

**COMITATO DI COORDINAMENTO
FRA COLLEGI E SINDACATI RAGIONIERI
DELLA TOSCANA**

Commissione culturale

Documento n. 40 del 16 dicembre 1999

**APPUNTI SULLA REVISIONE
NEGLI ENTI LOCALI**

Alcune considerazioni pratiche per un controllo più
sostanziale e meno formale

a cura della:

*Commissione Studi Enti Locali
del Collegio di Pisa*

**COMITATO DI COORDINAMENTO
FRA COLLEGI E SINDACATI RAGIONIERI DELLA TOSCANA**
Commissione culturale

**Documento n. 40
del 16 dicembre 1999**

**APPUNTI SULLA REVISIONE
NEGLI ENTI LOCALI**

Presentazione

La normativa sul nuovo ordinamento contabile degli Enti Locali ha avuto indubbiamente una notevole portata innovativa; tant'è che, a distanza di quasi un decennio dalla prima riforma (1990) essa non solo ha subito rilevanti modificazioni e interventi, ma presenta ancor oggi molti aspetti problematici, che continuano a mettere alla prova gli operatori, i consulenti ed i revisori.

La Commissione culturale si era già occupata in passato dell'argomento (documento n. 19 del 21-3-1996) per la sua rilevanza nell'ambito della professione: non dimentichiamo che l'attività di Revisore dei Conti negli Enti Locali è una delle poche "esclusive" riservate alle professioni contabili regolamentate.

A distanza di alcuni anni, ci pare doveroso far tesoro e ritrarre nuovo stimolo dalle esperienze maturate sul campo e, prendendo spunto da una indagine compiuta ed elaborata dall'apposita commissione studi del Collegio di Pisa, traendone nuovo stimolo e impegno, abbiamo fatto proprio il loro lavoro e - con il contributo e la revisione dei colleghi Bruno Piccolotti, Mario Salaris ed Angelo Vaccaro - abbiamo formato questo documento, con il quale, in buona sostanza, si pongono le esperienze e gli studi di Colleghi "specialisti" del settore a disposizione di tutti.

Uno scopo è quello di sensibilizzare ed esortare coloro che avrebbero desiderio od opportunità di intraprendere questa attività, a dedicarsi prima dell'eventuale ottenimento dell'incarico. L'esperienza ha dimostrato, infatti, l'esigenza di non rimandare a dopo per approfondire adeguatamente la preparazione tecnica specialistica: l'incarico risulta non facile e portatore di notevoli responsabilità, in un ambiente che fortemente resiste sulle posizioni di trazione politica, sicuramente complesso e profondamente diverso dalla tradizionale gestione aziendale del settore privato.

Un altro scopo è quello di cercare di far comprendere la necessità evolutiva del rapporto di controllo verso sistemi non solo formali, ma soprattutto sostanziali, entrando quindi nel merito della economicità delle deliberazioni consiliari e della corretta esecuzione delle stesse, in linea con le attese dell'utenza.

Un sentito ringraziamento va a tutti i Colleghi della Commissione Studi Enti Locali del Collegio di Pisa per il prezioso contributo, ed al Presidente del Collegio, Roberto Corti, per averlo messo a disposizione della Commissione culturale e quindi di tutti i Colleghi della Toscana.

Con i migliori saluti.

Il Presidente
della Commissione Culturale
(Enio Taiuti)

APPUNTI SULLA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI:

alcune considerazioni pratiche per un controllo più sostanziale e meno formale

a cura della:

Commissione Studi Enti Locali del Collegio di Pisa

con la collaborazione di:

Bruno Piccolotti (Collegio di Grosseto)

SOMMARIO

	Pagina
PARTE PRIMA - LE FUNZIONI DEI REVISORI E LE ASPETTATIVE	
Premessa	3
Le funzioni assegnate ai revisori	3
Le aspettative pubbliche	4
L'evoluzione normativa	6
L'approccio professionale	7
PARTE SECONDA - L'ESPERIENZA MATURATA	
Una indagine statistica locale ed i suoi risultati	8
Il controllo interno di gestione	9
Quanto controlliamo e cosa controlliamo	10
Pareri, rilievi, proposte, segnalazioni	11
Rapporti con l'amministrazione	12
Qualche ulteriore considerazione	12
Alcuni suggerimenti	
per un controllo più sostanziale e meno formale	13
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	20

