

# SENATO DELLA REPUBBLICA

XI LEGISLATURA

Doc. **LXIX-bis**  
N. **2-bis**

## **CORTE DEI CONTI**

SEZIONE ENTI LOCALI

**Referto speciale sull'attività dei revisori dei conti  
nei Comuni con più di 8.000 abitanti e nelle Province**

**Gestione 1991**

*(Articolo 57, legge 8 giugno 1990, n. 142)*

DELIBERAZIONE N. 14/1993

---

Comunicato alla Presidenza l'8 gennaio 1994

---

11-CDC-RFL-0002-0



## I N D I C E

REFERTO SPECIALE SULL'ATTIVITÀ DEI REVISORI DEI CONTI  
NEI COMUNI CON PIÙ DI 8.000 ABITANTI E NELLE PROVINCE  
GESTIONE 1991

DELIBERAZIONE N. 14/1993 . . . . .	Pag.	7
<i>Premessa</i> . . . . .	»	11
PARTE GENERALE.		
1. Oggetto e metodologia del referto . . . . .	»	11
2. La revisione economico-finanziaria degli enti locali nel sistema generale dei controlli . . . . .	»	13
2.1. Controllo interno . . . . .	»	13
2.2. Controllo di legittimità . . . . .	»	15
2.3. Controllo di merito, concomitante e referente . . . . .	»	16
3. L'articolo 57 della legge n. 142 del 1990 . . . . .	»	17
3.1. Profilo storico dell'articolo 57 . . . . .	»	18
3.2. Le innovazioni recate dalla legge n. 142 . . . . .	»	19
3.3. La deliberazione n. 2 del 1992 della Sezione Enti Locali . . . . .	»	20
3.4. Compiti del collegio dei revisori dei conti . . . . .	»	21
3.5. Le funzioni dei revisori e l'accertamento di respon- sabilità . . . . .	»	23

## PARTE SPECIALE.

4. Premessa all'esame delle relazioni dei revisori dei conti	Pag.	25
5. Le irregolarità . . . . .	»	26
5.1. Tenuta del conto del patrimonio e degli inventari	»	26
5.2. Cancellazione dei residui . . . . .	»	27
5.3. Riscossione di fitti, canoni e crediti . . . . .	»	28
5.4. Irregolarità su atti e procedure . . . . .	»	29
5.5. Debiti fuori bilancio . . . . .	»	29
5.6. Irregolarità in materia fiscale . . . . .	»	31
5.7. Mancata utilizzazione dei mutui . . . . .	»	32
6. Le proposte . . . . .	»	33
6.1. Organizzazione di uffici e personale, meccanizzazione . . . . .	»	34
6.2. Contabilità e contratti . . . . .	»	36
6.2.1. Regolamenti di contabilità . . . . .	»	36
6.2.2. Regolamenti per la disciplina dei contratti	»	37
6.3. Documentazione per appalti e forniture . . . . .	»	38
6.4. Mancata corrispondenza tra previsione e consuntivo . . . . .	»	38
6.5. Consigli sul disavanzo di amministrazione . . . . .	»	39
7. Osservazioni . . . . .	»	40
7.1. Mancanza della contabilità economica . . . . .	»	40
7.2. Rilievi sui servizi . . . . .	»	41
7.3. Osservazioni sui parchi automezzi . . . . .	»	44
7.4. Discordanze tra conto del tesoriere e conto consuntivo . . . . .	»	44
7.5. Osservazioni su problematiche generali . . . . .	»	45
7.6. Relazioni negative . . . . .	»	46
8. Considerazioni conclusive . . . . .	»	46
<i>Prospetti</i> . . . . .	»	51

**Referto speciale sull'attività dei revisori dei conti  
nei Comuni con più di 8.000 abitanti e nelle Province**

**Gestione 1991**

*(Articolo 57, legge 8 giugno 1990, n. 142)*

DELIBERAZIONE N. 14/1993



*Deliberazione n. 14/1993*

## SEZIONE ENTI LOCALI

Sono presenti i seguenti magistrati:

*Presidente:* prof. Salvatore BUSCEMA  
*Consiglieri:* dott. Francesco COMPASSO  
dott. Antonino SANCETTA  
dott. Giuseppe Salvatore LAROSA  
dott. Bartolomeo MANNA  
dott. Lodovico PRINCIPATO  
dott. Aldo RICHICHI  
dott. Corrado VALVO  
dott. G. Battista GOLETTI  
dott. Sergio Maria PISANA  
dott. Benito CARUSO  
dott. Antonio GALIANI  
dott. Luigi CONDEMI  
dott. Francesco PETRONIO  
dott. Alfredo MASALA  
dott. Maria Luisa DE CARLI

udite nell'Adunanza plenaria del 17 dicembre 1993 le relazioni dei magistrati dott. Aldo RICHICHI e dott. Corrado VALVO, componenti del Gruppo incaricato di riferire in merito all'attività dei collegi dei revisori dei conti dei comuni con più di 8.000 abitanti e delle province durante l'anno 1991;

udita la relazione conclusiva del dott. Luigi CONDEMI;

## PREMESSO

che nella Relazione al Parlamento, adottata con deliberazione n. 12 del 30 luglio 1992 è stata fatta riserva di riferire a parte sui risultati dell'esame riguardante l'attività dei collegi dei revisori dei conti durante l'anno 1991;

che tale riserva può essere sciolta, essendo stato completato l'esame suddetto;

**RITENUTO**

che lo strumento più opportuno per riferire sui risultati di cui sopra è un referto che non si ponga come integrazione della Relazione generale presentata con la citata deliberazione n. 12/1993 e ciò per due ragioni:

- 1) la disciplina relativa agli organi di revisione degli enti locali è stata fortemente innovata dalla legge 8 giugno 1990, n. 142;
- 2) il 1991 è stato il primo esercizio finanziario di effettiva e completa attività del rinnovato organo di revisione;

**PER QUESTI MOTIVI**

riferisce al Parlamento, con l'allegato Referto speciale, sui risultati dell'esame compiuto sull'attività dei collegi dei revisori dei conti degli enti locali nel 1991;

ordina che la presente deliberazione e l'allegato Referto siano trasmessi dalla Segreteria alla Presidenza del Senato della Repubblica e alla Presidenza della Camera dei Deputati.

**L'ESTENSORE**  
(dott. Luigi Condemi)

**IL PRESIDENTE**  
(prof. Salvatore Buscema)

**REFERTO**



**PREMESSA.**

Il referto sulle gestioni degli enti locali relativo all'anno 1991 — rassegnato al Parlamento con la deliberazione n. 12 del 1993 — conteneva una riserva riguardante il settore dei revisori dei conti.

La Sezione, in sostanza, si riservava di riferire sull'argomento separatamente, con apposita relazione in corso d'anno.

Ora, con il presente referto speciale la Sezione medesima adempie il proprio impegno.

**PARTE GENERALE****1. OGGETTO E METODOLOGIA DEL REFERTO.**

L'articolo 57 della legge 8 giugno 1990, n. 142, è intestato alla « revisione economico-finanziaria » degli enti locali.

Esso contiene la disciplina di base dell'attività dei revisori dei conti e reca un sistema di disposizioni di legge fortemente innovativo rispetto al pregresso ordinamento.

La sua applicazione pratica ha trovato compiutezza soltanto nelle gestioni relative al 1991, atteso che quelle del 1990 sono avvenute contemporaneamente all'entrata in vigore della legge; per cui in quell'anno l'attività dei revisori è risultata se non proprio monca, certamente incompleta.

Di qui una delle ragioni del presente referto, il quale, riguardando l'intero primo anno di attività vera dei nuovi organi di revisione, ha lo scopo di dare una rappresentazione il più possibile completa dell'operato di questi ultimi e di accertare se le finalità della legge siano state o meno conseguite ed, eventualmente, in quali termini ciò sia avvenuto.

L'interesse della Sezione nasce anche da altre considerazioni, che trovano fondamento nel fatto che i revisori — nel sistema della legge di riforma delle autonomie locali — costituiscono uno degli strumenti più idonei per verificare la legittimità e il buon andamento dell'azione amministrativa. Sempreché essi funzionino secondo lo spirito della legge.

È per queste ragioni che la Sezione medesima, per avere una visione esauriente del fenomeno, ha esaminato tutte le relazioni in suo possesso, redatte dai colleghi dei revisori degli enti di sua competenza — vale a dire, 1.138 (su 1.230) comuni con più di 8.000 abitanti e 92 province — analizzandole al lume delle disposizioni dell'articolo 57.

In siffatta prospettiva essa ha anche tenuto conto della propria deliberazione n. 2 del 1992, con cui ha accertato quali dovessero (e debbano) essere gli adempimenti fondamentali dei predetti colleghi

nell'esplicazione della loro attività legislativamente stabilita e quale fosse la loro collocazione nella nuova organizzazione dell'ente locale.

Tale collocazione, che — almeno per quel che interessa l'esercizio delle funzioni della Corte dei conti — si può definire di tipo strumentale, discende dalla circostanza che i revisori, oltre a rappresentare il maggiore organo di collaborazione del consiglio nell'esercizio delle funzioni di controllo e di indirizzo a quest'ultimo intestate, sono tenuti, per espresse disposizioni normative (commi 5, 6 e 7 dell'articolo 57 della legge 142), ad esercitare, tra l'altro, « la vigilanza » sulla regolarità contabile e finanziaria dell'ente ed a riferire « immediatamente » al consiglio stesso le gravi irregolarità riscontrate nella gestione.

È del tutto evidente che per fare ciò essi devono seguire passo passo tutte le attività gestorie, dalla loro nascita alla loro conclusione. Altrimenti l'esercizio della funzione di « vigilanza » sarebbe poco o punto efficace, se non addirittura impossibile; né i revisori avrebbero la possibilità di riferire « immediatamente » al consiglio le « gravi irregolarità riscontrate ».

E la legge questo pretende da loro. E che lo pretenda senza ammettere equivoci, lo si rileva soprattutto dal fatto che, dopo aver attribuito loro (comma 4) il « diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente », la stessa legge dispone non solo che essi debbano rispondere « della verità delle loro attestazioni », ma anche che debbano adempiere ai loro doveri con la diligenza del mandatario.

Che, come è noto, è la diligenza del buon padre di famiglia; prevista dall'articolo 1710 del codice civile. Diligenza, questa, la quale, correlativamente, comporta una precisa responsabilità quando il comportamento tenuto non sia ad essa conforme.

E non basta. Perché quando le suddette gravi irregolarità — come si vedrà in seguito — vengono riscontrate, occorre che esse siano comunicate al consiglio dell'ente e, contestualmente — qualora configurino possibili ipotesi di responsabilità — anche agli organi titolari delle relative azioni giurisdizionali per il ripristino dell'ordinamento giuridico violato (Sezione enti locali, deliberazione n. 2 del 1992).

È facilmente intuibile, quindi, l'importanza che il collegio dei revisori, quale organo di controllo *ab intra*, sia venuto ad assumere nella funzionalità degli enti locali e, conseguentemente, nel sistema delle garanzie obiettive che presidono al complesso fenomeno della spesa pubblica.

Ora, nel trattare dell'attività dei revisori dei conti, la Sezione si è preoccupata di seguire una metodologia che desse un quadro il più possibile esaustivo del fenomeno, sia sotto il profilo teorico, sia sotto l'aspetto pratico. Infatti — come si evince dal sommario — la relazione è articolata in due parti, le quali hanno ad oggetto, rispettivamente, i principi giuridico-economici, cui soggiace la funzione (così come delineata dalla legge) e l'esercizio effettivo della stessa, per così dire, « sul campo ». Il tutto riferito ad un segmento di gestione che va dal 1° gennaio al 31 dicembre del 1991.

In particolare, la prima parte — cosiddetta generale — tratta della qualificazione dell'attività dei revisori, che è vista come esercizio di una funzione di controllo con sue peculiari caratteristiche, nonché

della sua collocazione nel sistema generale dei controlli, quale risulta dal vigente ordinamento giuridico. Quindi vengono esaminate le singole disposizioni contenute nell'articolo 57 della legge 142, tenuto conto della citata deliberazione n. 2 del 1992.

La seconda parte — cosiddetta speciale — prende in considerazione l'attività effettiva svolta dai revisori dei conti durante la gestione di riferimento (anno 1991).

Essa contiene dati, fenomeni e considerazioni relativi agli aspetti più salienti delle singole funzioni svolte dai revisori, ponendo in evidenza ciò che essi avrebbero dovuto fare e quello che è stato concretamente fatto. Il tutto avendo riguardo a province e comuni, sia nel contesto della regione di appartenenza; sia considerando il quadro nazionale.

La relazione si conclude con una serie di considerazioni di carattere generale, accompagnata da quadri sinottici esplicativi.

## 2. LA REVISIONE ECONOMICO-FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI NEL SISTEMA GENERALE DEI CONTROLLI.

Le disposizioni che nel sistema della legge 142 sono intestate alla revisione economico-finanziaria (articolo 57), pur nell'apparente semplicità della formulazione normativa; inducono a non poche riflessioni: alcune congeniali al settore in contesto, altre di più ampio respiro.

In prima approssimazione si manifesta, anzitutto, la dimensione del fenomeno, che ha come nucleo centrale il controllo interno negli enti locali, il quale è una cellula di quel più vasto organismo che riguarda il sistema dei controlli in generale, di cui porta in sé tutti i genii, pur differenziandosi per talune peculiarità che lo caratterizzano.

Dunque, la revisione economico-finanziaria va inquadrata nel sistema dei controlli. Questi altro non sono se non figure di relazioni interorganiche o intersoggettive, le quali possono essere di varie specie, ma che, volendole ricondurre ad unità consistono, in linea generale, nella possibilità che un organo ha di valutare e sindacare l'operato di un altro organo secondo modalità tempi e scopi diversi e sulla base di parametri determinati.

È noto che, in relazione al soggetti, all'oggetto, ai fini e al tempo in cui viene effettuato, il controllo assume connotazioni differenti ed è variamente definito.

Qui interessa quello esercitato dai revisori dei conti in seno agli enti locali, che può essere classificato come interno, di merito, di legittimità, concomitante e referente.

Tali sue caratteristiche emergono chiaramente dalle disposizioni contenute nel più volte citato articolo 57 della legge 142.

### 2.1 *Controllo interno.*

Anzitutto, deve evidenziare che il primo connotato del controllo svolto dai revisori è quello d'essere di tipo interno; vale a dire,

esercitato nell'interesse della stessa amministrazione per la quale i controllori operano. E ciò diversamente da quanto avviene per i controlli esterni, i quali, viceversa, sono effettuati nell'interesse dell'ordinamento.

Tali circostanze non sono di poco momento, atteso che i controlli interni sono molto più penetranti di quelli esterni e, generalmente, hanno riguardo anche al merito dell'azione amministrativa. Essi vengono svolti da organi che sono incardinati nella stessa amministrazione nella quale agiscono e alla quale, peraltro, sono generalmente legati da un rapporto di servizio.

Tuttavia, siffatta collocazione funzionale costituisce anche il loro punto debole, nel senso che, di solito, i controllori interni, facendo parte dell'organico del plesso amministrativo nel quale operano ed essendo gerarchicamente sottordinati ad altre autorità, difettano in varie guise di autonomia e indipendenza. Le quali — come si sa — sono i presupposti fondamentali affinché possa essere garantita l'imparzialità della funzione e, perciò stesso, la sua efficacia.

Al riguardo, non pochi esempi di disfunzioni nel sistema dei controlli sono facilmente rinvenibili nella recente cronaca nazionale. Basti considerare ciò che si è verificato nel settore del credito, negli enti pubblici, nonché nelle stesse imprese private, laddove né gli organi di controllo interno, né i soggetti certificatori di bilancio, sono riusciti a rilevare le incongruenze del sistema; il quale, come è noto, è poi letteralmente « scoppiato » con l'intervento del giudice penale.

