

e suggerimenti per una corretta predisposizione del PEG (obiettivi gestionali, parametri di riferimento etc.) e per l'impostazione del controllo di gestione.

Infine, il collegio dei revisori di Misilmeri ha esaminato i principali dati contabili e ha formulato anche, tra l'altro, qualche ragionevole osservazione critica (in particolare sulla previsione di una copertura a carico del comune delle spese delle mense scolastiche pari al 100%) e qualche dettagliata indicazione (in particolare sulla predisposizione di un PEG coerente con la relazione previsionale e programmatica). Suscitano peraltro perplessità gli apprezzamenti positivi formulati con riferimento al contenuto della relazione previsionale e programmatica e sulla struttura del bilancio pluriennale.

Nel complesso, sembra potersi affermare che l'importante funzione di consulenza-collaborazione con il consiglio in occasione della programmazione di bilancio debba essere ulteriormente affinata dagli organi di revisione.

Prospettive di riforma della programmazione degli enti locali

La previsione di una programmazione amministrativa negli enti locali è ben precedente al d.lgs. n. 77 del 1995: una relazione previsionale e programmatica era infatti già richiesta dal d.l. n. 55 del 1983 convertito nella legge n. 131 del 1983. Senonché, la disposizione rimase in gran parte inattuata.

Una prima ragione di questa inattuazione va probabilmente ricercata proprio nella gradualità dell'evoluzione culturale in atto. Fino ad epoca recente, l'attenzione di tutti era diretta soprattutto ai controlli che, si diceva giustamente, dovevano superare la logica del mero esame di legittimità atto per atto, per giungere a verificare anche e soprattutto i risultati concretamente conseguiti, secondo valutazioni di efficacia, efficienza ed economicità. La consapevolezza che parlare di risultati ha un senso solo con riferimento a ben precisi obiettivi, e che senza congrue programmazioni non si potranno mai avere amministrazioni pienamente funzionali, si è invece affermata - si ritiene - un po' più lentamente.

Una seconda ragione della diffusa inattuazione della ricordata norma del 1983 può essere invece individuata nella mancata predisposizione, a livello normativo, di uno schema utilizzabile dalle amministrazioni locali per l'elaborazione delle loro relazioni previsionali e programmatiche. In astratto, ciò avrebbe potuto consentire un più ampio esercizio dell'autonomia delle amministrazioni. In concreto, ove una programmazione fu tentata, risultò spesso fumosa, generica e comunque poco significativa.

Con gli schemi di relazione previsionale e programmatica delineati con il d.P.R. n. 194 del 1996 prima e con il d.P.R. n. 326 del 1998 poi, la ricordata carenza di indicazioni normative è stata certo superata. In effetti, le amministrazioni dispongono ora di schemi molto articolati, che possono costituire un'utile guida nell'elaborazione di efficaci strategie.

Peraltro, lo strumento non assicura di per sé il risultato, che dipende invece soprattutto dalla consapevolezza e dalla sensibilità di chi lo strumento stesso utilizza. E purtroppo, vi è sempre il pericolo che gli schemi normativi siano riempiti dalle amministrazioni più tradizionali in modo formalistico, senza convinzione e solo perché lo richiedono le norme, con tanti dati e notizie più o meno attendibili che di una vera e ponderata programmazione hanno però solo l'apparenza.

Fin qui si è accennato - e l'argomento è ormai tanto abusato da poter apparire stucchevole - al necessario rinnovamento culturale. Ma sembra anche ragionevole domandarsi se qualche semplificazione o affinamento normativo possa eventualmente agevolare le amministrazioni locali nel loro faticoso cammino.

In quest'ottica, va preliminarmente considerata la recente disposizione dell'art. 1 del d.lgs. n. 208 del 1999: "entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge gli enti e gli organismi pubblici di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, con esclusione degli enti locali di cui al decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, adeguano il sistema di contabilità ed i relativi bilanci ai principi contenuti nella legge 3 aprile 1997, n. 94".

Orbene, se si considera che la legge n. 94 del 1997 ha inteso tra l'altro (cfr. anche l'art. 5 comma 1) "rendere più razionali, significative e trasparenti" le decisioni "sulla acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle risorse fra le destinazioni di spesa", assicurare l'identificazione di precisi "centri di responsabilità amministrativa", disporre l'introduzione di "una contabilità analitica per centri di costo", sembra evidente che non avrebbe senso ritenere superflue proprio per gli enti locali - cui sempre più vengono attribuite importanti funzioni e per giunta a più diretto contatto con la collettività - queste certo fondamentali innovazioni.

Evidentemente, la ragione dell'esenzione dall'adeguamento richiesto dall'art. 1 della legge n. 208 è un'altra, e va probabilmente rinvenuta nella diffusa convinzione - quasi un luogo comune - che per le amministrazioni locali i nuovi principi della legge n. 94 del 1997 erano già stati introdotti due anni prima dal d.lgs. n. 77 del 1995, che viene invero puntualmente richiamato dallo stesso art. 1 della legge 208.

Ma come spesso avviene, la realtà è piuttosto complessa: sembra pertanto necessario esaminare un po' più attentamente come, in concreto, le norme dell'ordinamento contabile degli enti locali del 1995 soddisfino le fondamentali esigenze di razionalizzazione poi evidenziate dalla legge del 1997.

Nella "logica" della legge n. 94 del 1997, e del conseguente d.lgs. n. 279 del 1997, la razionalizzazione del bilancio statale comporta in primo luogo, e già al momento della "formazione del bilancio", la definizione di ben precisi "obiettivi", "programmi" e "progetti" (art. 3 comma 1 della legge 94 del 1997). Gli "obiettivi che le amministrazioni intendono conseguire" e i "tempi di esecuzione dei programmi e dei progetti finanziati" sono poi richiamati, rispettivamente, nella "nota preliminare" e nell'"allegato tecnico" che illustrano ogni stato di previsione (art. 1 comma 2). Si vuole così assicurare che il bilancio sia formulato "sulla base di un esame delle esigenze funzionali e degli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio stesso": in sostanza, "con esclusione della spesa storica incrementale" (art. 5 comma 1 della legge 94).

Orbene, le norme sulla formazione del bilancio nel d.lgs. n. 77 del 1995, insieme con gli stessi schemi di relazione previsionale e programmatica approvati in ultimo con d.P.R. n. 362 del 1998, di per sé permettono certo una congrua programmazione, e nel perseguire questa finalità sembrerebbero forse anche più specifiche e puntuali delle norme della legge n. 94.

Senonché, è da rilevare che la relazione previsionale e programmatica e il bilancio preventivo annuale degli enti locali presentano di fatto articolazioni diverse e tendenzialmente alternative: mentre infatti la relazione è strutturata per programmi, divisi eventualmente in progetti, il bilancio è strutturato nella parte spesa per funzioni, titoli, servizi e interventi.

Per esser più precisi, secondo l'art. 7 del d.lgs. n. 77 la parte spesa del bilancio preventivo annuale dovrebbe essere "leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio": come è già stato rilevato da questa Sezione, si tratta peraltro di una previsione che non ha trovato "alcun seguito nei modelli definiti con il d.P.R. n. 194 del 1996"⁶³.

Orbene, 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.

La soluzione più semplice per superare questa impasse sarebbe forse quella di far coincidere i programmi con le funzioni, concetti tenuti invece al momento distinti dagli artt. 7 e 13 del d.lgs. n. 77. Con una piccola innovazione normativa si potrebbe appunto superare la

⁶³ Relazione sull'esercizio finanziario 1997, pag. 20.

distinzione, ribadendo peraltro che per ogni programma o funzione — la terminologia è certo importante ma non essenziale — occorrerebbe pur sempre delineare, come già oggi richiede per i programmi l'art. 12 del d.lgs. n. 77 del 1995, "un 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", precisando altresì le "finalità che si intende conseguire", la "motivazione delle scelte adottate" etc.

