza, "proventi diversi" (titolo III, categoria 5<sup>a</sup> delle entrate) in misura superiore ad un milione di euro e in cui l'incidenza dei residui attivi su detta entrata sia stata inferiore al 10% (tasso di realizzazione delle entrate di cui al titolo III, categoria 5<sup>a</sup> nell'esercizio di competenza superiore al 90%);

<sup>162</sup> Si tratta comunque di una competenza molto spesso non esclusiva in quanto non mancano, anzi sono piuttosto frequenti, casi in cui detto controllo, in base alle previsioni regolamentari o statutarie, viene affidato a più organi congiuntamente, quali il Collegio dei revisori dei conti, i dirigenti del settore finanziario, il responsabile dei servizi finanziari, la ragioneria, la segreteria, ecc.

C) Enti in base alla consistenza finale dei debiti (conto del patrimonio) a fine esercizio 2001, scegliendo per ogni Regione l'Ente maggiormente indebitato e quello meno indebitato con suddivisione per tipologia di debiti.<sup>163</sup>

Nella presentazione dei dati desumibili dalla documentazione allegata ai rendiconti trasmessi alla Corte dagli Enti locali, sono state distinte le funzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria, specificando i compiti attribuiti allo stesso dai singoli commi ai sensi dell'articolo 239 del d.lgs. 18/8/2000 n. 267, per poi rilevare le attività svolte dall'organo nel triennio di riferimento.<sup>164</sup>

Dall'analisi della documentazione allegata ai rendiconti (relazioni dei collegi dei revisori dei conti) è possibile rilevare alcune notizie circa l'attività di detto organo di controllo interno che si sostanzia, ai sensi di quanto disposto dalla normativa di riferimento, nell'attività di collaborazione con l'organo consiliare, nel rilascio di pareri sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio, nella vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, nella predisposizione della relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto, nel referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, nelle verifiche ordinarie di cassa, verifiche della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili.

In termini espositivi, si precisa che vengono indicati alcuni elementi di sintesi oggettivi, ordinati secondo l'ampiezza demografica degli Enti. Di regola, le sintesi di ciascuna classe contengono anche i dati relativi alle precedenti: sono stati evidenziati i casi diversi.

In alcuni casi, i dati informativi forniti dagli Enti sono stati integrati dagli elementi conoscitivi resi disponibili dagli Enti stessi, mediante la pubblicazione di ulteriori notizie in rete, nei rispettivi siti internet istituzionali.

#### *Attività di collaborazione con l'organo consiliare*

Nella maggior parte degli Enti della 5<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup> classe demografica i regolamenti<sup>165</sup> prevedono che la collaborazione si espliciti mediante il rilascio di pareri sui piani economico-finanziari relativi alle opere pubbliche finanziate con i mutui, creazione di istituzioni, consorzi e aziende speciali, sulle partecipazioni a società di capitali, alienazione, acquisto e permuta di beni immobili, convenzioni stipulate con altre amministrazioni pubbliche, modifiche statutarie e regolamentari.

La collaborazione si attua inoltre mediante la partecipazione alle sedute del Consiglio comunale o provinciale su determinate materie aventi contenuto economico.

In alcuni regolamenti sono altresì previsti pareri sul riconoscimento dei debiti fuori bilancio, nonché sulle assunzioni di personale e sull'approvazione delle piante organiche e relative variazioni. In alcuni Comuni è prevista anche la partecipazione alle riunioni del nucleo di valutazione.

Per gli Enti della 7<sup>a</sup> classe i regolamenti prevedono spesso l'espressione di pareri su un maggior numero di materie rispetto a quelle indicate per Enti appartenenti alle classi inferiori. In particolare si riscontra la partecipazione alle riunioni degli organi consiliari e l'espressione di pareri oltre che sulle materie già indicate, anche riguardo a ripiani di disavanzi di amministrazione, modifiche statutarie e regolamentari, partecipazione a società di capitali.

In qualche caso si riscontra che la funzione di collaborazione con gli organi consiliari, di cui all'articolo 239, comma 1, lettera a) del d.lgs. 18/8/2000 n. 267, si esplica anche mediante

<sup>163</sup> Nella fase iniziale della scelta del campione, non è stata effettuata una ulteriore suddivisione degli Enti per classi demografiche, atteso che non si è voluto dare al presente lavoro, stante la sua peculiarità, il carattere di un'indagine speciale. Solo nella fase successiva dell'interpretazione dei dati, si è ravvisata l'opportunità di raggruppare i risultati in classi demografiche, al fine di meglio rappresentare l'attività che svolgono gli organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali.

<sup>164</sup> Il triennio di riferimento va dal 2001 al 2003. Nel contesto viene richiamato l'esercizio 2001 al solo fine dell'individuazione del campione di Enti.

<sup>165</sup> In ogni Ente il regolamento interno (e/o statuto) integra la previsione normativa adeguandola alla tipicità propria di ogni Ente. Detta avvertenza viene ritenuta implicita nel seguito della presente esposizione senza essere reiterata.