Un ringraziamento particolare ai Colleghi della commissione Enti locali di Pisa:

Cesare Cava, Marilena Cerri, Massimo Del Cesta e Maurizio Rubbini

PARTE PRIMA

LE FUNZIONI DEI REVISORI E LE ASPETTATIVE

Premessa

L'esigenza più sentita degli operatori era una "guida" prevalentemente pratica. Prima di iniziare il lavoro si è reso indispensabile capire chi è "culturalmente" il professionista che svolge funzioni di revisore di un ente pubblico.

All'entrata in vigore della Legge n. 142 del 1990 soltanto alcuni professionisti "pionieri" ebbero l'opportunità e/o la volontà di dedicare parte del proprio spazio lavorativo a questo nuovo scenario professionale. All'epoca era rarissimo trovare dei professionisti che avevano avuto esperienze sui meccanismi della contabilità pubblica e che potevano ritenersi in grado di verificarne i contenuti formali e sostanziali.

Oggi, dopo circa nove anni, il tasso medio di conoscenza della materia pubblica è profondamente cresciuto e i professionisti, in molti casi, sono riusciti ad apportare all'ente locale un valore aggiunto, con proposte e rilievi che hanno migliorato il grado di efficienza, efficacia ed economicità della gestione.

Ciò nonostante, di fronte alla rapida evoluzione dell'ordinamento contabile, amministrativo e fiscale degli enti locali, i professionisti hanno l'obbligo di impostare nuove metodologie di controllo che siano sempre più finalizzate ai settori strategici dell'Amministrazione.

Il revisore contabile nell'ente locale è quindi un professionista che sa assumersi completamente le proprie responsabilità, ma che non può più limitarsi alle consuete verifiche di cassa e di tesoreria e alle relazioni di accompagnamento ai bilanci annuali; è necessario un ulteriore salto di qualità.

Le considerazioni svolte nel presente lavoro si collocano in questo scenario e, pur con tutti i limiti e carenze che potrà evidenziare, cerca di divenire uno strumento di facile consultazione con argomenti e spunti che possano avviare utili riflessioni a tutti gli addetti ai lavori.

Le funzioni assegnate ai revisori

Le funzioni dei revisori dei conti degli enti pubblici sono rilevanti sia in termini qualitativi che quantitativi.

Al Collegio, sia costituito in forma monocratica o collegiale, viene in primo luogo richiesto di collaborare con il Consiglio, esercitando la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria e attestando la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

Con il prosieguo degli anni e con le novità normative introdotte, le funzioni sono cresciute e si sono adeguate alle disposizioni statutarie e regolamentari del singolo ente.

Il legislatore ha preteso anche l'elaborazione di pareri motivati in termini di legittimità, congruità, coerenza e attendibilità relativamente alla proposta di bilancio previsionale e alle successive variazioni contabili.

E' stata inoltre prevista, oltre alle tradizionali verifiche di cassa, anche una attività di vigilanza sulla acquisizione delle entrate, sulla effettuazione delle spese, sugli aspetti contrattuali, sulla amministrazione dei beni e addirittura sulla completezza della documentazione.

Rispetto a questo enorme carico di lavoro, è probabilmente opportuno comprendere se vi è proporzione tra le prestazioni professionali richieste e i relativi compensi.

Per garantire l'attività stabilita dalla vigente normativa, vi sarebbe la necessità, soprattutto nei comuni con meno di 5000 abitanti in cui esiste un solo revisore, di una presenza quasi continuativa all'interno dell'ente locale.

Questo cozza evidentemente con il disposto normativo che ha volutamente riformato la materia, individuando nei professionisti esterni all'amministrazione gli interlocutori più competenti ed affidabili per queste delicate funzioni.

Le funzioni di collaborazione con il Consiglio Comunale non devono ovviamente sfociare in una attività di consulenza e soprattutto è necessario ribadire la netta separazione tra potere di controllo e potere di gestione.

Talvolta infatti in alcuni enti, vi sono dirigenti o funzionari che rafforzano la validità delle proprie scelte, anche in forma ufficiale su atti amministrativi, dichiarando che queste sono state "concordate" con i revisori dei conti.