L'innovazione ipotizzata⁶⁴ 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.

La razionalizzazione della contabilità pubblica richiede anche che la "ripartizione delle risorse fra le destinazioni di spesa" abbia "riguardo alla identificazione dei centri di responsabilità" (art. 5 comma 1 della legge n. 94). In quest'ottica, il bilancio preventivo dello Stato "è 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 comma 2 della legge n. 94).

Il d.lgs. n. 279 del 1997 ribadisce poi che le menzionate unità previsionali di base "costituiscono l'insieme organico delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa" (art. 1 comma 1), e aggiunge che "il livello di responsabilità amministrativa, in relazione al quale sono determinate le unità previsionali di base, è individuato in modo da assicurare il costante adeguamento della struttura del bilancio dello Stato agli ordinamenti legislativi ed alle altre normative di organizzazione della amministrazione dello Stato, tenuto conto, fra l'altro, di quanto stabilito dalla legge 15 marzo 1997, n. 59" (art. 1 comma 6).

Orbene, il principio dell'affidamento delle risorse a ben individuati centri di responsabilità era già stato chiaramente previsto, almeno per le spese, dal d.lgs. n. 77 del 1995. La parte spesa del bilancio preventivo annuale era stata infatti articolata in titoli, funzioni, servizi e interventi. A ciascun "servizio" avrebbe dovuto essere correlato "un reparto organizzativo, semplice o complesso, composto di persone e mezzi, cui è preposto un responsabile", e sarebbe stato "affidato, col bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari, specificati negli interventi assegnati, del quale risponde il responsabile del servizio" (cfr. art. 7).

Come è stato già evidenziato nella precedente Relazione di questa Sezione, i modelli di bilancio approvati con il d.P.R. n. 194 del 1996 hanno però poi previsto una "divisione del bilancio negli stessi predeterminati servizi" che "non consente di rispecchiare in ogni caso, nel bilancio stesso, la multiforme concreta organizzazione degli enti che dipende tra l'altro, è evidente, dalle loro dimensioni"⁶⁵.

D'altra parte, poiché la recente legge n. 265 del 1999 ha ribadito a chiare lettere (artt. 1, 2 e 13) l'"autonomia" anche "organizzativa" di comuni e province, l'individuazione nel d.P.R. n. 194 del 1996 di predeterminati servizi per i bilanci preventivi degli enti locali non potrebbe certo valere come indicazione vincolante sul piano concretamente organizzativo.

La legg. 94 del 1997 ha cercato di rendere più "razionali, significative e trasparenti" le scelte di bilancio anche prevedendo strumenti contabili più snelli, e più precisamente individuando bilanci diversi per fini diversi. E' noto infatti che attualmente "formano oggetto di approvazione parlamentare" solo le previsioni (di competenza e di cassa) formulate "per ogni unità previsionale di base": "ai fini della gestione e della rendicontazione", le unità previsionali vengono poi ripartite in capitoli, ma dal ministro del tesoro, del bilancio e della

⁶⁴ Presso alcune amministrazioni — v. anche la Relazione sull'esercizio 1997, pag. 72 — l'identificazione tra programmi e funzioni risulta già attuata ma in un'ottica, si sottolinea, ancora meramente finanziaria.

⁶⁵ Relazione sull'esercizio finanziario 1997, pagg. 15 e 22.

programmazione economica d'intesa con le amministrazioni interessate (art. 1 della legge n. 94, artt. 1 e 3 del d.lgs. n. 279).

Orbene, una diversificazione di strumenti contabili è in un certo senso prevista anche nel d.lgs. n. 77 del 1995, che distingue in effetti tra bilancio oggetto di approvazione consiliare e piano esecutivo di gestione di competenza della giunta. Questa diversificazione di strumenti viene peraltro delineata secondo criteri che potrebbero essere forse meglio definiti.

Nel d.lgs. n. 77 del 1995, l'unità elementare dei bilanci preventivi non è infatti costituita dal servizio - corrispondente in sostanza all'unità previsionale di base del bilancio statale - ma dalla "risorsa" per la parte entrata e dall'"intervento" per la parte spesa⁶⁶. Nel piano esecutivo di gestione o PEG - che peraltro è obbligatorio solo per le province e i comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti - risorse e interventi vengono poi divisi ulteriormente in "capitoli".

Orbene, la menzionata articolazione degli stanziamenti di bilancio per "interventi" - in relazione "alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio" (art. 7 del d.lgs. n. 77 del 1995) - è evidentemente finalizzata a stabilire un qualche collegamento, già in sede di bilancio preventivo, tra contabilità finanziaria e contabilità economica.

Senonché, in tal modo ogni minima modifica della distribuzione dei fattori produttivi anche nell'ambito dello stesso servizio richiede pur sempre una deliberazione consiliare (art. 17 del d.lgs. n. 77 del 1995).

Inoltre e soprattutto, 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" del PEG e delle "direttive" del sindaco o presidente della provincia, della giunta e dell'"assessore di riferimento" (artt. 11 del d.lgs. n. 77 del 1995 e 6 della legge 127 del 1997).

Questa predeterminazione dell'attività dei responsabili dei servizi viene poi accentuata dai piani esecutivi di gestione: ma suddividendo gli interventi in capitoli, ed eventualmente - come spesso accade - addirittura i capitoli in articoli, non si raggiunge certo un'effettiva responsabilizzazione dei funzionari preposti ai servizi, e si incentivano invece comportamenti formalistici, di mero rispetto delle minuziose e vincolanti previsioni contabili.

Va poi considerato che le amministrazioni locali, che incontrano spesso difficoltà a delineare gli "obiettivi" gestionali previsti dall'art. 11 del d.lgs. n. 77 del 1995, in genere ancor meno si curano di individuare "indicatori" di risultato, che certo non sono espressamente previsti dal d.lgs. in questione.

Viceversa, la formulazione del PEG dovrebbe essere sempre accompagnata dalla definizione di "indicatori" che siano nello stesso tempo di facile applicazione e realmente significativi, ed inoltre di natura non solo economico-finanziaria ma anche amministrativa: indicatori cioè che considerino anche, in qualche modo, variabili critiche della gestione come la durata dei procedimenti, la qualità dei servizi offerti, la soddisfazione degli utenti interni ed esterni dei servizi stessi.

Ricapitolando, una possibile ulteriore razionalizzazione (e semplificazione) del sistema contabile degli enti locali potrebbe essere data dall'introduzione di bilanci preventivi nei quali l'unità elementare degli stanziamenti della parte spesa, e possibilmente delle stesse previsioni di entrata, sia costituita dai servizi dell'ente cui è affidata la gestione o la stessa acquisizione delle risorse.

In allegato alla proposta di bilancio, la giunta dovrebbe poi presentare il suo PEG, nel quale i servizi potrebbero essere divisi in risorse e interventi, con espressa previsione non solo di obiettivi ma anche di indicatori di risultato.

⁶⁶ Sulla struttura dei bilanci preventivi degli enti locali secondo il d.lgs. n. 77 del 1995, v. anche la Relazione sull'esercizio 1997, pagg. 18 e segg.

Una struttura dei bilanci degli enti locali più vicina ai criteri previsti dalla legge n. 94 del 1997 per la contabilità statale ed ora dal d.lgs. n. 76 del 2000 per la contabilità regionale agevolerebbe anche - come alcuni hanno già rilevato - la comunicazione tra i vari livelli di governo.

Classificazioni più minuziose degli stanziamenti, eventualmente necessarie ad altri fini, potrebbero essere invece affidate ad apposite distinte certificazioni prive dell'effetto di autorizzazione e vincolo proprio dei bilanci⁶⁷.

Si è già detto che tra i principi fondamentali della nuova contabilità pubblica è anche prevista l'introduzione di "una contabilità analitica per centri di costo" (art. 5 comma 1 lettera h della legge n. 94 del 1997).