Principalmente nel settore degli appalti il fenomeno ha finito per assumere aspetti fortemente patologici.

Ora, tralasciando il rilievo penalistico della vicenda, che attiene a ordini di ragioni che esulano dal problema di cui si sta trattando, non pare dubbio che, in materia di appalti, le autorità legittimate ad approvare i contratti — autorità svolgenti funzioni di controllo interno, sia di merito sia di legittimità — non siano state in grado di espletare efficacemente i loro compiti.

Per vero, nel settore pubblico neppure i controlli esterni di legittimità (soprattutto quelli locali) hanno corrisposto alle finalità volute dalla legge. Quindi, anche questi ultimi controlli bisognerebbero d'essere ridisegnati. Certamente non seguendo il sistema del controllo successivo di legittimità, che all'atto pratico si è dimostrato, se non proprio inutile, certamente poco efficace. E le ragioni sono di facile intuizione. È noto, infatti, che il controllo preventivo si pone come sequenza che attiene, nel procedimento amministrativo, alla fase cosiddetta integrativa dell'efficacia dell'atto. Per cui quest'ultimo, se non riesce a superare indenne il vaglio della legittimità è *tamquam non esset*, nel senso che non può dispiegare gli effetti che gli sono propri. Quindi, gli atti *contra ius*, o comunque causativi di danno per la pubblica amministrazione, non hanno modo di venire in vita. Con il controllo successivo, invece, gli effetti negativi si verificherebbero in tutta la loro potenzialità.

Orbene, nella vasta tipologia dei controlli interni, quello svolto dai revisori dei conti — come si vedrà in appresso — ha connotazioni del tutto particolari, le quali non ripetono i difetti e i cosiddetti lati deboli degli altri controlli dello stesso tipo.

Tali circostanze li pongono al riparo da quella sostanziale dipendenza psicologica che, nel regime gerarchico, il lavoratore dipendente avverte nei confronti dell'autorità a lui sovraordinata.

Ora, siffatto *metus reverentialis* non si verifica per i revisori in questione, per parecchie e diverse ragioni:

- a) il loro rapporto con l'ente è a tempo determinato;
- b) sono « scelti » fra categorie di soggetti ad elevata professionalità;
- c) svolgono altra attività al di fuori dell'ente;
- d) sono garantiti da puntuali norme di legge, che attribuiscono loro determinati poteri, i quali sono correlati a precise responsabilità suscettive d'essere adeguatamente sanzionate.

Soprattutto tali ultime ragioni inducono gli operatori del controllo interno a porre grande attenzione nell'espletamento della loro funzione, avendo riguardo e al merito dell'azione amministrativa e alla legittimità della stessa.

## 2.2. Controllo di legittimità.

A proposito del controllo di legittimità giova sottolineare che esso è particolarmente diffuso, sia in Italia, sia nel resto d'Europa. E la tendenza è nel senso del suo ulteriore incremento a scapito di quello di merito. Ovviamente, quando trattasi di controllo esterno.

Le ragioni di tale diffusione vanno ricercate principalmente nell'avvertita esigenza di accordare agli enti pubblici il maggior grado possibile di autonomia nei confronti delle istituzioni centrali e, comunque, di quelle esterne.

Su questa linea si sono poste, non soltanto la Carta europea delle autonomie locali (articolo 8) — già ratificata dal Parlamento italiano con la legge 30 dicembre 1989, n. 439 — ma soprattutto — come si vedrà in seguito — la Costituzione della nostra Repubblica.

Dunque, controllo di legittimità.

Come è noto, questo ha come parametri di riferimento norme e principi giuridici. In Italia esso dovrebbe essere abbastanza penetrante, atteso che è ormai da lungo tempo consolidata l'abitudine del Parlamento di disciplinare dettagliatamente — forse in maniera eccessiva — l'esercizio del potere della pubblica amministrazione, dettando numerose norme d'azione, le quali finiscono per comprimere non poco l'esercizio del potere discrezionale. E lo comprimono perché comunemente si ritiene che il miglior modo per conseguire l'interesse pubblico debba essere previamente valutato e considerato dal Parlamento medesimo. E questo lo fa nel momento in cui produce le norme. Agli organi di amministrazione attiva, quindi, resta uno spazio di manovra molto limitato.

Pertanto, in sede di controllo il parametro giuridico viene ad acquistare un peso non certo trascurabile.

Ciò, ovviamente, in linea del tutto teorica; dato che — come è altresì noto — il controllo di legittimità ha comunque precisi limiti di contenuto.

Non solo, ma pur esso soggiace alla necessità che venga effettuato da organi, i quali — come si dice — camminano sulle gambe degli uomini. E gli uomini — si sa — non sempre hanno gambe buone.

Ancora a proposito dei controlli di legittimità, occorre sottolineare che, nella Costituzione, quelli della Corte dei conti (articolo 100 — 2° comma), delle commissioni regionali di controllo (articolo 125 — 1° comma) e dei co.re.co. (articolo 130), riguardano, se non in maniera esclusiva (Corte dei conti), quanto meno in via prevalente (commissioni regionali e co.re.co.), la pura legittimità. Il merito consiste soltanto nella richiesta di « riesame ». E finisce lì. Anzi, per i comitati regionali di controllo quest'ultima possibilità è ormai preclusa dall'articolo 45 della legge 142.

### 2.3. *Controllo di merito, concomitante e referente.*

Contrariamente a quel che avviene per il controllo di legittimità, quello di merito attiene — come è noto — alla convenienza, all'efficacia e alla produttività dell'azione amministrativa. Esso, in sostanza, ha riguardo al buon andamento della stessa (articolo 97 Cost.) e alla sana amministrazione, e viene svolto anche, se non soprattutto, sulla base di parametri meta-giuridici. Esso è tipico dei controlli interni, principalmente quando l'amministrazione opera per programmi o, comunque, per obiettivi.

Al riguardo, non poco rilievo — anche per i revisori dei conti degli enti locali — assumono le norme contenute nella legge 142, quali, soprattutto, quelle di cui agli articoli 14 (funzioni della provincia), 15 (compiti di programmazione), 23 (aziende speciali ed istituzioni), 27 (accordi di programma), 29 (funzioni delle comunità montane) e 55 (bilancio e programmazione finanziaria).

I collegi dei revisori degli enti locali — sempre a termini della stessa legge 142 — assommano nelle loro competenze tutti i tipi di controllo avanti delineati; vale a dire, quello interno, di merito e di legittimità.

E non soltanto questi. Essi, infatti, svolgono anche una funzione referente, che nasce dal dovere che essi hanno di collaborare con il consiglio nella sua funzione di controllo e di indirizzo. E lo svolgimento di tale compito comporta necessariamente un obbligo di referto che non può non essere periodico, con cadenze diverse a seconda delle circostanze. Come quello, ad esempio, relativo alla necessità di applicazione dell'articolo 1-bis della legge n. 488 del 1986 per il riequilibrio del bilancio durante la gestione, se e quando detta necessità si manifesta; ovvero quello riguardante le comunicazioni delle gravi irregolarità riscontrate; ovvero ancora — ma quest'ultimo ha cadenza annuale — quello concernente la gestione nel suo complesso, e reso indispensabile in quanto costituente una fase del procedimento amministrativo sfociante nella deliberazione consiliare approvativa del conto consuntivo dell'ente.

Ma il controllo dei revisori è anche di tipo concomitante, considerato che — come avanti precisato — essi non possono svolgere in maniera proficua la funzione di « vigilanza » sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione, né riferire « immediatamente » al consiglio eventuali « gravi irregolarità » riscontrate in essa; se non seguendo i fatti gestori man mano che vengono posti in essere.

È fin troppo ovvio che l'« immediatezza » della comunicazione contiene nell'« in se », un accertamento concomitante (o quasi) al verificarsi delle irregolarità stesse.

### 3. L'ARTICOLO 57 DELLA LEGGE N. 142 DEL 1990.

Sugli snodi fondamentali della « revisione economico-finanziaria », come disciplinata dall'articolo 57 della legge 142, la Sezione si è già espressa con la deliberazione di tipo accertativo n. 2 del 1992. In questa sede si riportano le sue affermazioni di maggior rilievo, soprattutto in considerazione del fatto che è mancato, da parte di revisori dei conti, un comportamento che possa ritenersi uniforme in tutto il paese. Anzi, non poche incertezze e perplessità si sono manifestate al riguardo anche nel 1991.

Ciò posto, occorre evidenziare — come più volte affermato — che il ruolo che gli organi di revisione dei conti di province, comuni e comunità montane svolgono in base al rapporto che li astringe agli enti per i quali operano è in atto disciplinato prevalentemente — come avanti accennato — dall'articolo 57 della citata legge 142, nonché dagli statuti e dai regolamenti adottati dagli enti medesimi.

Più; specificamente, dei 9 commi di cui si compone il predetto articolo 57, i primi tre riguardano le modalità di elezione dei membri del collegio dei revisori, la provenienza professionale degli stessi e la durata del loro incarico.

Il 4° comma ha carattere strumentale, nel senso che la disposizione in esso contenuta accorda al revisore il « diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente ». Nessuno escluso. Ovviamente, purché attinenti alla sua funzione. Ed è attraverso tali atti e documenti che generalmente i revisori hanno intelligenza dell'attività che l'ente dispiega per il conseguimento dei fini affidati alla sua cura.

Trattasi di un esame libero e senza vincoli temporali, mediante il quale possono essere seguiti passo passo tutti gli atti di gestione. Risultati compresi.

Il comma 8° introduce una distinzione; stabilisce, cioè, se il cennato organo di revisione debba essere monocratico, ovvero collegiale (3 membri), assumendo a discriminare il numero degli abitanti del comune: meno di 5000 nel primo caso, non meno di 5000 nel secondo. I poteri d'intervento rimangono comunque identici in entrambi i casi.

Il 9° comma ha riguardo ad una fattispecie eventuale. Esso, infatti, prende in considerazione l'organo di revisione per talune « forme di controllo economico interno della gestione » soltanto nell'ipotesi che queste siano previste dallo statuto.

Infine, i commi 5°, 6°, 7° recano le disposizioni di base da cui hanno origine i poteri ed i doveri dei revisori dei conti. Tali disposizioni normative costituiscono il nucleo essenziale dell'istituto della revisione economico-finanziaria.

### 3.1. *Profilo storico dell'articolo 57.*

Per darsi ragione, in punto d'ermeneutica, della portata delle disposizioni contenute nel citato articolo 57, giova prendere in considerazione — preliminarmente e in breve sintesi — il momento genetico dell'organo di revisione nel nostro ordinamento e seguirne gli sviluppi nel tempo fino all'emanazione della legge 142, oggi in vigore. Ciò si appalesa necessario per cogliere l'intima sua essenza, atteso che, così come accade in natura, anche nei sistemi giuridici non sono ammessi salti logici.

Nel pregresso ordinamento il collegio dei revisori era costituito da membri che il consiglio nominava nel suo ambito secondo modalità che garantivano — così come avviene oggi — la rappresentanza delle minoranze. La relativa disciplina era contenuta principalmente negli articoli 220, 221 e 223 del Regolamento del 12 febbraio 1911, n. 297, nell'articolo 129 del testo unico del 4 febbraio 1915, n. 148, e nell'articolo 309 del testo unico 3 marzo 1934, n. 383. E mentre l'articolo 220 del suddetto Regolamento aveva riguardo al numero ed alle modalità di nomina dei revisori, gli articoli 221 e 223 imponevano, rispettivamente, che questi redigessero una relazione sul conto del tesoriere prima che quest'ultimo documento fosse sottoposto all'approvazione del consiglio, e che il consiglio stesso nell'approvare il conto riassumesse nel relativo verbale la relazione dei revisori.

L'articolo 129 del cennato testo unico n. 148 del 1915 ribadiva che il consiglio comunale nella sessione di primavera doveva esaminare il *conto dell'amministrazione dell'anno precedente in seguito al rapporto dei revisori*.

La materia veniva ridisciplinata dal citato testo unico n. 383 del 1934 che, tra l'altro, con l'articolo 309 confermava — in tre il numero dei revisori da nominare fra i consiglieri comunali e provinciali per l'esame del conto consuntivo del rispettivo ente.

Dalla normativa fin qui richiamata emergono due costanti: a) il collegio dei revisori veniva eletto tra i membri del consiglio; b) il loro intervento, espresso in forma di rapporto (o relazione), si poneva sempre come atto interno del procedimento sfociante nella deliberazione approvativa del conto consuntivo da parte dell'organo consiliare.

In altri termini, il rapporto dei revisori, previsto da specifiche norme d'azione di natura procedimentale, si caratterizzava, nella coordinazione giuridica delle sequenze attive preordinate all'adozione della predetta deliberazione consiliare, quale sequenza interna di carattere obbligatorio, oltre che prodromica rispetto al provvedimento finale cui accedeva. Non solo, ma il suo contenuto doveva fornire all'organo consiliare utili elementi di valutazione sulla gestione operata dalla giunta.

Al riguardo si è pure pronunciata questa Sezione quando ha rassegnato al Parlamento il proprio referto relativo alle gestioni finanziarie degli enti locali per l'anno 1981. In quella occasione la Sezione medesima si è soffermata sul ruolo e sui compiti dei revisori dei conti, sottolineando che ad essi spettava non solo e non tanto accertare la concordanza del conto reso dal tesoriere con le risultanze contabili dell'ente, quanto esaminare la regolarità degli atti gestori che ne costituivano il presupposto, prendendo da essi impulso tutto l'andamento gestionale e dovendosi necessariamente ad essi riferirsi per un giudizio che non fosse soltanto di riscontro dei dati globali della gestione dell'ente.

Tale era la situazione agli inizi del 1989.

Successivamente, con l'articolo 27 della legge 24 aprile 1989, n. 144 — di conversione del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66 — si verificava una prima svolta circa il ruolo assegnato ai revisori. E ciò sia in ordine alla composizione dell'organo, sia relativamente ai contenuti delle funzioni ad esso intestate. Vero è che tale svolta riguardava soltanto il particolare caso del risanamento degli enti dissestati (articolo 25 della stessa legge 144), tuttavia essa conteneva già in embrione gli elementi innovativi che poi sarebbero stati consacrati nella legge 142.

In sostanza, le due principali novità sopra citate riguardavano:

a) la composizione dell'organo, che poteva essere monocratico o collegiale (3 membri) da scegliersi non all'interno del consiglio, ma tra « gli iscritti all'albo dei revisori dei conti e agli ordini professionali provinciali dei dottori commercialisti e ragionieri, nonché tra i ragionieri e i segretari comunali di altri comuni che avessero esercitato nell'amministrazione di appartenenza funzioni economico-finanziarie per almeno un decennio »;

b) il contenuto della funzione, che si concretizzava nel dovere, per i revisori, sia di « vigilare sulla regolarità contabile degli atti di gestione, sulla gestione economico-finanziaria dell'ente, sull'amministrazione del patrimonio, sulla regolarità fiscale », sia di « attestare al consiglio la corrispondenza dei dati del rendiconto annuale, finanziario e patrimoniale, alle risultanze delle scritture dell'ente », sia ancora di « riferire sulla relazione allegata allo stesso rendiconto e sullo stato complessivo economico-finanziario ».

### 3.2. *Le innovazioni recate dalla legge n. 142.*

In tale situazione è venuta ad impingere la legge 142 di riforma delle autonomie locali, la quale, pur nella coerente linea di continuità con il passato, ha ridisegnato, questa volta con carattere di generalità, il ruolo dei revisori dei conti accentuandone il rilievo funzionale fino al punto di fargli costituire l'anello di congiunzione, quasi la cerniera, tra la giunta e la struttura permanente dell'ente, da un lato, e il consiglio dall'altro.