La netta separazione dei ruoli e delle responsabilità è infatti alla base delle rispettive funzioni dell'apparato tecnico, politico e di controllo.

Capire e ricordare quali sono le nostre funzioni può certamente aiutare a comprendere meglio la parte successiva del documento e sollecitare le riflessioni che i colleghi potranno avanzare, traendo spunto dalle considerazioni esposte.

Le aspettative pubbliche

In questa prospettiva assume particolare rilevanza analizzare l'ultima relazione presentata dalla Sezione Enti Locali della Corte dei Conti al Parlamento sui risultati dell'esame della gestione finanziaria per l'esercizio 1997.

La Corte ha posto l'attenzione sulle relazioni a campione ai conti consuntivi che i revisori hanno elaborato nei comuni della settima classe demografica, cioè quelli di minori dimensioni, di tutto il territorio nazionale.

Gli aspetti di maggiore interesse sono stati soprattutto quelli:

1. dell'amministrazione del patrimonio;
2. dell'impostazione tenuta nella contabilità;
3. della gestione dei tributi;
4. dell'indebitamento;
5. dell'efficienza e dell'economicità delle gestioni.

Rispetto al primo punto la Corte dei Conti evidenzia sinteticamente che le Amministrazioni che si sono dotate di procedure contabili per la compilazione e la tenuta aggiornata degli inventari sono poche, assai inferiori all'1%.

Viene peraltro evidenziato che i revisori dei conti, di solito, si limitano a segnalare il mancato aggiornamento degli inventari e solo raramente esprimono raccomandazioni a provvedere rapidamente.

Di particolare rilievo risultano essere invece le osservazioni degli organi di revisione nell'ambito della gestione tributaria.

In tale sistema le discrasie e gli inconvenienti sono ancora notevoli e numerose sono state le osservazioni dei revisori tese ad evidenziare irregolarità ed inadempienze.

Vengono a tale proposito evidenziate due situazioni tipo, segnalate dall'organo di revisione: al Comune di Rende, dove le iscrizioni a ruolo della Tarsu risultano inferiori al numero dei nuclei familiari, e dove le seconde case e le utenze commerciali non appaiono inserite nel calcolo complessivo; oppure per il Comune di Sciacca, dove nell'anno 1997 non è stato attivato il servizio di accertamento della presunta evasione dei tributi comunali, come suggerito dal collegio.

Il comparto tributario è certamente uno dei settori strategici dell'ente locale e l'attività di programmazione e di intervento hanno rilevanza oggettiva sugli equilibri di bilancio, in quanto sono le entrate a condizionare la spesa, soprattutto in un bilancio di tipo "autorizzativo" come quello pubblico.

La fase dell'indebitamento deve essere attentamente valutata, anche alla luce del patto di stabilità introdotto con legge finanziaria n. 448 del 23.12.1998.

L'articolo 28, infatti, introduce elementi di forte contenimento della spesa pubblica, con l'obiettivo di ridurre il disavanzo e l'indebitamento. Il controllo sulla capacità di indebitamento e dell'entità massima di accensione di mutui passivi, è aspetto fondamentale per garantire la sostenibilità degli equilibri di bilancio in base agli effetti che le rate producono nella parte corrente.

Di particolare significato è anche l'analisi dei debiti fuori bilancio. La Corte dei Conti riferisce che in molti casi i revisori si limitano ad attestare solamente l'esistenza di debiti fuori bilancio riconosciuti, senza però osservazioni o indicazioni.

In alcuni casi, pur prendendo atto delle attestazioni di insussistenza di debiti fuori bilancio, il collegio evidenzia, tuttavia, che sono in corso di definizione numerose pratiche espropriative da finanziare.

Interessanti sono anche le valutazioni in merito alle gestioni ed alle regole contabili.

Sono numerosi i casi in cui viene segnalata la mancata rispondenza fra previsioni iniziali e rendicontazione, con una evidente difficoltà programmatoria ed una scarsa significatività del preventivo.

In questo ambito le osservazioni e le raccomandazioni dei revisori sono state più puntuali e rispondenti e sempre finalizzate ad una maggiore efficienza ed economicità delle gestioni.