La materia è ora disciplinata dagli artt. 10 e segg. del d.lgs. n. 279 del 1997, ove viene delineato "un sistema di contabilità economica fondata su rilevazioni analitiche per centri di costo" che "collega le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e le connesse responsabilità dirigenziali, allo scopo di realizzare il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione svolta dalle singole amministrazioni".

Il sistema in questione prevede tra l'altro l'utilizzazione di un "piano dei conti" secondo uno specifico modello definito da una tabella allegata allo stesso d.lgs. n. 279, e dovrebbe applicarsi (cfr. l'art. 10 comma 1) alle "pubbliche amministrazioni" in genere, tra le quali in astratto dovrebbero rientrare in effetti anche gli enti locali (cfr. l'art. 1 del d.lgs. n. 29 del 1993).

Senonché, l'art. 74 del d.lgs. n. 77 del 1995 stabilisce invece che gli enti locali adottano, "ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione" - che come è noto comprende ora "il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio" - il sistema di contabilità "che più ritengono idoneo alle proprie esigenze".

In sostanza, sembra doversi ritenere che l'innovativo e importante "sistema di contabilità economica", delineato dal d.lgs. n. 279 del 1997 per le "amministrazioni pubbliche" in genere, non debba essere invece necessariamente applicato presso gli enti locali. Il punto potrebbe essere forse meglio chiarito con una norma interpretativa.

⁶⁷ Cfr. la Relazione sull'esercizio 1997, pag. 22.

6 L'organo di revisione economico-finanziaria

Nell'ambito della relazione che questa Sezione rassegna annualmente al Parlamento sulla gestione degli enti locali, una particolare considerazione è stata sempre attribuita ai collegi dei revisori dei conti sia prima della riforma del 1990 (legge 142) — quando per lungo tempo essi erano d'origine interna — sia successivamente — come avviene attualmente, con membri tutti di provenienza esterna, ma incardinati funzionalmente nell'ente.

I motivi di tale accentuata considerazione trovano la loro ragione d'essere soprattutto nell'insieme dei poteri e delle funzioni — per vero di grande rilievo — che il legislatore ha voluto intestare ai revisori, facendo di essi l'organo cui è commessa la revisione economico — finanziaria del bilancio dell'ente locale e dedicandogli l'intero capo VIII del d.lgs. N. 77 del 1995.

E, considerato che il legislatore medesimo ha inteso attuare normativamente anche per gli enti territoriali minori quella tendenza, di carattere generale, volta a valorizzare al massimo il sistema dei controlli interni finanziari e di buon andamento rispetto a quelli esterni di legittimità, i revisori dei conti sono venuti ad assumere un ruolo centrale in tale sistema, essendo tra l'altro attribuitari, anche ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 286 del 1999, del controllo interno di regolarità amministrativa e contabile.

Pertanto, quali organi di controllo interno, essi formano oggetto di specifico esame e valutazione da parte della Corte dei conti e, per essa, di questa Sezione, la quale, per effetto del comma 7 dell'art. 3 della legge n. 20 del 1994, è tenuta a riferire annualmente al Parlamento anche sul loro funzionamento.

Fino ad oggi (e a tale scopo) la Sezione medesima ha svolto le proprie considerazioni basandosi soprattutto — se non quasi esclusivamente — sulle relazioni che i revisori dei conti sono tenuti a redigere ai sensi dell'art. 105, comma 1 lettera d), del citato d.lgs. 77. Le quali relazioni, non v'è dubbio, forniscono — anche se indirettamente — non pochi elementi di valutazione sull'operato dello stesso organo di revisione, il quale deve indicare in esse non soltanto notizie, dati e attestazioni su tutta la gestione dell'ente, ma formulare pure rilievi e proposte di cui l'ente possa eventualmente tener conto nelle gestioni future.

Eppoi, taluni altri elementi di giudizio, sempre per via indiretta, possono essere desunti dai risultati di altre funzioni svolte dai revisori, quali quelle relative alle segnalazioni sulle irregolarità riscontrate — gravi o meno gravi che siano — oltre che dalla loro attività certificativa, costituita dall'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

Ma tutto ciò, ovviamente, non può rappresentare l'unico strumento per valutare l'operato di tali organi. Esso può valere al fine di stabilire quello che essi hanno fatto, ma nulla può emergere in ordine a ciò che essi hanno ommesso di fare. E non può aversi una valutazione esaustiva se difetta tale secondo aspetto.

Senonché, a quest'ultimo riguardo, non potendo — se non in parte — lucrare notizie utili nell'ambito delle cennate relazioni, occorre cercare aliunde documenti, dati ed elementi per coprire anche questo versante.

Pertanto (e in via sperimentale), quest'anno si è ritenuto opportuno effettuare un'indagine parallela, individuando possibili riscontri sui conti consuntivi (e relativi allegati), prendendo in considerazione i dati afferenti ad alcuni settori di primaria importanza nella gestione e, quindi, accertare se e quali osservazioni l'organo di revisione economico — finanziaria abbia fatto (o non abbia fatto) in proposito. Principalmente se in detti settori si sono verificati fenomeni gestori eclatanti (in senso positivo e/o negativo) senza che il medesimo organo di revisione ne segnalasse o commentasse l'oggetto e i risultati.

Ciò posto, si evidenzia che la Sezione ha svolto dette indagini avvalendosi di campioni di enti, i quali, anche se, forse, non erano completamente rappresentativi, in senso strettamente statistico, del loro universo, potessero quanto meno far emergere tendenze di massima.

Pertanto, il lavoro è stato articolato in due diverse parti: una, A) (nella scia degli anni passati), che ha avuto ad oggetto le sole relazioni dei revisori sulla gestione di 40 enti appartenenti alla VII classe demografica (ma con più di 40 mila abitanti e rappresentativi di

tutte le regioni italiane); l'altra, B), concernente enti delle stesse dimensioni — ma in numero minore — prendendo in considerazione sia le relazioni, sia, a mò di riscontro — e in questo consiste la novità — i dati desumibili dai conti consuntivi e dai documenti allegati.

Questi ultimi dati riguardano:

- a) gli indici di incidenza percentuale dei residui attivi e passivi sul totale, rispettivamente, degli accertamenti e degli impegni in conto competenza;
- b) la rigidità delle spese correnti relativamente ai comparti del personale e delle quote di ammortamento dei mutui, rispetto al totale delle entrate correnti;
- c) la capacità dell'ente di smaltire gli impegni di parte corrente;
- d) gli indicatori finanziari ed economici del patrimonio disponibile per la determinazione della sua redditività.

A Per quanto riguarda i dati e gli elementi desumibili dalle sole relazioni dei revisori, la Sezione ha appuntato la propria attenzione soprattutto su tre aspetti particolari, che della relazione medesima costituiscono punti fondamentali:

- 1) il patrimonio;
- 2) le irregolarità gestionali;
- 3) i rilievi, le considerazioni e le proposte per una gestione efficiente ed economica.

Con riferimento al patrimonio, si fa presente che, ai sensi del combinato disposto dei commi 1 e 7 dell'art. 72 del d.lgs. 77 del 1995, gli enti locali non solo devono annualmente provvedere all'aggiornamento degli inventari relativi ai loro beni, ma devono altresì evidenziare le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio, rispetto alla loro consistenza di inizio d'anno.

Trattasi di adempimenti di non poco rilievo mediante i quali l'ente può avere piena ed esatta conoscenza dell'entità e qualità di tali beni al fine di attuare opportune politiche gestorie per ricavarne il massimo reddito possibile.

Dei quaranta enti presi in considerazione, le relazioni dei revisori che trattano in qualche modo del patrimonio sono meno della metà.

In alcune di tali relazioni l'argomento è appena accennato con qualche espressione di tipo statistico, o a carattere notiziale, e comunque senza veruno approfondimento su cause e conseguenze di specifici fatti gestionali.