In proposito, questa Sezione, con la deliberazione n. 56 del 23 novembre 1990, ha ritenuto di individuare tra i principi informativi

della legge 142 « il nuovo regime del controllo interno dell'ente, che, in contrapposizione netta al precedente assetto, viene affidato ad un organo neutrale di estrazione professionale, che ha carattere di permanenza; è affidatario di compiti generali ed è destinato in fatto ad esercitare compiti di controllo di legittimità e di merito già di spettanza dell'organo regionale di controllo, atteso che la nuova legge ha ristretto gli spazi del controllo esterno necessario di legittimità ed ha soppresso il controllo esterno di merito ».

Non solo, ma nella stessa deliberazione la Sezione — tenendo conto del momento del controllo concomitante che l'organo di revisione svolge nel corso dell'anno nell'esercizio della propria funzione di vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione — ha sottolineato che « la relazione sul conto consuntivo, nella previsione del comma 5° dell'articolo 57 della legge 142, presenta quale contenuto essenziale l'attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione ».

Nella medesima deliberazione è affermato ancora che la predetta attestazione ha valore di « certificazione della conformità dei dati del conto consuntivo con quelli delle scritture contabili dell'ente e con quelli del conto del tesoriere, che comporta un mero riscontro documentale effettuabile in un momento necessariamente successivo alla chiusura dell'anno finanziario ».

### 3.3 *La deliberazione n. 2 del 1992 della Sezione Enti Locali.*

Con la deliberazione n. 2 del 1992 la Sezione ha confermato quanto già precisato in precedenza circa la natura dell'organo di revisione e la collocazione dello stesso nell'ambito della struttura dell'ente. Infatti, l'articolo 57 — 5° comma — è sufficientemente chiaro nella sua precettività quando prescrive che « il collegio dei revisori, in conformità allo statuto e al regolamento, collabora con il consiglio nella sua funzione di controllo e di indirizzo, esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria dell'ente ed attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, redigendo apposita relazione, che accompagna la proposta di deliberazione consiliare del conto consuntivo ».

Non pare dubbio che in questo caso trattasi di un'attività complessa, nella quale è preminente quella del controllo interno che si inserisce nei rapporti interorganici tra gli organi e le strutture che in concreto agiscono nella gestione, da una parte, e il consiglio dell'ente dall'altra, e con possibilità di riflessi anche nei confronti di altri soggetti esterni.

Se per controllo, infatti, si intende — come avanti precisato — l'esame degli atti di un soggetto da parte di un altro (a ciò espressamente autorizzato) con lo scopo di accertare la conformità di tali atti a determinate norme e la loro rispondenza e proporzione a determinati fini, l'attività dei revisori corrisponde a tale figura concettuale. E vi corrisponde per diverse ragioni:

a) i revisori, una volta accettato l'atto di nomina, si incardinano, con un rapporto sostanzialmente uguale a quello tipico di servizio,

nella struttura dell'ente, di cui diventano un organo, il quale è dotato di specifiche funzioni indicate dalla legge e svolte in aderenza a precise regole giuridiche;

b) i contenuti della funzione riguardano sia la verifica della regolarità dell'azione amministrativa (5° comma dell'articolo 57: « il collegio esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'ente »), sia il merito della stessa (6° comma: « il collegio esprime rilievi e proposte tendenti a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione »).

Ancora. La natura interna di siffatto controllo discende anche:

- 1) dall'investitura da parte del consiglio;
- 2) dalla qualificazione legislativa di « collaboratore » del consiglio;
- 3) dalla strumentalità del controllo e referto per l'approvazione del rendiconto generale da parte del consiglio;
- 4) dalla titolarità del controllo economico interno di gestione, una volta che lo stesso — in aggiunta a quello necessario già svolto — sia previsto dallo statuto (articolo 57 — 9° comma).

Va comunque sottolineato che la natura interna del controllo non ne affievolisce l'importanza e la rilevanza, ove si consideri che quest'organo riceve l'investitura dal consiglio e con questo collabora. E il consiglio — come è noto — è il massimo organo dell'ente, che a sua volta è espressione di una porzione del popolo sovrano.

#### 3.4. *Compiti del collegio dei revisori dei conti.*

Numerosi (e, per tanti versi, molto delicati) sono i compiti che la legge assegna ai revisori; compiti che si appalesano di fondamentale importanza per la corretta e proficua funzionalità dell'amministrazione. Il loro svolgimento — soprattutto negli enti di grandi dimensioni — comporta particolari difficoltà e, ove si considerino le connesse responsabilità, richiede una certa capacità professionale dell'operatore. Di ciò il legislatore ha opportunamente tenuto conto quando ha tassativamente disposto quali dovessero essere gli ordini e gli albi professionali nell'ambito dei quali « scegliere » i revisori (2° comma dell'articolo 57). Questi ultimi, una volta incardinati nell'ente, svolgono una pubblica funzione, sono soggetti al segreto d'ufficio ed agli altri doveri previsti per i pubblici dipendenti ed hanno diritto, ovviamente, ad una remunerazione che dovrebbe essere adeguata al loro particolare e delicato ruolo. La relativa norma di supporto — come è noto — è l'articolo 6-*quinquies* del decreto-legge n. 6 del 12 gennaio 1991, come convertito dalla legge 15 marzo 1991, n. 80.

In tale loro complessiva posizione, essi sono anche soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo la disciplina prevista per l'accertamento della responsabilità per danno arrecato all'amministrazione. Essi, quindi, soggiacciono agli effetti reattivi dell'ordinamento

giuridico nascenti dall'eventuale inadempimento dei doveri di diligenza tipici del mandatario (articolo 57 — 7° comma).

Tali doveri di diligenza — come si vedrà in appresso — sono individuati — ancorché a soli fini qualificativi e non di riparto della giurisdizione — dall'articolo 1710 del codice civile, cui il predetto 7° comma dell'articolo 57 fa implicito rinvio concettuale.

Circa i singoli compiti che la legge attribuisce ai revisori, di particolare rilievo sono quelli relativi alla collaborazione con il consiglio nella sua funzione di indirizzo e di controllo sull'attività della giunta e su quella degli altri organi e uffici cui è attribuita una competenza specifica.

La norma delimita l'area della collaborazione riferendola « alla funzione di controllo e di indirizzo » svolta dal consiglio nell'ambito delle competenze ad esso intestate dalla legge; funzione che è specificata nel 1° comma dell'articolo 32 della stessa legge 142 per qualificare in generale il ruolo istituzionale di tale organo. Va rilevato, però, che nel 2° comma dello stesso articolo vengono analiticamente e tassativamente elencate le funzioni deliberative che spettano al consiglio. Queste, pur riguardando in generale atti fondamentali, potrebbero non avere tutte natura di atti di indirizzo e di controllo. Ne consegue che la collaborazione in questione non coincide con l'area dell'intera competenza consiliare. Comunque, sono da annoverare come materia avente la natura di indirizzo e di controllo, ad esempio: il bilancio preventivo e le variazioni, i piani finanziari, i programmi di investimento, le modalità di organizzazione dei vari servizi, la programmazione della gestione patrimoniale, i rapporti con le aziende e le istituzioni.

Va, peraltro, tenuto presente che per il bilancio preventivo e relative variazioni la funzione consultiva dei revisori non può essere assimilata giuridicamente a quella del « responsabile di ragioneria » e del segretario (articolo 53) sia perché non espressamente prevista, sia per non coinvolgere i primi nella responsabilità cui possono essere chiamati i componenti la giunta, il ragioniere e il segretario per violazione dei principi fissati nel 2° comma dell'articolo 55.

Spetta comunque alle fonti normative dell'ente stabilire le forme ed i tempi dell'esercizio della predetta collaborazione, la quale deve essere fornita solamente per le aree oggettivamente riconducibili alle funzioni di controllo e di indirizzo del consiglio.

Non minore rilievo ha la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'ente. Questa è una tradizionale figura di controllo che non sfocia in un atto tipico, ma in una denuncia ad un altro organo cui poi compete provvedere. È un'attività generale, sistematica, duratura e tipicamente ausiliaria.

I due aggettivi « contabile e finanziaria », riferiti — nel 5° comma dell'articolo 57 — alla « regolarità », stanno ad indicare, da un lato, la volontà della legge di non limitare la vigilanza agli aspetti formali emergenti dalle scritture contabili, ma di comprendervi anche gli aspetti sostanziali di natura finanziaria e, dall'altro, di estenderla agli altri aspetti della gestione, cioè all'aspetto patrimoniale ed a quello economico.

La vigilanza ha riguardo soprattutto alle procedure per l'acquisizione delle entrate e per la erogazione delle spese, stabilite dall'ordina-

mento contabile; alle regole sui limiti nella gestione finanziaria e patrimoniale; all'attività contrattuale; all'amministrazione dei beni e alla relativa contabilità; alla regolarità del procedimento e alla completezza della documentazione; alla regolarità degli adempimenti fiscali.

La regolarità concerne il rispetto dei vincoli giuridici e contabili relativi alla gestione del bilancio, alla completezza del procedimento amministrativo e all'esecutività degli atti, oltre che alla verifica degli obblighi posti a tutela dei terzi contraenti e dei creditori in genere.

Circa poi l'ambito oggettivo della verifica, esso non può che coincidere con tutta la gestione, diretta e indiretta, dell'ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse.

I risultati della vigilanza confluiscono, ai sensi del 5° comma dell'articolo 57, nella relazione annuale sul conto consuntivo.

Tale relazione, che accompagna la proposta di deliberazione consiliare sul medesimo conto, deve contenere (ai sensi del comma 6°) anche le valutazioni (rilievi e proposte) del collegio per una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione. Tutto ciò in aggiunta all'attestazione di conformità dei dati del rendiconto con quelli delle scritture dell'ente e con il conto del tesoriere. Anzi, siffatta attestazione assume una precisa rilevanza giuridica ai fini della completezza del procedimento sfociante nell'atto finale approvativo del conto.

### *3.5 Le funzioni dei revisori e l'accertamento di responsabilità.*

Come avanti precisato, i revisori sono titolari di non poche funzioni: accesso, collaborazione, vigilanza, attestazione, referto, rilievi, proposte, controllo di gestione. Per il loro esercizio essi dispongono dei connessi poteri, ai quali è collegata, nel sistema della legge 142, la relativa responsabilità. E non poteva essere altrimenti, atteso che nell'ordinamento giuridico è quasi sempre presente l'endiadi « potere-responsabilità », nel senso che generalmente non può esserci l'uno senza l'altra, e viceversa.

Orbene, il 7° comma dell'articolo 57, che qui si sta esaminando, è coerente con i principi testé affermati. Infatti, nella prima parte di tale comma, e in correlazione con le funzioni di cui i revisori sono titolari a termini dei commi precedenti, è fissata la loro responsabilità e il grado della stessa: « i revisori dei conti... adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario e... rispondono della verità delle loro attestazioni ». Non solo, ma essi fungono anche da strumento per l'accertamento delle responsabilità altrui. Così la legge: « Ove riscontrino gravi irregolarità nella gestione dell'ente, ne riferiscono immediatamente al consiglio » (seconda parte dello stesso 7° comma).

È, questo, un adempimento di particolare rilievo che rientra nel sistema delle garanzie obiettive per l'accertamento della correttezza della gestione degli enti locali. E i revisori, nella « ratio » della legge, devono comunque svolgere tale compito. Il quale è di fondamentale importanza non tanto, o non soltanto, per la legittimità e il buon andamento della gestione, quanto — se non soprattutto — per far sì

che possano essere rilevati comportamenti configuranti ipotesi di responsabilità (penale, amministrativa, contabile, politica). E per riscontrare tali gravi irregolarità — come del resto per lo svolgimento di tutti gli altri compiti di loro pertinenza — i revisori devono usare la diligenza del « buon padre di famiglia », siccome prevista per il mandatario *ex* articolo 1710 del codice civile.

E anche se siffatta formula qualificativa della diligenza — e quindi individuativa della relativa colpa per la diligenza non osservata — è espressa in forma figurativa e può prestarsi, circa le graduazioni della colpa, a interpretazioni oscillanti da caso a caso fra la colpa normale e quella grave, non v'ha dubbio, comunque, che sempre di colpa si tratta.

L'attività dei revisori dei conti, oltre a determinare continui rapporti tra i revisori stessi e gli altri organi ed uffici dell'ente, ha non pochi riflessi verso l'esterno. Talune attività acquistano un rilievo del tutto particolare, giacché sono funzionali allo svolgimento successivo di altri compiti dall'ordinamento attribuiti ad istituzioni od organi diversi dall'ente locale nel cui ambito i revisori operano.

Al riguardo, su due di tali riflessi esterni si appunta, in questa sede, l'attenzione della Sezione.

Il primo concerne la relazione che i revisori redigono ai fini dell'approvazione del conto consuntivo da parte del consiglio.

La funzione di tale relazione — strettamente correlata a quella di attestazione — oltre a rispondere all'esigenza di consentire all'organo consiliare dell'ente di deliberare l'approvazione del rendiconto presentato dalla giunta, si appalesa necessaria anche al fini dell'esercizio dell'esame di legittimità che sul conto deve essere svolto dal competente comitato regionale di controllo.

Quest'organo, infatti, nell'accertare la corrispondenza dei dati contabili con quelli della deliberazione approvativa del rendiconto, si avvale anche della relazione dei revisori che lo accompagna.

Il secondo riflesso riguarda i rapporti con la Corte dei conti, la quale è interessata all'attività dei revisori soprattutto sotto il duplice aspetto della giurisdizione amministrativo-contabile e del referto sulla finanza locale che questa Sezione deve annualmente presentare al Parlamento.

Circa il primo profilo, non pare dubbio che sia le Sezioni giurisdizionali del contenzioso contabile, sia il procuratore generale e i procuratori regionali possano avvalersi delle relazioni dei revisori. Di ancora maggiore utilità conoscitiva sono le segnalazioni che i revisori medesimi fanno all'organo consiliare dell'ente in ordine alle gravi irregolarità riscontrate nella gestione. Queste — come affermato in precedenza — devono essere « immediatamente » portate a conoscenza del consiglio e — tenuto anche conto dell'abbreviato termine di prescrizione (da 10 a 5 anni) *ex* 4° comma dell'articolo 58 — contestualmente, qualora tali irregolarità configurino ipotesi di responsabilità, vanno altresì comunicate agli organi titolari delle relative azioni giurisdizionali per il ripristino dell'ordinamento giuridico violato.

Per quanto riguarda il secondo profilo — cioè quello che interessa particolarmente questa Sezione — occorre tener presente che l'attività

dei revisori dei conti acquista grande rilievo ai fini dell'applicazione dell'articolo 13 della legge 26 febbraio 1982, n. 51.

Infatti, le disposizioni in esso contenute attribuiscono alla Corte dei conti — e, per essa, a questa Sezione — la funzione di riferire annualmente al Parlamento sui « risultati dell'esame compiuto sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa » degli enti locali. E per mettere la Sezione medesima nelle condizioni più utili per svolgere il proprio compito, lo stesso articolo 13 dispone che le province ed i comuni « sono tenuti a trasmettere i propri conti consuntivi alla Corte dei conti entro 30 giorni dall'avvenuto esame degli stessi da parte degli organi regionali di controllo », unitamente alle « relazioni dei revisori nominati dal consiglio comunale e ogni altro documento e informazione che questa richieda ». Non solo, ma — sempre a termini del citato articolo 13 — « la Corte può chiedere dati ed elementi di informazione ai competenti Ministeri ».

Come emerge chiaramente dal disposto normativo, la nuova funzione referente attribuita alla Corte dal legislatore del 1982, in tanto può essere utilmente svolta in quanto le istituzioni ed uffici pubblici sopra menzionati adempiano il loro dovere di fornire alla Corte medesima gli atti ed i documenti che sono indispensabili perché questa — effettuati il proprio esame e le proprie valutazioni sugli stessi — possa riferire al Parlamento.

Orbene, gli atti ed i documenti che promanano dall'organo di revisione — così come questo è stato ridisegnato dalla legge 142 — costituiscono una tra le principali fonti di notizie « sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa degli enti ».