Le conclusioni che di fatto completano la relazione della Corte dei Conti al Parlamento, meritano di essere riportate testualmente, quanto meno per la parte più significativa dal punto di vista dei contenuti.

“Vero è che il predetto organo (di revisione) può operare con tecniche motivate di campionamento, ma non v'è dubbio che verrebbe meno ai propri compiti se omettesse di segnalare i fatti di gestione di maggior rilievo e, comunque, quelli più eclatanti concernenti il rispetto delle norme, soprattutto quando trattasi di possibili casi comportanti responsabilità.

Orbene, dall'esame delle suddette relazioni si è potuto constatare che sovente i revisori si limitano a fornire soltanto dati schematici, ovvero di semplice statistica, come se provvedessero a compilare moduli "preconfezionati".

L'evoluzione normativa

Il D.Lgs. 30 luglio 1999 n. 286¹ ha apportato profonde innovazioni nell'ambito dei principi generali del controllo interno alle pubbliche amministrazioni. In particolare il legislatore si pone l'obiettivo di potenziare i meccanismi e gli strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati della attività svolta dalle amministrazioni pubbliche.

La norma precisa, in particolare all'art.2, 2° comma, che le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore.

Un altro elemento innovativo di forte significato, che merita una riflessione, è il disposto del successivo comma 4°, che recita: “ i membri dei collegi di revisione degli enti pubblici sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'albo dei revisori contabili. Le amministrazioni pubbliche, ove occorra, ricorrono a soggetti esterni specializzati nella certificazione dei bilanci”.

Per comprendere meglio le variazioni intervenute, si ricorda che il 2° comma dell'articolo 57 della Legge 142 del 8.6.1990 disponeva:

“i componenti del collegio dei revisori dei conti devono essere scelti:

1. Uno tra gli iscritti nel ruolo dei revisori ufficiali dei conti, il quale funge da Presidente;
2. Uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;
3. Uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri”.

Appare evidente che, oltre alle modifiche che intervengono rispetto alle esclusive professionali, si manifesta in maniera esplicita il nuovo ruolo dei revisori all'interno della pubblica amministrazione.

¹ Pubblicato sulla G.U. n.193 del 18 agosto 1999

L'approccio professionale

I professionisti singoli e, in genere, le organizzazioni professionali non hanno mai dimostrato un viscerale interesse per questo comparto, se lo raffrontiamo ad altre funzioni professionali.

Probabilmente questo atteggiamento risente della radice aziendalistica che è elemento fondamentale della nostra cultura professionale, mentre è stata finora meno sentita, più "giovane", la vocazione pubblicistica.

Il che, a ben vedere, appare proprio un paradosso, nel momento in cui la complessiva organizzazione del Pubblico, fa sempre più riferimento alla organizzazione privatistica.

La domanda che ci ponevamo nel 1990 su quale fosse la funzione strategica dell'organo di revisione negli Enti Locali ci pare che abbia avuto, oggi, quasi tutte le risposte: è fatto dell'ultimo decennio l'introduzione di principi di efficienza e di efficacia uniti a quello dell'economicità ma anche, per parlare dei segnali più recenti, quelli di controllo interno di gestione, di contabilità economica e di patrimonio, fino al recentissimo D.Lgs. 286/99 che fa espresso richiamo ai nostri "principi di revisione".

Allora a noi pare indubbio che, al di là di ogni specificità, l'attività di controllo, verifica e collaborazione che ci viene richiesta sia principalmente quella di garantire il corretto funzionamento dell'Ente secondo i principi sopra ricordati ed utilizzando gli strumenti propri della nostra formazione culturale e professionale per far sì che avvenga quella simbiosi tra la cultura aziendalistica (di cui siamo portatori) e quella pubblicistica (che si sta evolvendo) e che abbia per obiettivo una Pubblica Amministrazione a livello europeo.

PARTE SECONDA

L'ESPERIENZA MATURATA

Una indagine statistica locale ed i suoi risultati²

L'elaborazione statistica presentata nelle pagine successive è stata predisposta sulla base delle risposte fornite da molti colleghi che svolgono funzioni di revisore negli enti locali della provincia di Pisa. E' ovviamente uno studio non scientifico e soprattutto il numero degli interpellati non consente una analisi comparata con altri sondaggi, ma certamente è di enorme utilità conoscere le metodologie di controllo maggiormente applicate sino ad oggi.