Molto spesso si riscontra l'uso di espressioni uguali per numerosi enti, come se ci fosse un unico schema da compilarsi sinteticamente da parte dei diversi organi di revisione. Il tutto, però, affermato in forme apodittiche e in assenza di qualsivoglia considerazione in ordine a fenomeni concreti, personalmente riscontrati.

Ricorrenti sono le espressioni del tipo: "E' 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" (Comune di Faenza). Identica espressione la si ritrova per i comuni di Manfredonia, di Ascoli Piceno, di Monopoli, di Gorizia, di Gallarate, di Altamura, di Viareggio.

Non v'è dubbio che trattasi di affermazioni rispondenti a principi di sana gestione, che dovrebbero essere osservati da tutti gli enti; ma che abbisognano, in ogni caso, d'esser calati nella realtà locale, con specificazione dei fenomeni (negativi o positivi) effettivamente riscontrati. Altrimenti risultano come affermazioni teoriche e fine a se stesse.

Lo stesso vale per le aggiunte alla surriportata espressione, che sono pur esse comuni — proprio con l'uso delle medesime parole — a più enti: "Si consiglia all'ente, al fine di ottenere il risarcimento di danni patrimoniali, di stipulare adeguate polizze assicurative contro incendi, furti e responsabilità civile"; oppure: "Dovrebbero altresì essere attuati meccanismi di controllo atti ad individuare gli eventuali sprechi da parte dei propri operatori" (comuni di Faenza, di Altamura, di Gallarate, di Ascoli Piceno, di Monopoli, di Tivoli, di Aosta).

Più puntuali, però, sono le osservazioni di alcuni collegi di revisione. Ad esempio, a proposito del Comune di Matera, l'organo di revisione, dopo aver riportato il conto del patrimonio regolarmente compilato in ogni sua parte, con l'evidenziazione della consistenza

all'inizio d'anno, alla fine dello stesso e con l'indicazione, in separata fincatura prospettica, delle variazioni verificatesi in corso d'esercizio, rileva che: "L'ente non si è ancora dotato di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario; infatti non esistono rilevazioni sistematiche ed aggiornate sullo stato della effettiva consistenza del patrimonio dell'Ente. In merito, questo Collegio invita l'Amministrazione a completare quanto prima la redazione dell'inventario analitico dei beni immobili. Ciò consentirà di effettuare, fra l'altro, il corretto calcolo delle quote di ammortamento".

"Circa l'inventario dei beni mobili, il Collegio suggerisce di eseguire una ricognizione effettiva dei beni e delle attrezzature esistenti al fine di procedere all'istituzione di un apposito registro dal quale emerga oltre all'indicazione di tutti i beni distinti per categorie omogenee con eventuale riferimento di codice e/o altro, anche l'indicazione dei consegnatari".

"Per i beni patrimoniali disponibili produttivi di reddito si rileva che nonostante gli sforzi intrapresi, le entrate derivanti dalla loro gestione sono tuttora insufficienti rispetto all'entità e valore dei beni posseduti dall'ente".

Anche per il Comune di Crotone i revisori hanno formulato precise indicazioni tanto sui beni immobili che su quelli mobili. Infatti, essi, dopo la compilazione del conto del patrimonio con dati iniziali, finali e variazioni nell'anno di riferimento, hanno rilevato che: "Il patrimonio contiene il valore dei beni immobili inventariati e ricostruiti come previsto dall'art. 116 del d.lgs. 77/95 e successive modifiche. I criteri adottati per la valutazione di tali beni sono conformi a quelli previsti dall'art. 72 stesso d.lgs."

"L'ente si è dotato di idonee procedure di accertamento per la compilazione e la tenuta dell'inventario dei beni immobili mentre non esistono rilevazioni sistematiche ed aggiornate sullo stato della effettiva consistenza del patrimonio dei beni mobili dell'Ente. Né tantomeno ha ancora provveduto alla redazione dell'inventario dei beni mobili per il quale sono già da tempo scaduti i termini di legge".

"Ciò determina, soprattutto, il ritardo nella nomina dei "consegnatari dei beni" quale garanzia delle responsabilità della tutela degli stessi, nonché dal controllo delle variazioni intervenute nell'esercizio".

Gli stessi revisori sono passati, poi, ad esaminare e spiegare altri aspetti gestori in materia di valori mobiliari.

Anche per il Comune di Chivasso il relativo collegio dei revisori dà chiare indicazioni all'ente per l'aggiornamento degli inventari dei beni mobili non ancora effettuato alla data del 31/12/1998.

Per quanto concerne il citato punto 2) (quello, cioè, che in questa sede è riferito alle "irregolarità gestionali"), si osserva che trattasi di forme differenziate di mancata applicazione di norme giuridiche e/o tecnico-contabili. E i revisori medesimi si sono soffermati ad esaminarle (nelle loro relazioni) in più della metà delle 40 gestioni considerate dal campione individuato dalla Sezione.

In genere, le notizie che si possono ricavare sono molto poche, dato che le relazioni stesse sono eccessivamente scarse e — come sopra si è già sostanzialmente evidenziato — sono articolate a mò di formulario. Emblematica è la relazione dei due revisori di Imperia che contiene quasi esclusivamente i dati di consuntivo.

In proposito non si può non convenire, in linea generale, sulla funzionalità di un cotal sistema sia perché esso facilita il lavoro dei revisori, sia perché consente un immediato riscontro sull'esistenza di fenomeni gestori, positivi o negativi che siano. Ma ciò non è sufficiente. E non è sufficiente poiché occorre che taluni di detti fenomeni — soprattutto se incidono negativamente sulla gestione — vengano approfonditi ed evidenziati nelle cause e negli effetti. Altrimenti, la collaborazione che l'organo di revisione deve fornire al consiglio dell'ente per lo svolgimento della funzione di controllo e di indirizzo (art.57, comma 5, della legge 142) risulta di poca o punta utilità.

Comunque, la Sezione osserva che le irregolarità più diffuse – a parte i casi di specie che interessano singoli enti – riguardano l'adozione o meno della contabilità economica e/o l'istituzione del controllo di gestione. Ne sono esempio i comuni di:

- Matera, per il quale l'organo di revisione "sollecita la tenuta della contabilità economica concomitante a quella finanziaria e la realizzazione del controllo di gestione al fine di limitare eventuali sprechi da parte degli operatori dell'ente";
- Civitavecchia ed Aosta, che non sono dotati "di una specifica contabilità economica";
- Rovigo, in relazione al quale è affermata "la necessità, da parte dell'Ufficio di Ragioneria, di adottare urgentemente una sistematica contabilità generale-economica onde ottenere, a conclusione dell'esercizio 1999, un conto economico nel completo rispetto del criterio della competenza, così come richiesto dall'art.71 del d.lgs. n. 77/95";
- Manfredonia, per il quale "l'organo di revisione sottopone al Consiglio comunale la necessità di introdurre in via definitiva la contabilità economica, alla luce della positiva fase di sperimentazione adottata nel corso del 1998, e di istituire il controllo di gestione";
- Chieti, che "non è dotato di specifica contabilità economica".
- Altamura, Acireale, Crotone, Mantova e Tivoli, i quali si trovano in una situazione simile.

Altre irregolarità riguardano:

- la circostanza che "nel corso dell'esercizio 1999 il Collegio non è stato messo in condizione di espletare gli adempimenti relativi alle prescritte verifiche di cassa" (Comune di Avellino);
- il fatto che "non risulta vi sia stata una delibera del consiglio comunale per quanto attiene al regolamento sulla tassa per la raccolta e lo smaltimento rifiuti (Comune di Rovigo);
- le modalità di espletamento del servizio da parte del tesoriere (Comuni di Avellino e di Crotone);
- la mancata coincidenza tra il conto del tesoriere e le risultanze delle scritture contabili tenute dai servizi finanziari (Comune di Modica);
- l'esistenza di crediti di "rilevante anzianità" ancora da recuperare (Comune di Cologno Monzese);
- la mancata esibizione dei conti di taluni agenti contabili (Comune di Gallarate);
- le presunte irregolarità operate dal tesoriere (Comune di Campobasso).