## PARTE SPECIALE

### 4. PREMessa ALL'ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI DEI CONTI.

Al fine di verificare l'attuazione pratica del nuovo modello di controllo introdotto dalla legge 8 giugno 1990, n. 142, nel primo esercizio finanziario di effettiva attività del rinnovato organo di revisione, sono state esaminate le relazioni dei revisori dei conti che accompagnano i consuntivi dell'esercizio 1991 delle province e dei comuni con popolazione superiore a 8.000 abitanti.

In particolare, l'esame è stato effettuato sulla totalità delle relazioni dei collegi dei revisori delle 92 province e sulle relazioni dei collegi dei revisori di 1.138 comuni, sui 1.230 di competenza della Sezione, non essendo pervenute le relazioni di 92 comuni (per 13 dei quali è stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario).

In relazione alle sopra descritte funzioni attribuite ai nuovi collegi dei revisori, i rilievi contenuti nelle relazioni sono stati raggruppati in tre categorie:

a) irregolarità, che in linea di massima comprendono le segnalazioni di comportamenti lesivi di precise disposizioni normative;

b) proposte, che comprendono suggerimenti volti a migliorare l'efficienza, l'efficacia e la produttività dell'azione amministrativa degli enti;

c) osservazioni, che comprendono segnalazioni di comportamenti non conformi alla convenienza ed opportunità dell'azione degli enti.

Nell'ambito delle suddette tre categorie e sulla base delle rilevate concrete segnalazioni contenute nelle relazioni, sono state individuate, a seconda dell'oggetto e della materia trattata, diciotto tipologie di segnalazioni che di seguito si passa ad illustrare e che vengono ricapitolate negli allegati prospetti riassuntivi per singoli comuni e province ed in un progetto finale per regioni comprendente il totale nazionale.

## 5. LE IRREGOLARITÀ.

L'esame delle relazioni dei collegi dei revisori ha consentito la conoscenza di una serie di irregolarità nell'esercizio delle funzioni di competenza degli enti; irregolarità che in gran parte sarebbero state di difficile individuazione dai soli dati finanziari esposti nei conti consuntivi. Si tratta di irregolarità di vario genere, alcune di sporadica ricorrenza, altre invece di riscontro più frequente e tali, pertanto, da costituire fenomenologie di carattere generale meritevoli di particolare attenzione e che, su base oggettiva, si è ritenuto di poter raggruppare nelle seguenti sette tipologie:

tenuta del conto patrimoniale e degli inventari;

cancellazione dei residui;

riscossione fitti, canoni e crediti;

atti e procedure;

debiti fuori bilancio;

materia fiscale;

utilizzo dei mutui.

### 5.1. *Tenuta del conto del patrimonio e degli inventari.*

È la tipologia più numerosa delle segnalazioni di irregolarità contenute nelle relazioni dei collegi dei revisori riguardando ben 700 enti, pari a circa il 57 per cento del totale degli enti esaminati.

Le relazioni di 328 enti, sulle 1.230 esaminate (sia delle province che dei comuni), denunciano infatti la mancanza del conto del patrimonio e/o degli inventari, mentre 372 relazioni fanno rilevare che gli inventari dei beni, sebbene esistenti, non risultano aggiornati (spesso da alcuni decenni) con la conseguenza di rendere non realistici i dati risultanti dal conto del patrimonio.

Sull'obbligo della predisposizione ed approvazione, unitamente al rendiconto finanziario, anche del conto del patrimonio, la Sezione ha espresso il suo motivato avviso alcuni anni or sono con la deliberazione n. 32 del 1986, con la quale si accertava che, sulla base della legislazione vigente (articoli 183, 184 e 219 del R.D. 12 febbraio 1911, n. 297; articolo 303 della legge comunale e provinciale approvata con R.D. 3 marzo 1934, n. 383) i conti consuntivi dei comuni e delle province « sono unitariamente costituiti dal conto del bilancio e dal conto generale del patrimonio ».

Si può ora aggiungere che il preesistente obbligo di compilazione del « conto del patrimonio », è stato confermato nel nuovo ordinamento delle autonomie locali di cui alla legge 8 giugno 1990, n. 142, che al 6° comma dell'articolo 55 prevede che « i risultati di gestione sono ..... dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio ».

Elemento indispensabile per una realistica compilazione del conto del patrimonio è la tenuta aggiornata degli inventari dei beni degli enti che dovranno confluire fra le « attività » patrimoniali del conto medesimo.

Il citato R.D. n. 297 del 1911 (che per opinione diffusa, accolta anche dalla giurisprudenza di questa Corte — Sez. I, 30 aprile 1974, n. 33, in alcuni suoi articoli, ed in particolare nell'articolo che subito dopo viene citato, è rimasto tuttora in vigore perché contenente una disciplina non solo compatibile, ma anche necessariamente integrativa delle leggi posteriori che hanno regolato la materia) all'articolo 175, dopo aver prescritto che « tutti i beni, di qualsiasi natura delle province e dei comuni devono essere inventariati », dispone il continuo aggiornamento dei dati e dei valori dei beni, con la registrazione negli inventari, sia delle variazioni intervenute nella consistenza dei beni medesimi, sia degli aumenti o delle diminuzioni del loro valore.

Nonostante il chiaro disposto normativo e l'impegno profuso dalla Sezione ai problemi delle scritture inventariali, della gestione del patrimonio e del valore dei suoi elementi attivi e passivi — come ampiamente illustrato nelle varie Relazioni annuali — si deve constatare il perdurare del diffuso stato di inadempienza all'obbligo di una regolare rendicontazione da parte degli enti locali.

## 5.2. Cancellazione dei residui.

Di rilevante entità risultano anche le irregolarità segnalate dai collegi dei revisori in ordine alla mancata cancellazione dei residui (n. 193 enti su 1.230).

Alcuni rilievi riguardano la mancata applicazione dell'istituto della perenzione amministrativa relativamente ai residui passivi della

parte corrente del bilancio, nonostante il preciso obbligo previsto dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 19 giugno 1979, n. 421, che al terzo comma dispone che i residui passivi relativi « alle sole spese correnti possono essere conservati nel conto dei residui per non più di due anni successivi a quello in cui l'impegno si è perfezionato ». Trascorso tale termine le somme costituiscono economie di spesa.

Altri rilievi riguardano la mancata cancellazione di residui attivi che ad avviso dei revisori hanno possibilità remotissime, se non nulle, di tramutarsi in effettive entrate. Quest'ultimo fenomeno è stato più volte rappresentato dalla Sezione nelle relazioni degli anni precedenti, e considerato nel suo aspetto più negativo che è quello di intaccare l'attendibilità del risultato finale di amministrazione del consuntivo degli enti. Constatato, infatti, il basso tasso di smaltimento dei residui attivi di alcune importanti poste della parte corrente del bilancio (indice di scarsa attendibilità a tramutarsi in entrate effettive) nelle citate relazioni se ne deduceva che la mancanza di certezza del trasformarsi dei residui attivi di significative poste dell'entrata in effettive entrate per l'ente, faceva sì che i dati relativi al loro ammontare iscritti nei conti consuntivi non offrivano la credibilità necessaria per farli configurare nella loro globalità come « attivo » dell'ente, con la conseguenza di far perdere certezza al dato finale consuntivo del risultato di amministrazione.

### 5.3. *Riscossione di fitti, canoni e crediti.*

Numerosi appaiono altresì i rilievi dei revisori in ordine alla omessa riscossione di fitti, canoni e crediti dell'ente (riscontrati in 126 enti su n. 1.230).

La rilevata mancata riscossione in molti casi è dovuta alla disordinata tenuta degli inventari dei beni dell'ente, talché per gli uffici operativi diventa difficoltosa l'esatta imputazione del credito da riscuotere. Altre volte la mancata riscossione è da collegare alla disorganizzazione degli uffici amministrativi ed alla lentezza con la quale si procede all'attivazione delle procedure esecutive.

Viene rilevato che spesso non si effettua la revisione e l'aggiornamento dei contribuenti e si procede alla riscossione sulla base di posizioni storiche. Si lamenta altresì la mancanza di idonei sistemi informativi per l'accertamento degli utenti e per combattere il fenomeno delle evasioni.

I rilievi sulla omessa riscossione riguardano principalmente la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l'ICIAP, i fitti attivi e la tassa sull'occupazione degli spazi pubblici.

In particolare, per quanto riguarda i canoni di locazione derivanti dal patrimonio edilizio, in talune relazioni viene rilevato che:

... molti beni risultano occupati di fatto, in quanto non esiste alcun atto che regoli il rapporto di locazione, ovvero non risultano gli elementi essenziali del rapporto locativo quali la data di inizio, la scadenza, il deposito cauzionale;

molti beni non sono accertati nella loro reale consistenza in metri quadri o in numero di vani, talché anche i canoni convenuti non appaiono riconducibili a obiettive valutazioni di mercato o ai parametri dell'equo canone;

un numero consistente di locatari risulta moroso per canoni scaduti, anche di importo considerevole, senza che l'ente abbia saputo introdurre procedure di riscossione o di rilascio efficaci ed incisive.

Il fenomeno generale di omessa riscossione, che può configurare una precisa responsabilità amministrativa per danno all'ente, si rivela più frequente nelle regioni della Campania, della Puglia e della Sicilia.

#### 5.4. *Irregolarità su atti e procedure.*

Seguono per entità numerica i rilievi in ordine alle irregolarità su atti e procedure (riscontrate in 82 enti su 1.230).

Si tratta di irregolarità di vario genere riguardanti la mancata ottemperanza alla normativa vigente, ovvero alle norme di buona amministrazione cui deve ispirarsi l'azione degli amministratori.

Ricorrente in molte relazioni è il rilievo in merito alla carente trasparenza nelle procedure sugli appalti di opere o servizi. Al riguardo, diversi collegi suggeriscono di allegare al rendiconto annuale l'elenco dei soggetti che nel corso dell'esercizio hanno avuto liquidate somme per fornitura di beni o prestazione di servizi (argomento, questo, che viene trattato più approfonditamente nel successivo punto 6).

Frequente è altresì il rilievo del ricorso, non sempre idoneamente motivato, ad incarichi professionali esterni, per i quali sovente si impegnano preventivamente somme inferiori a quelle successivamente esplicitate nelle parcelle.

Fra gli altri rilievi ricorrenti si evidenziano: la mancata coincidenza fra alcuni dati del conto del tesoriere con quelli delle scritture contabili dell'ente (vedasi punto 7.7); la non idonea redditività dei beni immobili dell'ente derivante dal non tempestivo adeguamento dei contratti sottostanti; la mancata rilevazione nella contabilità finanziaria degli ammortamenti; la mancata tempestiva riscossione degli oneri di urbanizzazione, ecc.

#### 5.5. *Debiti fuori bilancio.*

Di notevole importanza debbono poi essere considerati i rilievi dei collegi dei revisori in ordine alle irregolarità riscontrate sui debiti fuori bilancio, tenuto conto della copiosa recente normativa con la quale il legislatore ha impegnato gli amministratori locali a troncare ogni contrazione di debiti fuori bilancio e a ripianare la gestione degli oneri pregressi relativi a tale categoria di debiti.

Come è noto, sin dal 1986 il legislatore, con l'articolo 1-bis della legge 9 agosto 1986, n. 488, impose agli enti locali di indicare a

consuntivo i debiti fuori bilancio e di provvedere al loro pagamento (riequilibrio delle gestioni) entro l'esercizio finanziario 1988. Con la legge 24 aprile 1989, n. 144 (articoli 23, 24 e 25) è stato previsto un riconoscimento straordinario dei debiti fuori bilancio, esistenti alla data di entrata in vigore della legge (27 aprile 1989), con formale delibera da adottare entro 60 giorni da tale data (cioè entro il 25 giugno 1989). Ed il termine finale per la loro eliminazione, con conseguente riequilibrio della gestione, è stato spostato alla chiusura dell'esercizio finanziario 1993 (piano quinquennale di ripianamento, compreso l'esercizio in corso 1989), con l'obbligo di stanziare in bilancio ogni anno gli importi delle rate convenute con i creditori in apposito piano di rateizzazione.

La stessa legge n. 144 del 1989, per impedire ulteriori contrazioni di debiti fuori bilancio ha stabilito (articolo 23) che il rapporto obbligatorio posto in essere senza il rispetto delle norme di amministrazione e contabilità, intercorre fra il terzo ed il funzionario che ne ha determinato o consentito l'insorgere.

Successivamente, l'articolo 14-ter della legge 28 febbraio 1990, n. 38, di conversione del decreto-legge 28 dicembre 1989, n. 415, ha consentito agli enti, che non vi avessero ancora provveduto, di adottare la deliberazione di riconoscimento dei debiti fuori bilancio entro il 30 settembre 1990; ed infine l'articolo 12-bis della legge 15 marzo 1991, n. 80, ha ulteriormente fatto slittare al 15 luglio 1991 il termine finale per il riconoscimento straordinario dei debiti fuori bilancio ma limitatamente alle prestazioni ordinate ed alle pendenze comunque costituite in epoca antecedente all'entrata in vigore (12 giugno 1990) della legge sull'ordinamento delle autonomie locali 8 giugno 1990, n. 142.

Si deve precisare che il sopracitato duplice differimento del termine per l'adozione della delibera di riconoscimento straordinario dei debiti fuori bilancio, non ha comportato alcuna dilazione del termine ultimo per il ripianamento delle gestioni, che è rimasto fermo alla chiusura dell'esercizio finanziario 1993, come disposto dalla sopra richiamata legge n. 144 del 1989.

Nonostante le precise disposizioni sopracitate, volte ad eliminare il grave fenomeno dei debiti contratti al di fuori delle regole di contabilità, destano preoccupazione alcuni rilievi dei collegi dei revisori che evidenziano come alcuni enti, specie nelle regioni della Campania e della Puglia, pur avendo adottato la delibera di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, non sono riusciti a reperire i necessari mezzi di copertura per il finanziamento del ripiano della gestione, o comunque non hanno indicato in bilancio i precisi importi delle rate che dovevano essere convenuti con i creditori secondo un piano di rateizzazione, come disposto dalla citata legge n. 144.

Ulteriore preoccupazione destano le riscontrate segnalazioni sulla produzione, nel corso dell'esercizio 1991, di fatture per forniture o servizi erogati senza regolare impegno di spesa e che, quindi, configurano debiti fuori bilancio.

In qualche caso viene precisato che si tratta di fatture relative a forniture o servizi erogati nell'esercizio 1990, ma non si evidenzia se si tratta di prestazioni anteriori alla data del 12 giugno 1990; nel qual

caso l'ente avrebbe avuto ancora la possibilità di avvalersi del riconoscimento straordinario di tali debiti entro il 15 luglio 1991 in forza del sopracitato articolo 12-*bis* della legge n. 80 del 1991. In caso contrario, l'onere del pagamento, come precedentemente detto, spetterebbe al funzionario che ha determinato l'insorgere dell'obbligazione con il terzo creditore.

La Sezione è comunque in procinto d'inviare alla competente Procura della Corte le relazioni dei revisori che evidenziano eventuali aspetti di responsabilità amministrativa e si riserva di seguire l'evolversi dell'intero fenomeno del ripiano delle gestioni dai debiti fuori bilancio, sul quale sarà inviato al Parlamento ulteriore apposito referto speciale a seguito di quello già trasmesso con la deliberazione n. 1 del 1993.

#### 5.6. Irregolarità in materia fiscale.

Le irregolarità segnalate dai collegi dei revisori in ordine a questa materia riguardano non già l'attività svolta dagli enti locali sul versante dell'acquisizione dei tributi e delle tasse, dei risultati conseguiti, del relativo tasso di realizzo, sibbene la situazione degli enti stessi, come soggetti passivi di imposta, nei confronti del fisco per quanto attiene all'IVA ed all'IRPEG.