Alcune risposte sono importanti ed uniformi, ma in altri casi le risposte evidenziano forse la necessita' di programmare meglio le verifiche. Tendiamo infatti, in generale, a controllare molte delibere, molti mandati di pagamento, ad eseguire molte verifiche periodiche e riunioni presso gli uffici ragioneria, ma dedichiamo spazi non sufficienti per esempio ai controlli sugli appalti e sul patrimonio; abbiamo scarsissimi contatti con l'organo di riferimento che e' il Consiglio Comunale.

Dalla lettura dei dati, emerge tra l'altro che le segnalazioni al Consiglio ed alla Corte dei Conti per irregolarità sono numericamente irrilevanti; questo dovrebbe significare che nei Comuni e nelle Province tutto sta andando per il meglio!

Questi sono soltanto alcuni degli aspetti che emergono dall'analisi dei dati statistici che ovviamente non determinano giudizi, ponendosi invece l'obiettivo di agevolare la discussione in tutti noi.

Si invita quindi a considerare i risultati dell'indagine, come un punto di partenza per un maggiore approfondimento della materia, allo scopo di crescere tutti insieme professionalmente confrontando le reciproche esperienze ed i molti dubbi che ragionevolmente incontriamo nel corso delle verifiche.

I QUESITI POSTI RIGUARDANO I SEGUENTI TEMI:

- ATTIVAZIONE DI FORME DI CONTROLLO INTERNO DI GESTIONE
- ATTIVAZIONE CONTABILITÀ ECONOMICA DELL'ENTE
- ATTIVAZIONE PIANI ESECUTIVI DI GESTIONE
- NUMERO DI SESSIONI DI VERIFICA MEDIAMENTE SVOLTE IN UN ANNO
- NUMERO MEDIO DI VERIFICHE DI CASSA E AGENTI CONTABILI PER CLASSE DI AMPIEZZA DEMOGRAFICA
- ANALISI DEI SETTORI OGGETTO DI VERIFICA
- NUMERO DI MANDATI CONTROLLATI
- NUMERO DI DELIBERE DI GIUNTA CONTROLLATE
- NUMERO DI DELIBERE DI CONSIGLIO CONTROLLATE

² Ci sembra di poter affermare che l'analisi, così come i risultati, possano ritenersi rappresentativi - sia pure con i limiti già evidenziati dai colleghi di Pisa - di una realtà anche molto più vasta, sia per le problematiche sottoposte ad indagine che per le tipologie di risposte.

- CONTROLLI MEDIANTE L'UTILIZZO DI INDICATORI
- NUMERO E TIPOLOGIA DI PARERI ESPRESSI
- NUMERO DI RILIEVI E PROPOSTE PRESENTATE
- NUMERO PARTECIPAZIONI ALLE SEDUTE DEL CONSIGLIO COMUNALE
- NUMERO DI PARTECIPAZIONI ALLE RIUNIONI DELLA GIUNTA MUNICIPALE
- SEGNALAZIONI DI IRREGOLARITÀ AL CONSIGLIO COMUNALE
- SEGNALAZIONI DI IRREGOLARITÀ ALLA CORTE DEI CONTI
- VALUTAZIONE DEI MEZZI FORNITI DALL'ENTE
- RAPPORTI CON L'AMMINISTRAZIONE COMUNALE
- RAPPORTI CON LA STRUTTURA DELL'ENTE
- VALUTAZIONI IN MERITO ALL'ENTITÀ DEL COMPENSO RISPETTO ALLE FUNZIONI RICHIESTE.

Le risposte ai quesiti sono state catalogate secondo classi demografiche diverse, suddivise secondo le seguenti fasce di popolazione:

Comuni con	meno di 5.000 abitanti
Comuni con	5.000 / 10.000 abitanti
Comuni con	10.000 / 20.000 abitanti
Comuni con	20.000 / 60.000 abitanti
Comuni con	oltre 60.000 abitanti

I risultati sono stati abbastanza sorprendenti con diverse situazioni secondo le dimensioni demografiche delle singole amministrazioni, ma nello stesso tempo emerge un comportamento dei revisori molto consuetudinario che lascia poco spazio alla fantasia, con verifiche ed accertamenti spesso ripetitivi e molto simili al settore societario privato.