Per quanto riguarda il citato punto 3) (quello, cioè, che la Sezione ha inteso riferire ai "rilievi, considerazioni e proposte per una gestione efficiente, produttiva ed economica"), si evidenzia che trattasi di osservazioni e suggerimenti che i collegi dei revisori dei conti sono tenuti ad inserire nella relazione, che necessariamente deve accompagnare la proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione. Ciò – come avanti evidenziato – ai sensi dell'art. 105, comma 1 lettera d), del d.lgs. 77 del 1995.

I revisori dei conti non possono sottrarsi a tale adempimento. Infatti è previsto che esso debba essere effettuato nella medesima relazione in cui è anche presente "l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione".

La quale relazione costituisce autonoma sequenza obbligatoria del procedimento amministrativo sfociante nell'atto consiliare approvativo del conto consuntivo dell'ente.

Entrando, ora, più specificamente nel merito dei diversi rilievi e suggerimenti che i revisori hanno formulato in ordine alla gestione relativa al 1998, si osserva che essi sono di specie diverse, e riguardano fatti gestori peculiari di ciascun ente. Tuttavia, taluni di essi sono abbastanza ricorrenti, e tra questi si distinguono quelli concernenti: a) la gestione dei residui; b) il controllo di gestione; c) il settore tributi.

Si precisa che, pur se in forme più o meno schematiche (e a volte soltanto mediante brevissimi cenni) quasi tutti i collegi dei revisori dei 40 enti considerati hanno formalmente adempiuto gli obblighi di legge. C'è da osservare, però, che in linea generale essi avrebbero comunque potuto e (dovuto) operare con maggiore attenzione e in maniera più sostanziale, come era (ed è) nelle attese e nelle finalità della legge. E' noto, infatti, che l'organo di revisione,

costituito da professionisti esterni di provate capacità giuridico-economiche, dovrebbe rappresentare veramente l'osservatorio privilegiato dell'attività amministrativa dell'ente locale e fornire all'organo politico dell'ente (il Consiglio) il supporto fondamentale per lo svolgimento della sua funzione di controllo e di indirizzo e, quindi, in definitiva, per le sue scelte di politica economico-finanziaria.

Comunque, a proposito della gestione dei residui, si evidenziano i rilievi e le proposte che al riguardo sono stati formulati a taluni enti più che ad altri. I comuni interessati sono:

- Chioggia, per il quale "il Collegio sottolinea l'eccessivo peso che nella gestione di questa amministrazione è costituito dai residui sia attivi che passivi. Si raccomanda pertanto che, specie per la parte corrente, venga posta ogni massima diligenza per la definizione delle pendenze e si ricorda che la tardiva o mancata esazione di entrate può far sorgere responsabilità in capo agli organi dell'amministrazione, come ugualmente infondate resistenze a pretese, anche risarcitorie, di terzi possono creare l'insorgere di evitabili controversie che si tramutano in onerose cause legali o arbitrati, che spesso vedono il Comune soccombente. Ciò comporta, inoltre, il sostenimento di spese ingiustificate per l'ente, che possono anch'esse essere fonte di responsabilità amministrativa";
- Acireale, per il quale l'organo di revisione fa notare che "in primo luogo la consistente massa dei residui attivi e passivi deve rappresentare una priorità assoluta per verificarne la esatta consistenza e il reale percorso diretto a una costante rimodulazione per ridurne l'entità che a giudizio di questo collegio rappresenta un punto di attenzione";
- Campobasso, il cui collegio dei revisori, dopo aver espresso precise, concise e conferenti osservazioni e raccomandazioni, sollecita "una più attenta gestione dei residui e, in particolare, curare l'effettiva realizzazione dei residui iscritti e una più tempestiva riscossione degli stessi";
- Ascoli Piceno, in relazione al quale il Collegio "raccomanda di procedere, in tempi brevi, ad una verifica straordinaria dei residui attivi e passivi, per stralciare le eventuali poste attive e passive inesistenti";
- Torre Annunziata, per il quale il "Collegio fa rilevare che l'anomalia, o meglio, l'eccessivo indice di incidenza dei residui attivi sugli accertamenti è conseguente al blocco degli accrediti dei trasferimenti dello Stato giacenti presso la Tesoreria Provinciale nel rispetto dei vincoli dettati dalla legge 662/96 art.3 co.214 che prevede l'erogazione di tali somme se le disponibilità dell'Ente presso la Banca d'Italia risultano ridotte a cifre non superiori al 20% delle stesse rilevate all'1 gennaio 1998. Si consiglia nuovamente l'Amministrazione a ricercare la ricorrenza delle citate condizioni anche in ragione del tempo trascorso dall'epoca di formazione del diritto (1996)".

Per quanto riguarda i controlli di gestione, numerosi collegi di revisione hanno lamentato la loro mancata istituzione.

In proposito si riportano le segnalazioni più significative quali quelle relative ai comuni di:

- Chioggia, a cui il collegio dei revisori si rivolge invitandolo "ad istituire specifiche strutture operative a cui affidare il controllo di gestione, anche al fine di elaborare al termine del mandato amministrativo il rendiconto del mandato. Tale rendiconto generale di mandato, avente la finalità di comparare nel tempo gli effetti della gestione sul territorio e sulla collettività amministrata, dovrebbe comprendere:
 - a) l'elenco dei servizi gestiti e gli utenti serviti per ciascuno di essi;
 - b) l'analisi, composizione e destinazione del patrimonio permanente;
 - c) l'analisi degli elementi caratteristici del territorio;
 - d) l'analisi e composizione dello stato della popolazione;
 - e) indicatori demografici, sociali, produttivi, ambientali e urbanistici idonei a rappresentare lo stato della realtà comunale";

- Torre Annunziata, al cui Consiglio comunale i revisori evidenziano “la necessità di valutare le procedure per sollecitare la realizzazione del controllo di gestione secondo le prescrizioni e le modalità di cui all’art.40 del d.lgs.77/95”;
- Cologno Monzese, per il quale “il Collegio ritiene indispensabile l’attivazione del controllo di gestione, in considerazione del fatto che il bilancio 1998 è stato strutturato con l’ausilio del PEG approvato con atto della giunta comunale, n.115 del 9/4/1998, ed è stato nominato il Nucleo di valutazione previsto dalla legge”;
- Rivoli, di cui si chiede di “migliorare le tecniche e le procedure di controllo interno e di gestione secondo quanto stabilito dagli artt. 39, 40 e 41 del d.lgs.77 del 1995”;
- Scandicci, al quale è chiesto “di mantenere un periodico controllo di gestione al fine di evitare il manifestarsi di situazioni di squilibrio, così come previsto dal regolamento di contabilità”;
- Tivoli, per il quale i revisori suggeriscono che “al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati e l’efficienza, l’efficacia nonché economicità della gestione delle risorse pubbliche, è altresì auspicabile un tempestivo intervento per l’adozione di un idoneo sistema di controllo di gestione interno con le modalità di cui all’art.40 del d.lgs.77/95”.

Sulla necessità e opportunità di istituire o migliorare il controllo interno di gestione si sono pur pronunciati i revisori di Monopoli, Faenza, Altamura e Viareggio.

Fin qui, come premesso, è stata esaminata la tendenza emersa in ordine ai suggerimenti dei collegi dei revisori in materia di controllo interno di gestione.