Va preliminarmente fatto presente che in epoca concomitante all'esercizio finanziario sul quale riferiscono i collegi con le relazioni prese in esame nel presente referto sono intervenute disposizioni in materia fiscale che hanno interessato gli enti locali.

I provvedimenti legislativi in questione sono, in ordine cronologico:

la legge 22 dicembre 1990, n. 403, che in sede di conversione del decreto-legge 31 ottobre 1990 ha introdotto all'articolo 4 il comma 3-*bis* con cui è stato modificato l'articolo 88 del testo unico delle imposte sui redditi (decreto del Presidente della Repubblica 917 del 1986) nel senso che gli enti locali non sono più soggetti all'IRPEG a far data dal 1° gennaio 1991;

la legge 30 dicembre 1991, n. 413, che ha previsto la possibilità di sanatoria, all'articolo 55, dell'omissione delle dichiarazioni dei redditi per gli anni dal 1981 al 1990 e, all'articolo 56, dell'omissione delle dichiarazioni IVA per gli anni dal 1982 al 1990.

Consegue da quanto sopra: che gli organi di revisione hanno incentrato la loro attenzione sulla possibilità di sanare precedenti inadempienze o irregolarità, invitando quindi i rispettivi enti ad attivare la procedura, il cui termine scadeva il 30 giugno 1992; che le proposte dei collegi relative alle imposte sui redditi mantengono rilevanza solo agli effetti delle situazioni verificatesi sino al 31 dicembre 1990; che ormai è l'IVA a costituire il motivo dei principali adempimenti in materia fiscale da parte degli enti locali.

Alcuni collegi segnalano la mancata o incompleta presentazione all'ufficio delle imposte competente della dichiarazione dei redditi

dell'ente, ovvero della mancata o irregolare tenuta della contabilità dell'IVA, con conseguente mancata o irregolare presentazione della relativa dichiarazione annuale.

Altri collegi si limitano ad esprimere un generico invito a valersi della possibilità di regolarizzazione e di condono offerta dalla ricordata legge 413 del 1991.

Alcuni, più puntualmente, precisano l'oggetto specifico della proposta, indicandola, nel caso dell'IVA, nella necessità di curare le annotazioni di acquisti e vendite sui registri sezionali.

Infine, un collegio suggerisce agli organi comunali di esaminare l'eventualità di affidare continuativamente la cura degli adempimenti fiscali ad un professionista.

Le sopra rilevate osservazioni dei collegi inducono ad affermare che in molti enti la contabilità fiscale non è regolarmente tenuta ed i principali obblighi fiscali non vengono adempiuti. Ma al riguardo alcune considerazioni vanno fatte.

La diversità di regimi cui le attività commerciali svolte dagli enti locali sono sottoposte a seconda del tipo di operazioni effettuate (operazioni imponibili, esenti, non imponibili) e la varietà delle registrazioni da curare e dei registri sezionali da tenere in dipendenza del regime adottato dall'ente (semplificato, ordinario, di esercente il commercio al minuto) sono fattori che contribuiscono a rendere complessa l'applicazione della normativa fiscale da parte degli enti locali in materia di IVA. In tema di deducibilità dell'imposta, poi, va anche considerato se i beni e i servizi acquistati siano stati destinati esclusivamente alle attività istituzionali, ovvero a quelle commerciali, ovvero ancora promiscuamente ad entrambe: circostanze, queste, che rendono indispensabile disporre, da parte dell'ente, di una contabilità che consenta di tenere separate le attività commerciali da quelle istituzionali, realizzabile, anche, mediante la creazione fin dalla formulazione del bilancio preventivo, di appositi capitoli per ciascuna attività commerciale, sia per l'entrata che per la spesa.

Infine, nel caso di affidamento di servizi pubblici ad aziende municipalizzate, spetta al comune, considerato unico soggetto d'imposta anche per le operazioni gestite da dette aziende, provvedere alla liquidazione periodica dell'IVA con diverse operazioni a seconda che tenga contabilità separata o non separata.

Considerata la complessità della materia trattata ed al fine della normalizzazione della posizione degli enti nei confronti degli obblighi fiscali, sembra opportuno sensibilizzare gli organi di revisione ad una attenta verifica degli adempimenti in materia di IVA da parte degli enti locali, anche perché ciò potrebbe comportare risultati positivi in termini di rimborsi di imposta.

### *5.7 Mancata utilizzazione dei mutui.*

Fra le irregolarità devono infine essere compresi i rilievi dei revisori dei conti in merito alla mancata utilizzazione dei mutui contratti per l'esecuzione di investimenti.

Tenuto conto che l'accertamento di un'entrata derivante da un'accensione di un mutuo deve considerarsi accertamento di entrata a destinazione vincolata alla realizzazione di un'opera determinata, la utilizzazione per altri fini delle somme mutate dà luogo a una grave irregolarità di gestione. Spesso, tuttavia, l'ente locale si determina a modificare, con il consenso dell'Istituto mutuante, l'oggetto dell'investimento, ovvero impiega troppo tempo nell'avviare le procedure di affidamento dei lavori.

In tali casi il ritardo nell'inizio di realizzazione dell'opera fa sì che l'ente si vede intanto costretto a procedere al rimborso delle rate di ammortamento del mutuo prima del suo effettivo impiego e a vedere lievitare il costo dell'opera preventivata.

Fattori negativi, questi, da imputare agli amministratori per carenza di una adeguata programmazione, ovvero per ritardi procedurali.

#### 6. LE PROPOSTE.

Nella parte generale del presente referto è stata evidenziata, tra le varie funzioni assegnate ai revisori, anche quella che potrebbe definirsi di consulenza, in quanto si concretizza nella enunciazione di proposte volte a far conseguire migliore efficienza, produttività ed economicità nella gestione dell'ente, come è richiesto dal sesto comma dell'articolo 57 del nuovo ordinamento delle autonomie locali.

La lettura delle relazioni pervenute in allegato al consuntivi dà modo di constatare che tale funzione è stata variamente assolta dai collegi dei revisori: la portata ed il tenore delle proposte risultano condizionati generalmente più dalla maggiore o minore rilevanza dell'ente locale interessato che non dall'oggetto delle proposte stesse.

In ogni caso, le proposte del collegio si sono dimostrate un mezzo utile ed efficace per la conoscenza e la valutazione di taluni elementi che dalle sole esposizioni finanziarie dei consuntivi non sarebbe stato possibile ricavare.

Nella parte delle singole relazioni dedicata alle proposte si sono potuti individuare oggetti o materie la cui ricorrenza ha consentito il raggruppamento delle proposte stesse in cinque tipologie principali, rappresentate nel seguente modo nei prospetti riassuntivi che accompagnano il presente referto:

- organizzazione di uffici, personale e meccanizzazione;
- regolamenti su contabilità e contratti;
- mancata corrispondenza tra previsioni e consuntivo;
- documentazione per appalti e forniture;
- consigli sul disavanzo di amministrazione.

Le proposte così raggruppate vertono in buona parte su materie che costituiscono oggetti dell'attività regolamentare attribuita agli enti locali.

Per tal motivo appare opportuno premettere qualche breve cenno sulla potestà regolamentare attribuita agli enti locali, per apprezzare nella giusta rilevanza le proposte formulate in materia dai collegi dei revisori.

La potestà regolamentare di detti enti è stata oggetto di formale puntualizzazione nel nuovo ordinamento delle autonomie locali di cui alla legge 142 del 1990, con riguardo a tre specifiche materie: organizzazione degli uffici e del personale (articolo 51), contabilità (articolo 59), disciplina dei contratti (stesso articolo 59).

A ben vedere, trattasi in linea di massima di regolamenti finalizzati ad apprestare una più compiuta disciplina a rapporti, i quali, sotto gli aspetti fondamentali, sono previsti e regolati da norme aventi forza di legge, con la conseguenza che il potere di normazione dell'ente risulta ristretto in misura variamente accentuata, come di seguito verrà specificato.

Va comunque considerato che, pur costituendo una fonte subordinata rispetto non solo alle leggi ma anche rispetto ai regolamenti statali ed allo stesso statuto dell'ente, i regolamenti delle materie in questione svolgono comunque un ruolo di un certo rilievo in quanto consentono all'ente di autoorganizzarsi nello svolgimento di attività o procedure in modo da conseguire quanto più possibile un apprezzabile grado di efficienza e buon funzionamento di tutto l'apparato.

Prima di passare all'esposizione analitica del contenuto delle relazioni dei vari collegi dei revisori concernenti gli oggetti e le materie interessanti il presente paragrafo, una notazione va fatta: quella che detti collegi non hanno affatto evidenziato alcuna problematica relativa a regolamenti ben più importanti di quelli indicati negli articoli 51 e 59. In altri termini, non è stata fatta parola dei regolamenti edilizi e di urbanistica e nemmeno di quelli di polizia locale, nei quali la potestà regolamentare degli enti locali assume più rilevanti profili, in quanto idonea a disciplinare i rapporti tra ente e la generalità di altri soggetti esterni con norme anche giurisprudenzialmente equiparate alle stesse disposizioni del codice civile.

Il fatto che le proposte dei collegi siano state limitate ai soli oggetti indicati agli articoli 51 e 59 è forse dovuto alla circostanza che nella legge n. 142 del 1990, che contestualmente disciplina le funzioni dei nuovi collegi, è stata fatta menzione solo di tali specifici contenuti della potestà regolamentare degli enti locali.

Ciò premesso, passando all'esame analitico delle relazioni dei vari collegi, possono valutarsi sia le modalità con cui sono state assolve da parte dei collegi stessi le funzioni loro attribuite dall'articolo 57 della legge n. 142, sia il grado di adeguamento degli enti locali alle varie disposizioni del nuovo ordinamento in materia di esercizio della potestà regolamentare.

#### *6.1. Organizzazione di uffici e personale, meccanizzazione.*

In tema di organizzazione di uffici e personale, il nuovo ordinamento delle autonomie locali ha esteso la potestà regolamentare degli enti, rispetto a quella già riconosciuta nel precedente ordinamento, a

nuovi oggetti: poteri dirigenziali, collaborazioni esterne di alta professionalità, conferimento di incarichi dirigenziali, designazione di rappresentanti del personale in seno alle commissioni di disciplina (articolo 51).

Ma, sostanzialmente, alla potestà regolamentare degli enti in materia di stato giuridico e di trattamento economico del personale residua un margine ristretto, perché ruolo preponderante è svolto dalla legge e dagli accordi nazionali di lavoro: infatti, è alla legge che spetta disciplinare l'accesso e la cessazione del rapporto di impiego, le sanzioni, il procedimento disciplinare, la responsabilità amministrativa e contabile, mentre agli accordi nazionali di lavoro spetta disciplinare altri aspetti marginali dello stato giuridico e, soprattutto, il trattamento economico.

Risultano, quindi, come potenziale oggetto di regolamentazione dell'ente locale, materie quali la prefissione di specifici requisiti per l'accesso a certe qualifiche e per la nomina dei componenti di commissioni d'esame, i concorsi interni per la progressione di carriera, le modalità per il conferimento degli incarichi direttivi, nonché per il conferimento di incarichi ad estranei (atteso che lo statuto può prevedere la copertura di posti di qualifica dirigenziale ed anche non dirigenziale mediante contratto a tempo determinato di diritto pubblico con elementi esterni).

Malgrado la limitatezza della materia possibile oggetto di regolamentazione, le proposte formulate dai revisori al riguardo sono risultate numericamente consistenti.

Orbene, al riguardo i revisori hanno suggerito a titolo di « proposte » il miglioramento o il completamento della regolamentazione interna, allo scopo di una migliore efficienza degli uffici a tutti i livelli, nonché di un coordinamento tra gli stessi: ciò sempre per il conseguimento di un migliore e più adeguato funzionamento di tutto l'apparato burocratico.

Ovviamente, tali suggerimenti sono stati espressi in vari modi: proposte indicanti genericamente miglioramenti e razionalizzazione di settori non specificatamente indicati, e, quindi, assunti come indicativi di tutto l'apparato burocratico dell'ente (come si è verificato nella maggior parte dei casi e negli enti appartenenti a classi meno elevate di popolazione); sollecitazioni riguardanti alcuni specifici settori, ma non supportate da effettive proposte costruttive; infine sollecitazioni, ma in pochi casi limitati, circostanziate e nel contempo indicative di concrete proposte, come quelle del collegio dei revisori di un comune della Campania, il quale scende nei dettagli e propone, come via per ridurre l'oneroso affidamento ad avvocati esterni del contenzioso per procedimenti espropriativi ed occupazioni temporanee di immobili, l'assegnazione al settore legale di due procuratori legali (già presenti in organico, ma inquadrati con qualifiche inferiori e mansioni diverse).

In taluni altri casi, suggerimenti migliorativi sono stati individuati nella razionale redistribuzione dell'intero organico tra le diverse ripartizioni in base alle effettive esigenze, ed anche, in sporadici casi, nella riqualificazione del personale di alcuni settori mediante lo svolgimento di programmi di aggiornamento.

Ancora, tra le proposte figura anche quella di evitare di corrispondere premi incentivanti a pioggia, limitando invece le erogazioni solo ai dipendenti effettivamente meritevoli.

Tra i servizi specificatamente indicati dalla maggior parte dei collegi come quelli bisognosi di potenziamento in via prioritaria, figurano quelli di ragioneria e quelli dell'ufficio tributi: ciò si è verificato prevalentemente negli enti locali in cui i collegi stessi hanno lamentato e fatto osservare la carente attività dell'ente nella riscossione di canoni, tributi e diritti di vario genere.

Collateralmente alle suindicate proposte relative all'organizzazione del personale, altre proposte ancora, sebbene meno numerose, hanno riguardato le attrezzature degli uffici, in particolar modo sotto il profilo della dotazione di apparecchiature necessarie alla trattazione meccanografica delle pratiche, considerata come presupposto per un più rapido ed efficace espletamento degli stessi servizi d'istituto da parte dell'ente, ma anche per un più agevole svolgimento delle funzioni dei revisori.

Nel complesso delle « proposte », quelle relative alla presente materia dell'organizzazione degli uffici e del personale rappresentano l'entità più numerosa: ammontano infatti a 243 (cfr. allegato prospetto riassuntivo). Volendo considerarle su base regionale, gli enti che hanno dato motivo ai collegi di avanzare il maggior numero di proposte appartengono alla regione Puglia (46), alla regione Campania (39) ed alla regione Lombardia (24).

## 6.2. *Contabilità e contratti.*

Su questa tipologia di proposte è stata ricompresa, sempre come oggetto della potestà regolamentare degli enti locali, la materia della contabilità e dei contratti. Al riguardo sono stati 194 i collegi che hanno ritenuto di avanzare proposte e, di questi, 40 nella regione Sicilia, 28 nella regione Puglia e 24 nella regione Campania.

Agli effetti dell'esame delle proposte formulate dai collegi appare opportuno trattare separatamente queste due materie, tenuto conto della diversità di contenuti.

### 6.2.1. *Regolamenti di contabilità.*

È noto che il nuovo ordinamento delle autonomie locali non ha introdotto modifiche sostanziali alla materia della contabilità degli enti locali, la quale pertanto rimane disciplinata essenzialmente dalle preesistenti norme, quali il decreto del Presidente della Repubblica n. 421 del 1979 e le numerose frammentarie norme contenute per lo più nei provvedimenti in materia di finanza locale, adottati sotto la forma della decretazione d'urgenza.

In tale contesto normativo è intervenuto l'articolo 59 della legge n. 142 del 1990, che al primo comma ha disposto che gli enti locali adottassero un proprio regolamento di contabilità, fissando in un anno dalla entrata in vigore della stessa legge il termine per l'adempimento.

D'altra parte, lo stesso articolo 59, all'ultimo comma, fa salve le disposizioni in atto vigenti, fino all'approvazione della disciplina organica dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. Disciplina organica di cui è stata conferita delega al Governo con la legge n. 421 del 1992.