Talvolta vi è la netta sensazione che si proceda con le verifiche dei bilanci pubblici con gli stessi criteri seguiti per le aziende private: verifiche trimestrali di cassa, controlli del conto di tesoreria, approfondimento della cassa economale, registri contabili, dichiarazioni annuali I.V.A. e dei sostituti di imposta, ecc.

Questo atteggiamento non è certamente errato, ma è soltanto complementare alle concrete finalizzazioni dei controlli nei vari settori in cui si esplica l'attività amministrativa e contabile dell'ente locale. Troppo spesso limitiamo la nostra presenza negli uffici ragioneria non valutando il fatto che gli uffici finanziari sono protagonisti dell'inizio di un procedimento con l'assunzione dell'impegno della spesa e della fase conclusiva con la liquidazione, ma sono distanti dalla fase centrale e fondamentale dell'evento.

L'indagine statistica evidenzia soprattutto questo, ma vediamo meglio nel dettaglio l'analisi delle risposte che, come revisori, abbiamo dato ai quesiti formulati.

IL CONTROLLO INTERNO DI GESTIONE

Oltre l'86% dei comuni oggetto di statistica, non ha attivato il controllo della gestione e questa importante funzione è addirittura assente nei comuni con maggiori dimensioni demografiche, là dove probabilmente si rende maggiormente necessario.

Analoga situazione si rileva rispetto alla concreta attivazione della contabilità economica: soltanto un comune su cinque è infatti passato da una organizzazione contabile di natura esclusivamente finanziaria ad una reale struttura economica.

Stranamente, e questo deve far riflettere, i comuni che hanno attivato i piani esecutivi di gestione, sono oltre il 60%, trasferendo la gestione ai singoli dirigenti di settore; questo dato è significativo, in quanto evidenzia che la riforma del D. Lgs. n. 77/95 sta procedendo a due velocità e i revisori devono attentamente seguirne le dinamiche per evitare assunzioni di responsabilità non previste.

QUANTO CONTROLLIAMO E COSA CONTROLLIAMO

Il numero delle sessioni di verifica è un dato che può anche essere di scarso significato, se non comparato con la tipologia dell'ente locale a cui si riferiscono, ma certamente può essere interessante rilevare che stiamo molto nei comuni; mediamente infatti i revisori dichiarano di realizzare annualmente tra 13 e 24 sessioni.

Il numero si differenzia secondo le fasce demografiche dei comuni, ma in generale i dati che emergono sono i seguenti:

- Il 6,67% degli intervistati esegue sessioni tra 5 e 12
- il 53,33% degli intervistati esegue sessioni tra 13 e 24
- il 33,33% degli intervistati esegue sessioni tra 25 e 36
- il 6,67% degli intervistati esegue sessioni tra 37 e 48

I dati sopra esposti evidenziano che i revisori dedicano molta della loro attività professionale a questo particolare settore della professione. Sarebbe infatti sufficiente paragonare gli analoghi impegni nei collegi sindacali presso società private, per comprendere le profonde diversità che quotidianamente si incontrano nel controllo.

Il rilevante numero di sessioni stride, però, con le tipologie di verifica che i revisori operano negli enti locali; sono infatti prevalentemente destinate a controlli di natura formale, limitando soltanto marginalmente gli accertamenti su aspetti sostanziali.

Vediamo schematicamente i controlli percentualmente eseguiti in alcuni dei principali settori dell'ente locale dal campione di professionisti preso in considerazione:

ORGANIZZAZIONE CONTABILE	32.66%
ADEMPIMENTI FISCALI	14.52%
GESTIONE DEI RESIDUI	7.26%
SERVIZI A DOMANDA INDIVIDUALE	5.65%
ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE ENTRATE TRIBUTARIE	6.45%
INVENTARIO	3.23%
GESTIONE DEL PATRIMONIO	0.81%
SPESE PER INVESTIMENTI	2.02%
ADEMPIMENTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI	5.65%
PERSONALE	5.65%
APPALTI	3.63%
PROCEDURE INTERNE	3.63%

SERVIZI ISTITUZIONALI	0.81%
PARTITE DI GIRO	2.02%
CONDONI EDILIZI	0.40%
ALTRI (ESPROPRI)	5.61%

Le percentuali esposte sono certamente un campione, forse anche non totalmente significativo, ma certamente sviluppano delle riflessioni: siamo molto coinvolti nei controlli formali, molto meno in quelli sostanziali.