Altri suggerimenti e proposte sono stati formulati a proposito del settore tributi. Tra tutti si segnalano quelli relativi ai comuni di:

- Mantova, il cui collegio dei revisori raccomanda di prestare “una particolare attenzione alla riscossione dei tributi, infatti da rilevazioni a carattere nazionale è emersa la presenza di un’alta percentuale di evasione ed elusione nell’ambito delle imposte e tasse di competenza comunale (in particolare dell’ICI)”.
- Crotone, per il quale l’organo di revisione ha sottolineato “l’assenza o quasi di dati statistici corretti rende impossibile un’analisi approfondita dell’imposta principale (ICI), né di poterne conseguentemente valutare l’attività di accertamento. E’ stato già segnalato, infatti, in sede di parere al bilancio di previsione 1999 l’importanza di un “censimento” degli immobili e delle aree edificabili presenti nel territorio. In tal senso l’evidente incongruenza tra i dati catastali ed il numero di dichiarazioni ICI presentate, riportati dal Dirigente del Servizio Finanziario, rende improcrastinabile la soluzione di tale problema. Soprattutto in vista del recupero di risorse importanti per l’Ente, incrementando la lotta all’evasione.

Per quanto riguarda, poi, l’ICIAP ed altri tributi comunali, gli stessi interessano l’attività dell’Amministrazione solo sul piano degli accertamenti, in quanto sono stati sostituiti dall’IRAP con la legge 692/96”;

- Chieti, per il quale il collegio dei revisori rileva come, dall’analisi dei dati numerici di cui alla relazione del responsabile del servizio tributi, emerga chiaramente una discreta area evasiva e larghe fasce di recupero d’imposta, con particolare riguardo all’ICI, specie per quanto attiene alle aree fabbricabili, anche per le obiettive difficoltà soggettive e oggettive di reperimento dei dati, che solo con un’attività capillare e costante può essere ricondotta in termini accettabili: per questo l’Organo di Controllo propone che l’Ufficio venga adeguatamente potenziato con personale qualificato, al fine di ricondurre i controlli entro un margine ordinario di tolleranza ma, nel contempo, si fa un dovere di raccomandare all’Amministrazione comunale l’inderogabile necessità di attivare un programma integrato di gestione e contestuale Progetto Obiettivo necessario anche per l’accertamento dell’area evasiva dei tributi comunali”.

Sempre in ordine all’andamento del settore tributi, numerosi sono stati i collegi dei revisori che ne hanno trattato. In proposito si citano, in particolare, quelli operanti nei comuni di Torre Annunziata, Ascoli Piceno, Acireale, Aosta, Cologno Monzese, Gallarate.

B. Si fa ora riferimento alla seconda procedura di cui la Sezione ha inteso avvalersi per meglio valutare l’operato dei revisori.

Al riguardo si precisa che sono stati esaminati taluni dati dei conti consuntivi di 16 comuni con più di 40 mila abitanti per ricavare dei valori percentuali medi da mettere a raffronto con determinati indici (pur essi percentuali) di ciascun ente. Gli scostamenti di siffatti indici dal valore medio dovrebbero essere abbastanza significativi per l'individuazione di eventuali patologie nella gestione.

Ovviamente, si tratta di verificare, poi, se tali patologie — soprattutto se si riferiscono a importanti fatti gestori — siano state o meno evidenziate dai revisori nelle loro relazioni finali al Consiglio.

Gli indici in questione sono costituiti dai dati (di cui alla tabella A) così ottenuti:

- 1) rapporto tra il totale dei residui attivi di competenza e il totale degli accertamenti di competenza;
- 2) rapporto tra il totale dei residui passivi di competenza e il totale degli impegni di competenza;
- 3) rapporto tra la spesa per il personale più la quota di ammortamento mutui e il totale delle entrate correnti;
- 4) rapporto tra i pagamenti di parte corrente di competenza e gli impegni di competenza di parte corrente;
- 5) rapporto tra le entrate patrimoniali e il valore del patrimonio disponibile.

Per quanto riguarda i rapporti di cui ai punti 1) e 2), si osserva che essi danno la misura percentuale dei residui attivi e passivi rispetto al totale degli accertamenti e degli impegni. I dati a raffronto si riferiscono alla competenza. Essi riguardano quei crediti e quei debiti che l'ente ha nei confronti di terzi, ma che, sorti nel corso dell'anno finanziario, non sono stati, rispettivamente, riscossi e pagati entro il 31 dicembre dello stesso anno. Ricontrati a tale data, sono destinati ad essere "trascinati" negli esercizi futuri (con gestione a sé) fino alla loro estinzione. La quale, per quanto riguarda i residui attivi (i crediti), può avvenire — come è noto — per riscossione, per prescrizione del diritto (non esercitato nei termini di legge), oppure per cancellazione dei crediti stessi a cagione dell'impossibilità di esigerli, riscontrata in sede di riaccertamento annuale (art. 70, comma 3, del d.lgs 77 del 1995).

Ciò posto, è di agevole intelligenza che una percentuale elevata di residui attivi può generalmente derivare da almeno due cause (tra loro cumulative o alternative):

- a) scarsa attitudine degli amministratori ad incamerare le risorse dell'ente in tempi adeguati;
- b) considerazione di crediti, anche di quelli di difficile o impossibile riscossione.

Quest'ultima ipotesi produce come ulteriore conseguenza un aumento fittizio di una delle poste positive (i residui attivi, appunto) determinative del risultato d'amministrazione, che, perciò stesso, potrebbe non essere effettivo.

Se, poi, dal raffronto tra la percentuale dei residui attivi e quella dei residui passivi la prima risultasse sensibilmente più elevata rispetto alla seconda, non solo si potrebbero ritenere di dubbia attendibilità i residui attivi, ma quanto meno l'ente potrebbe avere (o avere avuto) problemi di liquidità dovuti al disequilibrio tra riscossioni e pagamenti, con conseguente possibile ricorso ad onerose anticipazioni di tesoreria.

Tali situazioni risultano più evidenti qualora si tenga conto del raffronto delle percentuali medie omogenee di più enti.

La tabella A fornisce un'idea abbastanza chiara delle diverse condizioni in cui si trovano gli enti del campione, pur considerando le minori riscossioni dovute all'applicazione di norme limitative previste per l'anno di riferimento.

Innanzitutto, c'è da osservare che, fatta eccezione per Sanremo, tutti gli altri comuni del campione preso in considerazione presentano percentuali di residui attivi maggiori di quelle relative ai residui passivi, con le punte massime di scostamento per i comuni di Torre Annunziata (39%); Avellino e Moncalieri (24%); Tivoli (22%); Chieti (20%) e Bitonto (27%).

Al riguardo c'è da osservare che soltanto i revisori dei comuni di Monopoli, Aprilia, Ascoli Piceno e Torre Annunziata hanno commentato, nella relazione di fine d'anno, il fenomeno relativo

all'entità dei residui, dedicandogli qualche breve accenno. Fa eccezione l'organo di revisione di Torre Annunziata, le cui considerazioni sono abbastanza approfondite. Gli altri hanno taciuto, pur essendo detto fenomeno di rilevante importanza sia ai fini dell'equilibrio di cassa, sia — e soprattutto — con riferimento all'effettività del risultato d'amministrazione. Non solo, ma i dati iscritti negli indicatori forniti dai revisori sono in alcuni casi (Monopoli e Bitonto) diversi da quelli ufficiali risultanti dal conto consuntivo: Per quanto riguarda, poi, il Comune di Bitonto, non si riesce a comprendere come i residui attivi di competenza possano costituire — almeno secondo la percentuale fornita dai revisori (che è diversa da quella effettiva ricavata dal conto) — il 184,667% del totale degli accertamenti. E' evidente l'assurdità del dato, che si ha ragione di ritenere sia frutto di un mero errore materiale (?).

Per quanto concerne la rigidità della spesa corrente — almeno per quanto riguarda la spesa relativa al personale e alle quote di ammortamento mutui, rapportata percentualmente al totale delle entrate correnti — si osserva, anzitutto, che i dati forniti dai revisori soltanto in tre casi su sedici corrispondono a quelli ufficiali desumibili direttamente dai conti consuntivi.