Orbene, al fatto che il contesto normativo nazionale di riferimento sia rimasto immutato, deve attribuirsi, si ritiene, valore decisivo al fine della determinazione di non pochi enti di soprassedere ad oggi iniziativa in materia, in attesa dell'emanazione della nuova disciplina organica della contabilità anche in considerazione della ritenuta non perentorietà del predetto termine di un anno di cui al primo comma dell'articolo 59 citato.

Sta di fatto che il maggior numero di segnalazioni dei revisori, a livello di proposte migliorative del relativo servizio, hanno avuto ad oggetto, per l'appunto, la mancata adozione dei regolamenti di contabilità.

Si rinnova anche per questi regolamenti la considerazione circa la ristrettezza del residuo margine di manovra lasciato all'esercizio della potestà regolamentare degli enti locali, conseguente al fatto che la materia risulta disciplinata, quanto almeno agli aspetti più salienti e fondamentali, da disposizioni statali, siano esse quelle del vigente quadro normativo, ovvero quelle che verranno emanate con il futuro provvedimento di riforma organica della contabilità. Rimane comunque indubbia la rilevanza di tali regolamenti sia per dare attuazione alle norme statutarie che nella generalità dei casi li prevedono, sia per costituire un complesso di regole relative a procedure e controlli.

#### 6.2.2. *Regolamenti per la disciplina dei contratti.*

Quanto a questi regolamenti, previsti dal medesimo primo comma dell'articolo 59, deve premettersi che l'esercizio della relativa potestà regolamentare dell'ente non è correlata all'adozione della nuova legge organica sull'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Va inoltre precisato che l'area lasciata alla libera regolamentazione degli enti, risulta limitata dalla prevalenza che comunque deve avere il complesso normativo nazionale in materia di opere pubbliche, di procedure di scelta del contraente, di consegna e svolgimento dei lavori, di stati d'avanzamento, ecc. In tali specifici aspetti della materia, appare evidente che la potestà normativa dell'ente non può che limitarsi a recepire la normativa nazionale con eventuali limitati adeguamenti alle proprie esigenze operative. Ma al di fuori dello specifico settore delle opere pubbliche, e quindi nell'attività volta all'acquisizione di materiali, beni, servizi, permane una potestà sufficientemente ampia degli enti in tema di determinazione di regole di condotta e di procedure da seguire. Ed è in questo settore, in presenza di evidenti carenze regolamentari ed organizzative, che hanno trovato maggiormente spazio le proposte dei revisori, finalizzate ad indicare miglioramenti in tema di adeguamento di procedure ed adeguamento dell'organizzazione interna.

### 6.3. Documentazione per appalti e forniture.

Di questa materia si ritiene opportuno trattare di seguito alla materia della disciplina dei contratti in quanto di essa appare strettamente accessoria e complementare.

Contrariamente ai casi sinora visti, in questo settore si esplica appieno la potestà dell'ente di organizzarsi come meglio crede quanto alla predisposizione delle procedure e degli adempimenti — dispieganti riflessi meramente all'interno dell'ente — che i propri uffici devono seguire nell'attività di tenuta di documenti, pratiche e simili, sulla base di autonome direttive.

Le proposte dei collegi hanno sostanzialmente mostrato una grande uniformità nel loro contenuto, a seconda che si tratti di appalti per opere pubbliche, ovvero di acquisizione di beni e servizi.

Si è visto nel precedente paragrafo come la potestà regolamentare degli enti locali in materia di appalto di opere pubbliche, subisca limitazioni relativamente ai rapporti con i soggetti esterni. Ma questa stessa potestà, sempre nella medesima materia, può liberamente estrinsecarsi per la parte che riguarda più propriamente lo svolgimento di adempimenti a mera rilevanza interna, ossia quelli relativi alla tenuta delle scritture e della documentazione sulle procedure seguite, sulle operazioni svolte e sulle causali dei mandati di pagamento emessi, e cioè su tutte le vicende, contabili e non, che hanno interessato l'attività dell'ente finalizzata alla realizzazione di un'opera pubblica.

È quindi questa materia che effettivamente può costituire oggetto di apposita regolamentazione da parte dell'ente locale, il quale può predisporre procedure ed adempimenti al fine di una agevole ed adeguata conoscenza delle erogazioni effettuate nel settore degli appalti e delle loro causali.

In materia, le proposte dei revisori di far integrare i regolamenti, almeno quelli degli enti maggiormente rilevanti, convergono sulla formazione, per ogni appalto, di una scheda rappresentativa ed informativa (contenente i dati relativi a: progetto, affidamento dei lavori, perizie di variante e suppletive, revisione prezzi, conto finale, collaudo, ecc.). Di questa scheda è stata proposta anche la presentazione in allegato al conto consuntivo, almeno per le seguenti voci: data di approvazione del progetto, data di consegna dei lavori, tempi di esecuzione previsti, tempi di esecuzione effettivi, importo a base d'asta, importo di aggiudicazione, importo finale (o sua stima per i lavori non ancora ultimati a fine esercizio).

Invece, per le forniture di beni o prestazioni di servizi, ambito nel quale la potestà regolamentare dell'ente è ben più ampia, le proposte in genere tendono, molto più semplicemente, alla formalizzazione dell'adempimento di allegare al conto consuntivo un elenco dei fornitori che hanno ricevuto pagamenti per dette causali.

### 6.4. Mancata corrispondenza tra previsioni e consuntivo.

In tale voce sono state raggruppate osservazioni e proposte formulate in ordine agli inconvenienti derivanti dal fatto che il

bilancio è risultato impostato su previsioni di entrate la cui riscossione era, e tale poi infatti si è dimostrata, non realistica.

Nel complesso, le proposte sono state 155 e le regioni nelle quali maggiormente sono state formulate sono la Campania (28), la Puglia (25) e l'Emilia Romagna (22).

Ovviamente, in linea di principio, la mancanza di corrispondenza tra previsioni ed accertamenti delle risorse disponibili rientra nella normale fisiologia della gestione del bilancio.

I casi evidenziati dal collegio dei revisori, invece, sono quelli in cui sussistono scostamenti di ampia portata tra poste previste e poste accertate: ciò induce a ritenere fondato il convincimento di tali collegi che talune voci di entrata siano state iscritte in bilancio, a titolo di risorse prevedibili, in difetto di elementi idonei a giustificarne l'entità, cui è conseguita, corrispondentemente, la previsione o anche programmazione di interventi che poi sono risultati sprovvisti di adeguato supporto finanziario.

I casi più rilevanti di scostamento tra previsione ed accertato sono stati fatti oggetto di segnalazione e di suggerimenti da parte dell'organo di revisione allo scopo di evitare in futuro il ripetersi di tale fenomeno, che priva il bilancio di significatività.

Più in particolare, considerazioni differenti vanno fatte a seconda che si tratti di entrate derivanti da trasferimenti ovvero di entrate proprie.

Nel caso dei trasferimenti, la sovrastima di risorse successivamente accertate in misura molto ridimensionata può non essere aprioristicamente stigmatizzata nei confronti dell'ente locale nei casi in cui tale circostanza non sia ascrivibile a fatto dell'ente stesso, ma dipende da vicende riguardanti l'ente gestore del trasferimento.

Diverso è invece il caso delle entrate proprie (sia tributarie che da proventi dei servizi pubblici o dei beni patrimoniali) ove l'indagine sulle cause che hanno determinato il verificarsi del fenomeno di forti scostamenti comporta la necessità della verifica di efficienza dei servizi addetti al reperimento di tali tipi di entrate. Emblematici sono, anche per la notevole entità, taluni minori accertamenti in entrata verificatisi in un comune della Campania (Napoli): per contravvenzioni al codice della strada, a fronte di previsioni definitive di 40 miliardi sono risultati accertati 31,7 miliardi e riscossi 6,2 miliardi; per servizi cimiteriali, a fronte di 29,1 miliardi previsti definitivamente sono stati accertati 2,6 miliardi e riscossi 2,5 miliardi; per ICIAP di esercizi decorsi: a fronte di 13 miliardi previsti definitivamente non si sono avute riscossioni; per canoni dovuti dalla società sportiva Napoli: a fronte di 15 miliardi di crediti previsti in bilancio non si sono avute riscossioni.

#### 6.5. *Consigli sul disavanzo di amministrazione.*

Infine non mancano i collegi che, nella loro funzione di collaborazione con il consiglio comunale o provinciale, esprimono nelle relazioni il loro avviso in ordine alla soluzione del problema del rinveni-

mento dei mezzi per la copertura finanziaria dei disavanzi di amministrazione.

A seconda delle singole realtà, i provvedimenti maggiormente suggeriti riguardano un più rigoroso sistema di accertamento delle entrate relative alle tasse locali (tassa smaltimento rifiuti, occupazione suolo pubblico, ICIAP ecc.); l'alienazione di beni immobili, il contenimento dell'indebitamento, l'aumento delle entrate per i servizi pubblici con l'applicazione delle aliquote massime previste dalla vigente normativa, l'economia di spesa specie nel settore degli acquisti e servizi.

## 7. OSSERVAZIONI.

Anche nella presente parte dedicata alle osservazioni si sono potuti individuare materie ed argomenti suscettibili di raggruppamento in sei tipologie omogenee, rappresentate nel quadro riepilogativo come segue:

- mancanza della contabilità economica;
- rilievi sui servizi;
- osservazioni sui parchi automezzi;
- discordanze tra conto del tesoriere e conto consuntivo;
- osservazioni su problematiche generali;
- relazioni negative.

### 7.1. *Mancanza della contabilità economica.*

Il sesto comma dell'articolo 55 del nuovo ordinamento delle autonomie locali detta il principio che i risultati della gestione sono rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nei rendiconti.

Evidente motivo di tale intervento normativo è la presa d'atto che la contabilità finanziaria, alla quale tuttora sono improntati i bilanci degli enti locali, è insufficiente ai fini dell'individuazione degli elementi dimostrativi dei requisiti dell'efficienza e dell'economicità delle attività esplicate.

Mentre invece tutti i processi economici, finanziari e gestionali di ogni ente locale dovrebbero avere il riscontro di una valutazione economica, avvicinandosi quanto più possibile, ovviamente solo sotto il profilo di tali valutazioni, a quanto accade per la gestione delle imprese private.

In sostanza, l'esame del conto consuntivo dovrebbe essere non solo l'occasione del controllo dell'equilibrio finanziario complessivo della gestione, ma anche quello della valutazione economica del costo dei servizi, dell'uso del patrimonio, dell'utilizzo delle risorse umane, nonché quello della verifica dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi prefissati.

Un ostacolo all'evoluzione in tal senso della contabilità degli enti locali è costituito dall'inadempienza da parte di questi ultimi della normativa relativa alla tenuta ed all'aggiornamento delle scritture patrimoniali, in ordine alla quale i collegi hanno effettuato le segnalazioni di competenza già prese in considerazione in altra parte del presente referto (cfr. voce 6).

Qui invece va ricordato che oltre a quanto sopra, ha il suo peso anche il fatto che la su richiamata prescrizione dell'articolo 55 non è stata sinora supportata dall'emanazione di disposizioni statali in merito, per cui l'introduzione della contabilità economica va tuttora considerata come una specie di petizione di principio, non immediatamente traducibile in risultati concreti, tenuto conto del tuttora vigente ordinamento contabile degli enti locali.

Dal quadro riepilogativo emerge che nel complesso 71 collegi hanno formulato osservazioni sul presente argomento, di cui 15 in Sicilia e 12 in Lombardia.

Ma per quanto poc'anzi è stato considerato, deve potersi affermare che, a prescindere dalla circostanza che i collegi dei revisori ne abbiano o meno fatto oggetto di osservazioni e proposte nelle loro relazioni, in effetti gli enti locali non hanno proceduto a rilevazioni contabili del genere di quelle indicate all'articolo 55 citato, estese a tutta la gestione nel suo complesso.

È ben vero che taluni enti, come nell'apposito, successivo paragrafo sui servizi viene chiarito sulla scorta della relazione del rispettivo collegio, hanno proceduto a puntuali evidenziazioni circa i costi dei principali servizi svolti, ma questa è una analisi economica circoscritta a tali parziali settori dell'attività istituzionale per lo più non implicante riferimenti all'utilizzo dei beni patrimoniali, e quindi non può essere considerata esaustiva del precetto legislativo, che invece estende il principio della contabilità economica indubbiamente a tutto il complesso dell'attività dell'ente.

Ed al riguardo è da ricordare che l'elaborazione dei principi da seguire per la determinazione dei costi e degli ammortamenti dei servizi degli enti locali, ai fini della rilevazione in parola, costituisce uno degli oggetti del nuovo ordinamento contabile la cui emanazione è stata delegata al Governo con la legge 421 del 1992, con la fissazione del principio dell'introduzione della nuova contabilità in forma graduale e progressiva a decorrere dal 1995.

## *7.2. Rilievi sui servizi.*

Secondo gli elementi che possono desumersi dalla formulazione del primo comma dell'articolo 22 dell'ordinamento delle autonomie locali, rientrano nel concetto di servizio pubblico le attività prevalentemente imprenditoriali dirette a fornire al cittadino una utilità pubblica in un regime di rapporti in genere paritari, e quindi in assenza di poteri autoritari, che invece caratterizzano il concetto di « funzione ».

Nell'ambito dei servizi pubblici, quelli a carattere produttivo (quali il servizio del gas, le farmacie comunali, le centrali del latte, ecc.) hanno fornito occasioni molto scarse di suggerimenti da parte dei

collegi dei revisori, in quanto — probabilmente è questo il motivo — sono per lo più gestiti, almeno nei comuni di una certa rilevanza, da aziende speciali comunali, ovvero dati in concessione a terzi; quanto invece al servizio acquedotto, la gestione in economia è il sistema ancora seguito da molti comuni, e le relazioni dei revisori hanno infatti svolto più osservazioni al riguardo.

Diverso è invece il caso dei servizi a domanda individuale, dal momento che i costi ed i ricavi per la loro erogazione rientrano più direttamente ed immediatamente nei movimenti finanziari della gestione del bilancio degli enti, e quindi hanno finito per costituire in misura maggiore potenziale oggetto di osservazioni e di suggerimenti da parte dei collegi dei revisori.

Per tali servizi l'articolo 3 del decreto-legge 786 del 1981 ha posto il principio che gli enti erogatori sono tenuti a richiedere la contribuzione degli utenti, anche a carattere non generalizzato. In pratica gli enti locali devono stabilire la misura percentuale dei costi complessivi di tali servizi, da finanziare sia con entrate specifiche che con tariffe, delle quali va contestualmente determinato l'ammontare. Da ultimo il decreto-legge 415 del 1989 ha disposto particolari misure per la copertura tariffaria del costo di taluni servizi a decorrere dall'anno 1990, e dell'applicazione di tale normativa è cenno nelle relazioni dei collegi.

I servizi interessati da quest'ultima sono:

1) i servizi a domanda individuale (servizi sportivi, cimiteriali, asili nido, mercati, mense, ecc.) per i quali è stato imposto l'obbligo della copertura tariffaria del costo complessivo in misura pari almeno al 36 per cento (articolo 14 primo comma);

2) il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il cui costo complessivo di gestione va coperto, con la tassa, in misura non inferiore al 50 per cento (secondo comma);

3) il servizio degli acquedotti, il cui costo complessivo di gestione va coperto, con la tariffa, in misura non inferiore all'80 per cento (terzo comma).

Relativamente ai predetti servizi, l'obbligo di copertura è sanzionato, nel senso che la mancata dimostrazione da parte dell'ente di avervi ottemperato ha comportato la restituzione, mediante trattenute sui successivi trasferimenti, delle somme ricevute nell'anno 1992 a titolo di contributo perequativo.

Richiamato così nei tratti essenziali il quadro normativo di riferimento, va detto che su un totale di 1.230 relazioni esaminate, rilievi e proposte sono stati formulati in 188 casi, di cui 38 in Campania, 19 in Sicilia e nel Lazio, 17 in Lombardia ed in Toscana.