La verifica degli appalti raccoglie soltanto il 3.63% dei controlli; la gestione del patrimonio addirittura lo 0.81%; la gestione dei residui il 7.26%, mentre gli adempimenti fiscali e l'organizzazione contabile sommano oltre il 47%.

Il rischio concreto è che ci si preoccupi troppo del numero di marche da bollo presenti all'Ufficio anagrafe o alle valute dei mandati di pagamento e delle reversali di incasso, non destinando la necessaria attenzione ai settori che maggiormente incidono nella vita dei comuni e soprattutto nella destinazione delle risorse.

Un altro settore a cui viene prestata scarsa attenzione è l'albo dei fornitori dell'amministrazione, sia delle ditte di fiducia, sia dei professionisti, sia delle società di consulenza e di progettazione.

Diversa è invece la valutazione sulla verifica degli atti amministrativi che in molti casi evidenzia addirittura il controllo di tutte le delibere della giunta municipale e del consiglio comunale.

In generale oltre il 93.33% dei revisori controlla a campione oltre 10 delibere della giunta, mentre la percentuale si riduce al 53.33% per quelle di consiglio. Scarsi sono anche i controlli eseguiti con l'utilizzo di indicatori finanziari, circa il 40%.

PARERI – RILIEVI – PROPOSTE - SEGNALAZIONI

Tutti i revisori hanno ovviamente espresso il proprio parere al bilancio preventivo e consuntivo; risultano invece molto rari pareri espressi sulle acquisizioni di partecipazioni societarie, costituzione di società pubblico-private, questioni particolari.

Molti esprimono i propri rilievi e le proprie proposte in sede di relazione al bilancio consuntivo, anche se la Corte dei Conti tende a rilevare che in molti casi le relazioni sono frutto di elaborazioni molto simili.

E' oggettivamente vero che talvolta si è in presenza di relazioni "fotocopia" frutto di "modelli-tipo" nei quali vengono inserite le fattispecie numeriche della singola amministrazione; questo comportamento può certamente consentire una maggiore uniformità formale, ma deve differenziarsi sia in termini di analisi che di proposta, secondo le effettive esigenze del singolo comune.

Interessante inoltre il fatto che oltre il 46% dei revisori non ha mai partecipato ad una seduta del consiglio comunale, l'organo che lo ha eletto e dal quale ha ricevuto il mandato; la percentuale sale all'80% per le riunioni di giunta, anche se questo dato è più comprensibile.

Il dato comunque più preoccupante è quello che emerge dall'analisi delle segnalazioni di irregolarità inoltrate al consiglio comunale o alla Corte dei Conti:

- AL CONSIGLIO:
 - ⇒ IL 13.33% NE HA SEGNALATA UNA
 - ⇒ L'86.67% NON NE HA SEGNALATA NESSUNA
- ALLA CORTE DEI CONTI
 - ⇒ IL 6.67% NE HA SEGNALATA UNA
 - ⇒ IL 93.33% NON NE HA SEGNALATA NESSUNA

La considerazione che emerge scontata è che evidentemente nei comuni e nelle province va tutto bene. O forse dobbiamo passare da un controllo formale ad uno più sostanziale?

RAPPORTI CON L'AMMINISTRAZIONE

In generale i rapporti con l'amministrazione risultano essere buoni o sufficienti:

- Il 6.67 % → LI CONSIDERA INSUFFICIENTI
- Il 26.67% → LI CONSIDERA SUFFICIENTI
- Il 46.67% → LI CONSIDERA BUONI
- Il 20% → LI CONSIDERA OTTIMI

Sostanzialmente analoghe le valutazioni con la struttura dell'ente.

Le valutazioni del compenso variano invece in base alla grandezza del comune, anche in considerazione del fatto che nei comuni sotto 5.000 abitanti vi è un solo revisore, mentre in quelli anche di soli 6.000 si è in tre.