Infatti, risultano errati quelli relativi ai comuni di S. Benedetto del Tronto, Monopoli, Aprilia, Tivoli, Torre Annunziata, Mantova, Ascoli Piceno, Bitonto, Faenza, Avellino, Sanremo, Moncalieri e Chieti; mentre appaiono corretti quelli concernenti i comuni di Altamura, Crotone e Olbia. Si osserva che la percentuale media della rigidità della spesa corrente è pari al 34,96%. Il che significa, ancora, che rimangono mediamente nella disponibilità dell'ente altre risorse per 65,04% da destinare ad altri compiti d'istituto.

Ora, se si raffronta tale dato medio del 34,96% con i dati omogenei di ciascun ente, si può rilevare che in buona situazione si trovano i comuni di Olbia (18,62%), Aprilia (22,74%), Faenza (30,38%) e Mantova (30,46%), mentre in condizioni meno buone versano i comuni di Torre Annunziata (53,80%), Monopoli (44,87%) e Avellino (41,87%).

Ciò posto, si osserva che tutti i collegi di revisione interessati dal campione hanno usato la medesima espressione in merito alla rigidità delle spese in questione, e cioè: "l'indice di rigidità della spesa corrente evidenzia quanta parte delle entrate correnti è assorbita dalle spese per il personale e per il rimborso di rate di mutui, ovvero le spese rigide.

Tanto maggiore è il livello dell'indice, tanto minore è la possibilità per gli amministratori di impostare liberamente una politica di allocazione delle risorse".

Trattasi della spiegazione che del fenomeno in parola è stata data a ciascun collegio di revisione dal Consiglio Nazionale Ragionieri e Dottori Commercialisti, il quale in proposito ha predisposto un apposito schema.

Orbene, tutti gli organi di revisione hanno ripetuto le parole dello schema e hanno indicato la percentuale di rigidità delle spese; ma non hanno fatto alcuna considerazione in ordine alla reale situazione riscontrata, ad eccezione dei revisori di Avellino e Aprilia, i quali, peraltro, si sono limitati ad un breve cenno di carattere notiziale.

Per quanto riguarda la velocità di gestione delle spese correnti, data dal rapporto tra i pagamenti e gli impegni del titolo I di competenza, dalla stessa tabella A si rileva che la percentuale media è del 76,26%. I comuni meno dinamici sono Crotone (56,62%) e Olbia (65,30%); quelli in buona situazione sono Tivoli (85,73%), Bitonto (84,37%) ed Avellino (83,49%).

Si constata che nessuno dei collegi di revisione ha fatto alcun accenno al fenomeno.

Con riferimento alla redditività del patrimonio, si può rilevare — sempre dalla medesima tabella A — che il dato medio degli enti presi a campione è del 3,52%.

Certo, in linea generale non può dirsi che si è in presenza di rendimenti elevati, anche se per taluni comuni la percentuale è abbastanza alta: Monopoli (8,48%) e S. Benedetto del Tronto (6,76%).

Per altri comuni, invece, i rendimenti sono eccessivamente bassi: Olbia (0,22%), Aprilia (0,28%) e Crotone (0,36%).

In linea di massima tutti i collegi di revisione si sono soffermati a considerare il rendimento dei beni patrimoniali; ma lo hanno fatto limitandosi a riferire semplicemente se il

rendimento medesimo era "proporzionato" o "non proporzionato" all'entità del patrimonio, compilando pedissequamente lo schema suggerito dal Consiglio Nazionale Ragionieri e dottori Commercialisti. Nessun elemento hanno riferito o indicato a corredo delle loro affermazioni.

Conclusioni

Dopo quanto fin qui esposto emergono già fatti e problematiche riguardanti il funzionamento dei collegi dei revisori dei conti. A completamento del paragrafo si espongono alcune sintetiche considerazioni al fine di meglio valutare l'opera dei collegi medesimi.

Occorre anzitutto premettere che ormai gli organi di revisione economico-finanziaria hanno un loro assetto compiuto, nel senso che a dieci anni dalla loro istituzione (art. 57 della legge 142 del 1990), dovrebbero aver superato le iniziali difficoltà di primo impatto nel mondo delle autonomie. E se prima poteva ravvisarsi qualche dubbio di carattere ermeneutico circa le norme che ne avevano delineato compiti e responsabilità, ora non dovrebbero sorgere perplessità di alcun genere, visto il chiaro quadro di riferimento normativo recato dal d.lgs. n. 286 del 1999, che ha ridisegnato il sistema di tutti i controlli interni.

Per altro verso, le organizzazioni nazionali rappresentative dei revisori (l'ordine dei revisori ufficiali dei conti, quello dei dottori e dei ragionieri commercialisti) hanno ormai da tempo fornito ai loro associati le linee guida per lo svolgimento della funzione di revisione.

Trattasi di schemi che in forme sintetiche indicano e spiegano quali sono i compiti fondamentali di cui i revisori sono intestatari.

Non v'è dubbio che l'uniformità di comportamento, da realizzarsi, appunto, mediante l'adozione di comuni linee guida da parte di ciascun collegio di revisione, risponda ad una esigenza di chiarezza e di efficienza nello svolgimento della funzione di controllo amministrativo-contabile. Ma essa non deve rappresentare comunque un canone imprescindibile da utilizzare pedissequamente e senza nessuna personale considerazione critica.

Della quale non si può fare a meno, atteso che ogni ente ha peculiarità e caratteristiche proprie che lo distinguono da tutti gli altri, e non a caso il legislatore del 1990 (legge 142), nel disegnare il sistema delle autonomie, ha precisato, all'art. 4, che ogni ente locale deve avere il "proprio" statuto, dando così, appunto, con l'uso dell'aggettivo possessivo "proprio" una connotazione di tipo individualistico ed originale all'ente locale, di cui ha voluto far emergere il retaggio storico, culturale, economico, artistico e sociologico. Il quale è tipico di ciascun ente e solo di esso: E i problemi gestori che possono sorgere durante la sua vita sono anch'essi "propri" e peculiari. Per cui, ben vengano schemi, indicazioni e linee guida di carattere comportamentale su principi, sequenze, analisi, effetti e quant'altro; ma tutto ciò deve essere considerato solamente come un utile filo rosso per legare insieme l'ordito di massima su cui disegnare l'opera revisionale estrinseca del controllo amministrativo-contabile. Nient'altro che questo.

Ciascun collegio, quindi, deve calare tali schemi e linee guida nella realtà oggettiva dell'ente per il quale opera e nel quale è formalmente incardinato. Altrimenti, i suoi compiti diventano sterili e privi di reali contenuti. E la sua collaborazione con il Consiglio dell'ente affinché questo possa svolgere la propria funzione primaria di indirizzo e di controllo non raggiunge gli obiettivi immaginati e voluti dal legislatore.

Purtroppo, dalle rilevazioni effettuate dalla Sezione risulta che, in linea generale, i collegi dei revisori non hanno corrisposto appieno alle aspettative che la collettività e il legislatore medesimo si attendevano.

Occorre, pertanto, un ulteriore tratto in più. Occorre, cioè, che gli organi di revisione economico-finanziaria esaminino con maggiore attenzione i fatti gestori ed esponano in maniera esaustiva i loro rilievi e i loro suggerimenti all'organo rappresentativo della comunità locale, di guisa che questo abbia a disposizione una sufficiente massa di elementi su cui fondare le proprie valutazioni e le proprie ragionate scelte per il bene della popolazione i cui molteplici interessi esso è chiamato a curare.

7 Analisi su profili di ordinamento e gestione del personale degli enti locali

Introduzione

La Ragioneria Generale dello Stato ha pubblicato nel corso del 1999 il Conto annuale 1997 relativo al personale delle amministrazioni del pubblico impiego (art. 65 d.lgs. n. 29 del 1993) in volume unico, inserendovi solo i dati complessivi di ciascun comparto di contrattazione collettiva, mentre i dati analitici per tipologie di amministrazioni o di enti sono disponibili nel sistema informativo RGS. Così facendo, si ritiene che sia consentita una visione più completa dei fatti gestionali di maggior rilievo finanziario, anche al fine di valutazioni generali di politica retributiva.

Il conto annuale 1998 non risulta ancora pubblicato.