Le osservazioni dei collegi, dal punto di vista contenutistico, si differenziano sensibilmente:

in alcuni casi, sono stati elaborati ed esposti, in prospetti relativi ad ogni singolo servizio erogato, tutti i dati di entrata e di spesa nelle varie componenti;

al contrario, talune relazioni addirittura non esprimono giudizi di merito, motivando con l'impossibilità della verifica dell'andamento delle gestioni a causa della mancata impostazione di una contabilità di tipo economico, che ciò avrebbe consentito, e concludendo con generici richiami all'opportunità di rivedere le tariffe (peso pubblico, spettacoli teatrali, centri sportivi) ovvero all'opportunità di rivedere i possibili modi operativi della loro gestione (mediante concessione in appalto, gestione diretta, ecc.) o anche solamente a quella di riconsiderare i termini contrattuali: ciò è avvenuto in particolare per i servizi di refezione scolastica, la mensa dei dipendenti, il servizio trasporti urbani;

altre raccomandano all'ente locale l'introduzione di un sistema economico per poter individuare e definire i centri di costo relativi ad ogni singolo servizio a domanda individuale, e quindi contabilizzare analiticamente le relative spese al fine di pervenire alla esatta quantificazione della percentuale di copertura:

altre ancora forniscono suggerimenti ben specificati su singoli servizi, prospettando anche la convenienza dell'affidamento in appalto, ed indicando, in un caso, anche le procedure da seguire per la gara;

poche sono quelle che, pur in presenza di documentato ed accertato rispetto delle percentuali minime di copertura dei costi, consigliano una revisione in aumento di alcune tariffe;

altre, pur dando atto del rispetto delle percentuali minime di copertura, segnalano l'irregolarità della proroga del contratto di appalto del servizio;

altre infine segnalano che le contribuzioni degli utenti non coprono la percentuale minima prevista dalla normativa suindicata, richiamando quindi l'attenzione dell'ente locale sulle conseguenze a carico dei trasferimenti del fondo perequativo.

Come notazione finale, va soggiunto che si è potuto constatare come il servizio, tra quelli a domanda individuale, che presenta in maniera generalizzata il minor tasso di copertura tariffaria, è quello della gestione degli asili nido (segno evidente che in gran parte delle amministrazioni locali prevale la tendenza ad incrementare il meno possibile la tariffa a carico delle famiglie utenti), compensando peraltro tali minori entrate con un maggior incremento delle tariffe degli altri servizi a domanda individuale (es.: centri sportivi, musei, mercati, servizi funerari, ecc.), pervenendo in tal modo al rispetto, per l'intera categoria, della percentuale minima di copertura fissata dalla normativa. In casi del genere si è notato che solo alcuni collegi sollecitano ugualmente un adeguamento dei contributi per i singoli servizi che presentino un indice di copertura inferiore, mentre la maggior parte dei collegi, non formulando osservazioni al riguardo, dimostrano di ritenere soddisfatto l'obbligo di copertura con il sistema della compensazione reciproca.

### 7.3. Osservazioni sui parchi automezzi.

Le osservazioni mosse dai collegi su tale settore dell'attività degli enti rappresentano, sotto l'aspetto qualitativo, scarsa significatività rispetto ad altri settori della realtà comunale e provinciale, e costituiscono, sotto l'aspetto quantitativo, una esigua consistenza numerica (appena 13).

Come si nota dal prospetto riepilogativo allegato, le osservazioni riguardano situazioni manifestatesi principalmente nelle regioni Campania (3), Puglia (3) e Sicilia (2), riconducibili essenzialmente alle modalità di utilizzo del parco autoveicoli, per il quale è stata raccomandata l'adozione di libretti di marcia per limitarne l'uso solo agli aventi diritto e solo per le esigenze di servizio consentite, come anche la tenuta di apposite scritture per la contabilizzazione delle spese di manutenzione e di riparazione.

### 7.4. Discordanze tra conto del tesoriere e conto consuntivo.

Casi del genere sono stati individuati in numero complessivo limitato (29), con la incidenza massima nella regione Campania (13).

I casi indicati nei precedenti paragrafi presentano nell'insieme un certo carattere di affinità, sia nel fenomeno evidenziato dai collegi, sia nelle proposte o osservazioni da questi ultimi formulate.

Invece i casi di discordanza tra conto del tesoriere e conto consuntivo presentano elementi di singolarità e di specificità se non altro per quanto riguarda l'entità degli importi coinvolti, che sono risultati estremamente diversificati, e quindi assumono significatività solo se evidenziati in modo analitico.

Gran parte delle discordanze segnalate dai collegi possono raggrupparsi in una casistica sufficientemente circoscritta, quella del pagamento da parte del tesoriere di somme a seguito di provvedimenti dell'autorità giudiziaria senza che l'amministrazione abbia emesso il titolo di spesa.

Nei casi di cui sopra figurano anche taluni decreti ingiuntivi di pagamento a favore di professionisti, in ordine ai quali è da osservare che il pagamento è stato effettuato dal tesoriere senza la preventiva applicazione della ritenuta d'acconto a carico dei professionisti, prevista dall'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 600 del 1973. In casi del genere sarebbe stata auspicabile quanto meno una intesa tra tesoriere ed ente.

Al di fuori dell'ipotesi sinora esaminata, le relazioni dei collegi hanno evidenziato, quali cause della differenza tra conto del tesoriere e scritture dell'ente, situazioni diverse e del tutto specifiche di ogni singolo ente.

Dal contesto della situazione avanti descritta sorge evidente la necessità che i rapporti con i titolari del servizio di tesoreria debbano costituire oggetto di particolare attenzione da parte degli organi responsabili degli enti, non solo al momento della stipulazione delle relative convenzioni, ma soprattutto durante lo svolgimento del rapporto.

### 7.5. Osservazioni su problematiche generali.

In considerazione delle dimensioni degli enti, problemi in ordine all'efficacia operativa del collegio dei revisori sono stati posti in alcune relazioni di grandi enti.

Premesso che per una concreta soluzione dei maggiori problemi gestionali occorre un'accurata indagine ed un'attenta ricognizione dei fenomeni, non solo attraverso l'analisi dei dati di ragioneria, ma principalmente mediante riscontri diretti portati nel vivo delle gestioni, si rappresenta che una tale attività trascende le possibilità operative del collegio e si afferma che la terna dei revisori potrà essere sufficiente per la realtà di enti medio-piccoli, ma non può essere in grado di far fronte all'enorme massa di problemi che si incontrano nei grandi enti.

Per porre i revisori in grado di svolgere efficacemente le attribuzioni loro demandate dall'articolo 57 della legge n. 142 del 1990, taluni collegi suggeriscono, da una parte, il ricorso a collaborazioni esterne qualificate come l'affidamento da parte dell'ente a società di certificazione iscritte all'albo CONSOB di aree di attività commerciali in regime di impresa privata quali, a titolo indicativo, le farmacie, le aziende agricole, i centri carni, ecc.; d'altra parte, si afferma che un prezioso contributo potrebbe derivare altresì dalla istituzione di un controllo di gestione interno esercitato da un apposito servizio alle dirette dipendenze del sindaco, la cui istituzione potrebbe essere prevista nel regolamento di contabilità dell'ente.

Sempre in merito all'efficacia operativa del collegio dei revisori, in altre relazioni si sottolinea l'inadeguatezza della struttura dell'ente a recepire ed a supportare soddisfacentemente e con tempestività l'azione del collegio. Al di là, infatti, dell'impegno dei singoli, di carenze organizzative e di organico, si sottolinea che rendono oltremodo oneroso lo svolgimento delle funzioni dei revisori, fino ad indurre il collegio di una rilevante provincia ad avvalersi, a proprie spese, dell'operato di un revisore contabile esterno per adempiere tempestivamente alla redazione della relazione.

Altri collegi lamentano l'incompletezza o addirittura l'inesistenza di procedure formalizzate dell'attività amministrativa, specie nelle aree riguardanti l'attività contrattuale e gli appalti, che rende più oneroso il controllo e ritarda altresì la proposizione di indicazioni per il conseguimento di validi obiettivi.

Di frequente riscontro nelle relazioni dei comuni più piccoli è l'indicazione della mancanza di adeguati sistemi informativi a supporto degli uffici contabili.

Tutti i collegi concordano sull'utilità dell'introduzione del controllo economico interno della gestione previsto dall'articolo 57 della legge n. 142 del 1990, e mentre in alcune relazioni si auspica una particolareggiata disciplina della contabilità economica nell'emanando regolamento di contabilità, in altre se ne lamenta la mancata previsione nello statuto e nel regolamento, già emanati, che pregiudica l'effettuazione delle necessarie valutazioni in ordine alla produttività, efficacia ed efficienza della gestione.

In molte relazioni, specie dei grandi enti, si rileva il preoccupante fenomeno dei crescenti disavanzi delle aziende di trasporto, che debbono essere ripianati dagli enti locali di appartenenza attraverso la contrazione di appositi mutui. Gli importi dei disavanzi sono il più delle volte di entità tale da riflettersi pesantemente sui bilanci futuri degli enti, sulle cui gestioni graveranno le rate di ammortamento dei mutui relativi, con conseguente deleteria diminuzione degli indebitamenti destinati agli investimenti.

Trattasi in ogni caso di oneri pregressi che gli enti saranno costretti a sopportare nonostante che per il futuro è augurabile che le nuove aziende speciali, costituite ai sensi dell'articolo 23 della legge n. 142 del 1990, mantengano l'equilibrio del bilancio come imposto legislativamente.

Infatti, le nuove aziende speciali, da istituire nelle ipotesi di servizi pubblici di prevalente natura economica ed imprenditoriale (articolo 22 della legge n. 142), dotate di personalità giuridica e di autonomia imprenditoriale e gestionale, ai sensi del 4° comma del citato articolo 23, « hanno l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti » e debbono informare la loro attività a « criteri di efficacia, efficienza ed economicità ».

Al fine del raggiungimento dei suddetti fini, i collegi dei revisori hanno sollecitato l'attuazione della nuova normativa.

#### 7.6. *Relazioni negative.*

Alcuni collegi (5 su 1.230) concludono le relazioni con un parere negativo sul conto consuntivo, ad avviso unanime, ovvero con una separata conclusione negativa di alcuno dei componenti del collegio medesimo, cui segue la dichiarazione che il conto consuntivo non risulta meritevole di approvazione da parte del consiglio comunale.

Le motivazioni del parere negativo generalmente riguardano « dubbi e incertezze sull'attendibilità dei dati », così come riportati nel consuntivo, tenuto conto che la contabilità dell'ente si afferma « non tenuta nel pieno rispetto dei criteri di completezza, sistematicità, cronologicità e chiarezza », ovvero « mancante di adeguati riferimenti, con la conseguente impossibilità di esame dei necessari documenti probatori » a conferma dei dati esposti, ovvero ancora per « incompletezza del documento di conto consuntivo in quanto mancante di analitico conto del patrimonio », cui si aggiungono altre irregolarità contabili in determinati settori dell'entrata o della spesa.

#### 8. **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.**

Nel sistema dei controlli previsti dal vigente ordinamento giuridico, quello relativo agli enti locali ha connotazioni del tutto particolari, che risultano ben delineate dalla legge di riforma del 1990.

Siffatto sistema trova compiuta realizzazione attraverso due organi: uno esterno, che è rappresentato dal comitato regionale di controllo; l'altro interno, che è costituito dal collegio dei revisori dei conti.

Il primo svolge solamente un controllo di legittimità, avendo la legge n. 142 soppresso quello di merito. Esso inoltre viene in genere esercitato obbligatoriamente soltanto in ordine ad atti (ormai in numero limitato) del consiglio, mentre per altri atti dello stesso consiglio o di competenza della giunta la medesima legge 142 lascia a questi organi la facoltà di sottoporli o meno all'esame del comitato.

Ben diversa è la posizione del collegio dei revisori, il quale incontra pochi o punti limiti all'esercizio delle funzioni di controllo ad esso intestate, atteso che tale controllo, che è espletato « ab intra », si caratterizza per essere oltre che di legittimità, anche di merito, concomitante e referente.

Ora, pur partecipando di tutte le connotazioni tipiche dei controlli interni, da questi se ne discosta — come avanti precisato — per il fatto che i revisori, in virtù della legge 142, hanno una maggiore autonomia operativa, sia nei confronti degli amministratori di origine elettiva, sia rispetto alla struttura permanente dell'ente; ente, peraltro, a cui sono temporaneamente incardinati con un rapporto assimilabile a quello di servizio.

Tale ultima circostanza pone i revisori nella condizione, tra l'altro, di dover sottostare alle medesime regole previste per i dipendenti dell'ente, ivi comprese quelle relative alla responsabilità; vale a dire, a quella forma di soggezione agli effetti reattivi dell'ordinamento giuridico nascente dall'eventuale inadempimento dei doveri scaturenti dalle disposizioni contenute nell'articolo 57 della legge n. 142. Quindi, una soggezione completa per tutti quegli atti od omissioni, ad essi imputabili, causativi di danno all'ente, o comunque contrari a norme di legge.

Anche i revisori, pertanto, possono incorrere nell'ombra minacciosa dell'articolo 58 della stessa legge 142.

E questo fatto li ha indotti, nello svolgimento delle loro funzioni durante il 1991, ad un'azione sufficientemente attenta. Essi, infatti, sono consapevoli che, in virtù del 7° comma del citato articolo 57 della legge 142, devono rispondere « della verità delle loro attestazioni » e devono adempiere « ai loro doveri con la diligenza del mandatario ».

Il che — come è noto — significa che le loro funzioni devono essere svolte con la diligenza del buon padre di famiglia, siccome prevista dall'articolo 1710 del codice civile. Altrimenti — e ovviamente — sono responsabili del danno che eventualmente l'ente subisca a causa del loro comportamento difforme da quello voluto dalla legge.

Non solo, ma poiché lo stesso 7° comma prescrive che ove essi riscontrino gravi irregolarità nella gestione dell'ente, ne debbano riferire « immediatamente » al consiglio — e naturalmente e contestualmente (qualora esista il « fumus » di fattispecie configuranti ipotesi di responsabilità penali, civili, amministrative o contabili) anche agli organi titolari delle relative azioni giurisdizionali — l'ommissione del referto a tali organi coinvolgerebbe la loro personale responsabilità.

Tali circostanze, sufficientemente esplicitate dalla legge — e già evidenziate dalla deliberazione n. 2 del 1992 di questa Sezione — hanno rappresentato un forte incentivo affinché essi agissero in modo *abbastanza attento*.

Certo, non tutti i collegi hanno funzionato a dovere, soprattutto quelli operanti negli enti di grandi dimensioni, là dove le gestioni sono molto complesse e gli atti gestori oltremodo numerosi; ovvero in quegli enti in cui i collegi stessi non sono stati messi nella condizione utile per svolgere i loro compiti.

Comunque, pur essendo il 1991 il primo anno di funzionalità piena dei collegi di revisione, le segnalazioni di irregolarità nella gestione, le proposte ed i suggerimenti che i collegi stessi hanno palesato sono numerosissimi. Come numerose sono le comunicazioni che questa Sezione si appresta a trasmettere alle procure regionali della Corte dei conti per gli eventuali interventi di competenza, atteso che parecchie delle suddette segnalazioni si riferiscono a fondate ipotesi di danno erariale.

Le fattispecie di più frequente ricorrenza riguardano irregolarità in ordine a comportamenti lesivi di precise disposizioni normative.

Nelle relazioni dei revisori non mancano, inoltre:

a) proposte, che comprendono suggerimenti volti a migliorare l'efficienza, l'efficacia e la produttività dell'azione amministrativa degli enti;

b) osservazioni, che comprendono segnalazioni di comportamenti non conformi a criteri di convenienza ed opportunità nell'attività gestoria.