Alla fine del 1999, a loro volta, le Sezioni Riunite della Corte dei conti hanno reso al Parlamento il referto sul costo del lavoro pubblico negli anni 1997 e 1998 (parimenti previsto dall'art. 65 d.lgs. n. 29), che reca l'elaborazione di dati di fonte RGS o diversa, per esempio dati tratti direttamente dai conti annuali delle spese del personale trasmessi alla Corte dalle singole amministrazioni nonché provenienti da altre fonti istituzionali; il tutto integrato da elementi di conoscenza derivanti dall'esito dei controlli svolti o disponibili presso organismi pubblici.

Rispetto al Conto della RGS è quindi evidente l'autonomia istituzionale e di contenuto del referto della Corte, finalizzato alle valutazioni che la legge assegna all'Istituto di controllo.

D'altra parte, è noto, il referto delle Sezioni Riunite organizza dati ed analisi della gestione del personale a livello "macro", generale ed aggregato, mentre le singole articolazioni della Corte compiono indagini a livello "micro" e disaggregato sulle amministrazioni soggette ai controlli di competenza. Operando così su scala diversa, le Sezioni sono in grado di esprimere le proprie valutazioni con procedure, metodi di lavoro e tempi loro peculiari, senza il rischio di contraddizioni con le posizioni espresse nella relazione generale dell'Istituto sul costo del lavoro.

Il presente capitolo è dedicato ai principali fenomeni di gestione del personale di province, comuni e comunità montane, gli enti cioè oggetto del consueto esame da parte della Sezione.

Si rammenta che i dati di fonte RGS sono costruiti in base a criteri e schemi diversi da quelli tratti dai conti consuntivi degli enti di pertinenza della Sezione e, in particolare, i dati di interesse per la stesura del capitolo, sia per il 1997 che per il 1998, provengono dalle tavole analitiche del sistema informatico Corte dei conti-RGS.

Sotto il profilo metodologico si rammenta che la rilevazione delle spese per le retribuzioni è effettuata da anni dalla RGS in base agli emolumenti effettivamente erogati nell'esercizio esaminato.

Non fanno parte delle amministrazioni provinciali le Province autonome di Trento e Bolzano, che per la loro particolare configurazione nell'ordinamento costituzionale vengono assimilate alle regioni.

Quanto alle comunità montane, tali enti mancano in Sicilia, dove i loro compiti istituzionali sono affidati alle province regionali. Si fa presente ancora una volta che, ad avviso della Sezione, i dati relativi alle comunità montane devono essere valutati con cautela, alla luce della situazione fluida che caratterizza da anni questi enti, il cui riordino (artt. 28, 29 e 61 della l. n. 142 del 1990) procede con estrema lentezza. L'Unione nazionale comunità enti montani ha infatti comunicato recentemente che, dopo circa dieci anni dall'emanazione della legge di riforma, soltanto 14 regioni hanno emesso i provvedimenti normativi di competenza.

Data la particolare posizione di status rivestita dai segretari provinciali e comunali, oggetto di una radicale riforma, si rinvia alla trattazione riservata a questo personale nel referto delle Sezioni Riunite sul costo del lavoro nel biennio 1997-1998 (pagg. 185-189).

Per effetto delle modifiche introdotte in sede di contrattazione collettiva, il Conto annuale RGS del 1997 ha sostituito la precedente distinzione tra personale di ruolo e restante personale (non di ruolo, temporaneo e contrattista) con quella tra personale a tempo indeterminato (di

ruolo, non di ruolo, a tempo parziale) e restante personale (a tempo determinato, contrattista ed equiparato). Poiché tuttora le schede analitiche RGS per tipologie di enti recano i dati del "personale di ruolo", quasi sempre la Sezione ha adottato anche quest'anno tale classificazione.

Il personale addetto ai lavori socialmente utili è stato scorporato dalla RGS e la Sezione non lo ha considerato nelle proprie analisi, perché tale impiego, peraltro volatile, non determina l'instaurazione di rapporto di lavoro coi relativi emolumenti a carico degli enti. Nel 1997 sono risultate 8.632 unità nelle province, 64.112 nei comuni e 1.270 nelle comunità montane. Nel 1998 sono risultate 10.086 unità nelle province, 74.176 nei comuni e 2.231 nelle comunità montane.

I dirigenti sono stati considerati come categoria unitaria; quelli a tempo determinato sono inseriti dalla RGS tra il restante personale. In base ai dati analitici 1997, per questa categoria sono state rilevate 35 unità nelle province, 190 nei comuni e 9 nelle comunità montane; nel 1998 risultano 56 dirigenti a tempo determinato nelle province, 295 nei comuni e 17 nelle comunità.

La RGS ha presentato nel conto annuale 1997 i dati relativi a 100 province, 8.102 comuni e 350 comunità montane; nel 1998 i dati analoghi si riferiscono a 100 province, 8.103 comuni e 346 comunità montane.

In sostanza la RGS è in grado da alcuni anni di fornire i dati per l'intero aggregato di enti locali che formano oggetto della relazione della Sezione.

Quest'anno la redazione del presente capitolo è condotta in modo da rappresentare anzitutto i fenomeni generali del personale dell'aggregato sulla base dei dati RGS, utilizzando le usuali tavole descrittive, con l'aggiunta però di alcuni indicatori tra quelli adoperati dalle Sezioni Riunite nello scorso referto sul costo del lavoro.

La Sezione, naturalmente, è consapevole che il singolo indicatore tende ad evidenziare solo alcuni aspetti del fenomeno indagato, con la conseguenza che occorrerebbe una serie organica e completa di indicatori per illustrare in modo esauriente la realtà del fenomeno stesso.

La tavola 1 allegata riassume gli indicatori prescelti, costruiti sulla base dei dati RGS del sottocomparto "comuni". La Sezione non ha potuto verificare l'attendibilità del dato della forza lavoro media del personale dei livelli 1998 (565.588 unità) rispetto a quello della medesima categoria di personale rilevato dalla RGS al 31 dicembre 1998 (481.857 unità).

Viene poi riportato l'esito di specifiche indagini di approfondimento, effettuate, tramite i medesimi indicatori, su un campione di grandi comuni (9^a, 10^a ed 11^a classe, per un totale di 46 enti) con dati tratti dai conti annuali del personale dei singoli enti ovvero, secondo altre metodologie e su un campione costituito dai comuni dell'8^a classe (per un totale di 50 enti) con dati provenienti dai nuovi conti del bilancio, redatti dai comuni secondo gli schemi e modelli del d.P.R. n. 194 del 1996 e disponibili presso la Sezione.

Per una migliore comprensione dei dati, si rammenta che nella classe 11^a sono compresi i comuni con 500 mila abitanti ed oltre; nella 10^a i comuni da 250 mila a 499.999 abitanti; nella 9^a quelli da 100 mila a 249.999 abitanti; nell'8^a quelli da 60 mila a 99.999.

Nuova disciplina della gestione del personale

Si ritiene di poter dire che nel mondo postindustriale il progresso dei prossimi decenni sarà caratterizzato dalla globalizzazione planetaria legata al concetto di universalismo e insieme dall'autonomia dei soggetti istituzionali di base, patrimonio in Italia degli enti locali, specialmente dei comuni forti d'identità storica e di vitalità operativa.

Nel nostro Paese i principi generali delle autonomie locali affermati dalla Costituzione sono stati attuati in sostanza dal legislatore solo nell'ultimo decennio. Si tratta dell'ordinamento, approvato con la legge n. 142 del 1990, che ha segnato il passaggio dalla vecchia e superata legislazione dei testi unici del 1915 e del 1934 ad un disegno complessivo di organizzazione moderna del sistema delle autonomie locali al servizio dello sviluppo economico, sociale e civile. Tale testo fondamentale è stato seguito da provvedimenti importanti che hanno valorizzato, integrato, modificato e precisato i principi dallo stesso stabiliti. Per