Le irregolarità di maggiore rilievo concernono:

mutui accesi e perfezionati, ma mai utilizzati, sui quali sono stati pagati i relativi interessi (soprattutto alla Cassa depositi e prestiti);

mancata riscossione di fitti, canoni e crediti;

esborsi per sentenze esecutive nelle quali l'ente è risultato soccombente per proprie irregolarità amministrative;

omessa redazione del conto del patrimonio e degli inventari, ovvero mancato aggiornamento degli stessi;

erronea revisione dei residui, con conseguenti riflessi sul risultato finale d'amministrazione divenuto quindi inattendibile;

violazione dell'articolo 23 della legge n. 144 del 1989 per ciò che concerne le procedure amministrative;

erronea o insufficiente applicazione delle diverse norme afferenti al settore dei debiti fuori bilancio.

Numerose relazioni dei revisori dei conti contengono proposte e suggerimenti in ordine ad una più corretta ed opportuna azione amministrativa.

Con ciò essi manifestano pieno adempimento alla loro delicata funzione di revisione come prevista dalla legge, la quale vuole non soltanto che i revisori svolgano compiti di controllo, ma anche — se non soprattutto — compiti di collaborazione e di stimolo affinché l'ente possa perseguire nel modo migliore i propri fini istituzionali. Che sono tanti e di fondamentale importanza per i cittadini, concernendo la loro vita d'ogni giorno.

Al riguardo, i settori sui quali i revisori suggeriscono di intervenire attengono:

- all'organizzazione degli uffici;
- al personale;
- ai regolamenti relativi alla contabilità ed ai contratti;
- alle previsioni d'entrata e di spesa (frequentemente non attendibili);
- ai servizi;
- all'introduzione del controllo economico interno della gestione;
- a problematiche di carattere generale.

Dall'esame globale delle relazioni dei collegi dei revisori si rileva che un buon passo avanti è stato fatto rispetto al sistema precedente. Ma non è sufficiente. E non lo è poiché occorre una più incisiva azione di controllo sia con riferimento al rispetto, da parte degli amministratori, delle norme giuridiche che presiedono alla gestione, sia in relazione alla produttività di tutto l'apparato amministrativo. Occorre inoltre che il controllo dei revisori sia vigile e continuo e, comunque, concomitante all'attività gestoria che è esercitata nell'ente.

Occorre, infine, che i revisori segnalino tempestivamente al consiglio e alle altre autorità esterne interessate, le gravi irregolarità riscontrate nella gestione, senza attendere di darne notizia nella relazione finale che accompagna il conto consuntivo. È l'« immediatamente » della norma contenuto nel 7° comma dell'articolo 57 che va pienamente rispettato! E ciò anche in considerazione dei ridotti termini di prescrizione (da 10 a 5 anni) per iniziare l'eventuale azione di responsabilità ad opera delle Procure regionali della Corte dei conti.

Comunque, questa Sezione non ignora che è indispensabile che a supporto dell'organo di controllo interno venga creata una sufficiente struttura di personale e mezzi materiali e che gli enti adottino norme sostanziali che disciplinino le modalità operative per far sì che i revisori siano messi in grado di svolgere regolarmente le loro funzioni.

Altrimenti il loro intervento rischia di diventare saltuario e superficiale.

E ciò in evidente contrasto con le finalità della legge 142, la quale ha voluto creare un organo di fondamentale importanza nella tormentata vita degli enti locali; enti locali che — come è noto — sono portatori di preminenti interessi pubblici, che interessano da vicino i cittadini, i quali — come è altrettanto noto — sono, in definitiva, i soli e veri depositari della sovranità della nostra Repubblica.



## **PROSPETTI**



XI LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

Esame delle relazioni dei revisori  
 Tipologie di rilievi  
 (quadro riepilogativo regionale e nazionale)

Denominazione	Irregolarità						Proposte						Osservazioni						Relazioni negative																		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18																			
	Tenuta conto patrimonio ed inventari	Irregolarità su atti e procedure	Irregolarità su debiti fuori bilancio	Irregolarità in materia fiscale	Mancata cancellazione residui	Omissa riscossione fitti - canoni - crediti	Mancato utilizzo mutui	Organ. Uffici, personale, meccanizzazione	Proposte su reg. di contabilità e contratti	Mancata corrispondenza tra prove, e consunt.	Documentazione per appalti e forniture	Consigli sul disavanzo di amministrazione	Mancanza contabilità economica	Rilievi e proposte sui servizi	Osservazioni sui parchi automobili	Conto del tesoriere # dal conto consuntivo	Problemi generali																				
PIEMONTE	3	4		2	7	3	1	1	3	6	1	1	1	1	2		1																				
VAL D'AOSTA	1											1																									
LOMBARDIA	9	9	1	8	9	9	5	2	4	8	1	2	1	2	1	7	6																				
TRENTINO ALTO ADIGE		2					1										1																				
VENETO	6	5	2	5	4	6	2	1	2	8	1	2	2	8			4	1																			
FRIULI VENEZIA GIULIA	1	7	1	1	1		2	1	1	2	2	2	2	1																							
LIGURIA	1	9	1		4	2	1	5	3	4	6	4	1	4			2																				
EMILIA ROMAGNA	4	8	3	1	1	2	2	8	1	6	2	2	2	7	1		2																				
TOSCANA	4	3	6	2	1	9	2	1	1	1	1	3	6	1	1	1	3	1																			
UMBRIA	1	1	2	2	3	3	3	3	7	2	4	4	4	6																							
MARCHE	2	7	1	5	8	3	2	8	8	1	1	4	1	1			1																				
LAZIO	4	2	4	5	2	1	2	1	0	7	9	1	3	1			1																				
ABRUZZO	2	4	6	3	2	6	1	6	8	3	6	4	4	7		2	2	1																			
MOLISE	3	1	1		2	2	4	4	1	1	1	1		2	1		1																				
CAMPANIA	6	7	2	4	1	5	6	3	9	2	8	2	6	3	8	3	3																				
PUGLIA	6	6	1	3	8	1	3	4	6	2	8	2	7	1	7	1	1																				
BASILICATA	1	0	2	1	2	5	1	4	3	3	8	1	2	2			1																				
CALABRIA	2	5	1	3	7	7	1	1	2	6	2	1	3	2	1	3	2	2																			
SICILIA	7	6	5	6	2	1		2	4	4	4	3	1	5	1	2	2																				
SARDEGNA	2	3	4	4	9	6	1	1	4	9	1	5	4	4		1																					
TOTALE NAZIONALE	7	0	0	8	2	5	6	7	7	1	9	3	1	2	6	3	0	2	4	3	1	9	5	2	8	7	1	1	8	8	1	3	2	9	3	1	5









XI LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
 QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE

Denominazione	PR	CL	RE	ABITANTI	Irregolarità										Proposte										Osservazioni														
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
LOMBARDIA																																							
PROVINCIA DI BERGAMO	**	6	3	896.117	1																						1												
ALBINO	BG	6	3	15.161	1																																		
ALZANO LOMBARDO	BG	6	3	11.880	1				1																										1				
BERGAMO	BG	9	3	122.142																														1					
CALOLZIOCORTE	BG	6	3	14.488	1																						1												
CARAVAGGIO	BG	6	3	13.880	1																																		
CLUSONE	BG	5	3	8.020																																			
COLOGNO AL SERIO	BG	5	3	8.012																																			
COSTA VOLPINO	BG	5	3	8.479																																			
DALMINE	BG	6	3	16.808																																			
NEMBRO	BG	6	3	10.708																																			
OSIO SOTTO	BG	5	3	9.449																																			
PONTE SAN PIETRO	BG	6	3	10.585	1																																		
ROMANO DI LOMBARDIA	BG	6	3	14.518	1																																		
SERATE	BG	6	3	18.018																																			
TREVIGLIO	BG	7	3	26.132																																			
TREVIOLO	BG	5	3	8.059	1																																		
ZOGNO	BG	5	3	8.531																																			
Totale prov. Bergamo					8				1																		2	2					2	2				1	
PROVINCIA DI BRESCIA	**	6	3	1.017.083	1																																		
BAGNOLO MELLA	BS	6	3	10.738																																			
BOTTICINO	BS	5	3	8.954	1																																		
BRESCIA	BS	9	3	206.661	1																																		

N o n p e r v e n u t o













ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
 QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE

Denominazione	PR	CL	RE	ABITANTI	Irregolarità								Proposte								Osservazioni															
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	1	2	3	4	5	6	7	8						
VOGHERA	FV	7	3	42 672	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1				
Totale prov. Pavia					6																															
PROVINCIA DI SONDRIO	**			174 009																																
MORBEGNO	SO	6	3	10 124																																
SONDRIO	SO	7	3	22 747																																
TIRANO	SO	5	3	8 786																																
Totale prov. Sondrio																																				
PROVINCIA DI VARESE	**			788 067																																
ARCISATE	VA	5	3	8 802																																
BUSTO ARSIZIO	VA	8	3	79 728																																
CARDANO AL CAMPO	VA	6	3	11 471																																
CARONNO PERTUSELLA	VA	6	3	11 494	1																															
CASSANO MAGNAGO	VA	6	3	19 917																																
CASTELLANZA	VA	6	3	15 936																																
FAGNANO OLONA	VA	6	3	10 488																																
GALLARATE	VA	7	3	47 259	1																															
GAVIRATE	VA	5	3	9 119																																
INDUNO OLONA	VA	5	3	9 585	1																															
LAVENO MONBELLO	VA	5	3	9 037																																
LONATE POZZOLO	VA	6	3	10 967	1																															
LUINO	VA	6	3	15 510	1																															
MALNATE	VA	6	3	13 438																																
OLGIATE OLONA	VA	5	3	9 331	1																															
SAMARATE	VA	6	3	14 535																																

XI LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
 QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE

Denominazione	PR	CL	RE	ABITANTI	Irregolarità								Proposte								Osservazioni							
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18						
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18						
SARONNO	VA	7	3	36 732	1																							
SESTO CALENDE	VA	5	3	9 944	1																							
SOMMA LOMBARDO	VA	6	3	16 913	1					1																		
TRADATE	VA	6	3	16 473	1																							
UBOLDO	VA	5	3	8 453	1																							
VARESE	VA	8	3	90 527	1	1					2	2	1	2	3	1												
Totale prov. Varese					1	1					2	2	1	2	3	1												
TRENTINO ALTO ADIGE																												
APPIANO SULLA STRADA DEL VINO	BZ		4	10 112																								
BOLZANO	BZ		4	105 180																								
BRESSANONE	BZ		4	16 101																								
BRUNICO	BZ		4	11 556																								
LAIVES	BZ		4	12 577																								
MERANO	BZ		4	33 711																								
Totale																												
ARCO	TN		6	11 737										1									1					
PERGINE VAL SUGANA	TN		6	13 721																								
RIVA DEL GARDA	TN		6	13 233																								
ROVERETO	TN		7	33 147																								
TRENTO	TN		8	99 179																								
					N o n								p e r								v e n u t o							
					1								1															







































XI LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE

Table with columns for Province (PR, CL, RE), Denominazione, ABITANTI, and 18 categories of observations (Irregolarità, Proposte, Osservazioni). Rows include provinces like ANCONA, FERRARA, and various municipalities in the Marche region.













XI LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE

Denominazione	PR	CL	RE	ABITANTI	Proposte											Osservazioni																										
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18																				
VENAFRO	IS	5	14	8 791		1									1	1		1	1	1	1	1	1	1																		
Totale prov. Isernia						2	1																1	1																		
CAMPANIA																																										
PROVINCIA DI AVELLINO	AV	7	15	434 071																																						
ARIANO IRPINO	AV	7	15	21 912																																						
ATRIPALDA	AV	6	15	10 363		1																																				
AVELLINO	AV	7	15	56 892		1																																				
CERVINARA	AV	6	15	10 444		1																																				
MIRABELLA ECLANO	AV	5	15	8 029																																						
MONTELLA	AV	5	15	8 738		1																																				
MONTEORO INFERIORE	AV	5	15	8 355																																						
SOLOFRA	AV	5	15	9 782		1																																				
Totale prov. Avellino						6	1																																			
PROVINCIA DI BENEVENTO	BN	8	15	289 143																																						
BENEVENTO	BN	8	15	62 636			1	1																																		
MONTEARCATO	BN	6	15	11 065																																						
SANT'AGATA DE' GOTI	BN	6	15	11 350																																						
Totale prov. Benevento						2	1	1																																		
PROVINCIA DI CASERTA	CE	7	15	766 628																																						
AVERSA	CE	7	15	56 425																																						
CAPUA	CE	6	15	17 977																																						
N o n p e r v e n u t o																																										





XI LEGISLATURA — DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI — DOCUMENTI

ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE

Table with columns: Denominazione, PR, CL, RE, ABITANTI, Irregolarità (1-8), Proposte (9-18), Osservazioni (19-28). Rows list municipalities such as Mugnano di Napoli, Napoli, Nola, Ottaviano, Palma Campania, Piano di Sorrento, Poggioreale, Pollena Trocchia, Pomigliano d'Arco, Pompei, Portici, Pozzuoli, Procida, Qualiano, Quarto, San Giorgio a Cremano, San Giuseppe Vesuviano, San Sebastiano al Vesuvio, Sant'Anastasia, Sant'Antonio, Sant'Antonio Abate, Santa Maria la Carità, Saviano, Somma Vesuviana, Sorrento, and Terzigno.

**ESAME DELLE RELAZIONI DEI REVISORI - TIPOLOGIE DI RILIEVI  
QUADRO PER SINGOLI ENTI RAGGRUPPATI PER PROVINCE**

Denominazione	PR	CL	RE	ABITANTI	Irregolarità							Proposte										Osservazioni							
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18							
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18							
					Tenuta conto patrimonio ed inventari	Irregolarità su atti e procedure	Irregolarità su debiti e procedure	Irregolarità in materia fiscale	Mancata cancellazione residui	Omessa riscossione fitti - canoni - crediti	mancato utilizzo mutui	Organ. uffici, pers. e meccanizzazione	Proposte su reg. di contabilità e contratti	Mancata corrispondenza tra prev. e cons.	Documentazione per appalti e forniture	Consigli sui disav. di amministrazione	Mancaza contabilità economica	Rilievi e proposte sui servizi	Osservazioni sui pacchi e automezzi	Conto del tesoriere dal conto consuntivo	Problemi generali	Relazioni negative							
TORRE ANNUNZIATA	NA	8	15	60 533	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1							
TORRE DEL GRECO	NA	9	15	103 605	1							1																	
TRECASE	NA	5	15	9 120	1																								
VICO EQUENSE	NA	6	15	17 438	1			1													1								
VILLARICCA	NA	6	15	14 831																									
VOILLA	NA	6	15	11 234																									
Totale prov. Napoli					2 6 1 6	8	8	1 7 1 4	6	2 5 1 3	1 6 1 4	2 2 3	3	8	1							1							
PROVINCIA DI SALERNO	**			1 013 779	1							1																	
AGROPOLI	SA	6	15	14 329																									
ANGRI	SA	7	15	27 972	1																								
BARONISSI	SA	6	15	10 256	1																								
BATTIPAGLIA	SA	7	15	40 797																									
CAMPAGNA	SA	6	15	11 285	1																								
CAPACCIO	SA	6	15	15 672	1																								
CASTEL SAN GIORGIO	SA	6	15	11 010	1																								
CAVA DE' TIRRENI	SA	7	15	50 667																									
EBOLI	SA	7	15	31 134	1																								
FISCIANO	SA	5	15	9 838	1																								
GIFFONI VALLE PIANA	SA	5	15	9 202					1																				
MERCATO SAN SEVERINO	SA	6	15	18 202																									
MONTECORVINO ROVELLA	SA	6	15	19 185	1																								
NOCERA INFERIORE	SA	7	15	46 954																									
NOCERA SUPERIORE	SA	6	15	17 659	1				1																				
PAGANI	SA	7	15	32 212	1																								
PONTECAGNANO FAIANO	SA	6	15	19 570																									





