I giudizi tengono infatti conto del fatto che nella fascia compresa tra i 5.000 e i 10.000 abitanti, i compensi professionali per i tre revisori sono in linea di massima congrui, mentre risultano assolutamente non adeguati alla attività svolta nei comuni sotto 5.000 abitanti, in cui il revisore è solo e nei comuni oltre 10.000 abitanti in cui pur essendo in tre vi sono situazioni sempre più particolari e complesse.

Il campione di professionisti considerato, che ritiene comunque mediamente congruo il compenso attribuito è pari al 53,33%.

Qualche ulteriore considerazione

- I. Fermo restando il diverso peso che dovrebbero avere le verifiche sostanziali rispetto a quelle formali, ci pare che il controllo sull'organizzazione contabile non possa rientrare, almeno nella sua comune accezione, tra i controlli formali, così come ci appare rilevante il controllo sugli adempimenti fiscali in quanto trattasi di un settore dove, comunemente, le Pubbliche Amministrazioni sono abbastanza impreparate e superficiali.
- II. Circa i pareri, rilievi, proposte e segnalazioni è utile ricordare che pur sussistendo la possibilità di formularli in qualsiasi momento, non si ritiene che, salvo richiesta esplicita da parte dell'Ente, sia possibile fornirli sugli atti in itinere ma soltanto sugli atti perfezionati, ad eccezione dei casi in cui sussista manifesta irregolarità od incoerenza rispetto agli indirizzi programmatici dell'Ente. Circa poi le segnalazioni al Consiglio od alla Corte dei Conti si deve rilevare che, mentre è vero che negli Enti sussiste un elevato grado di inefficienza, è

vero anche che raramente ciò sconfinava in atteggiamenti illegittimi. Non meraviglia pertanto il basso tasso di segnalazioni bensì riteniamo totalmente condivisibile il timore di relazioni fotocopia che tendono a sminuire la parte propositiva delle relazioni dei Revisori che invece dovrebbero essere incisive, concrete, incalzanti. Per esemplificare ci meraviglia che tra le osservazioni della Corte dei Conti, non compaia il metodo sistematico con il quale gli Enti Locali disattendono i termini di approvazione dei Bilanci e dei consuntivi e soprattutto come mai ciò non sia, sostanzialmente, sanzionato da nessuna norma.

- III. Di particolare rilievo ci pare e invece l'osservazione sulle "distanze" che la Corte fa rilevare tra le "Previsioni" ed il "Consuntivo". Il problema si pone nel senso che tali differenze sono, in una certa misura, inevitabili ma quelle oltre misura devono essere evitate e questo è uno dei compiti primari dell'organo di revisione che in sede di relazione al Bilancio (di previsione) deve esprimere il proprio parere, tra l'altro, circa la congruità e l'attendibilità dello stesso e quindi si rende necessaria, proprio in quella sede, una attività di controllo accurato.
- IV. Ultimo aspetto, non esplicitamente trattato nell'indagine, è quello dei tempi che i Revisori hanno materialmente a disposizione per esprimere i pareri obbligatori (Preventivo, Variazioni, Consuntivo). Riteniamo che, mediamente, i tempi che la legge indica non siano già di per sé adeguati; oltre a ciò accade spesso che tali pareri siano richiesti in tempi strettissimi, con ciò costringendo l'organo di revisione ad un lavoro quantomeno affrettato.

Alcuni suggerimenti per un controllo più sostanziale e meno formale

I risultati dell'indagine svolta portano a formulare alcune considerazioni e suggerimenti finalizzati al processo di miglioramento della prestazione e alla crescita professionale, che si possono così sintetizzare.

GESTIONE DEI RESIDUI³

La verifica dei residui è uno degli aspetti più delicati ed importanti del revisore, in quanto capita spesso che i residui attivi non siano sufficientemente supportati da ragioni di diritto e di fatto. Sono infatti molti i casi in cui somme iscritte tra i residui non trovano attuazione nella fase della riscossione, determinando un disavanzo di gestione nell'anno in cui tale carenza si concretizza.

Tra l'altro non deve ingannare il fatto che negli ultimi tre anni le Amministrazioni locali hanno provveduto alla revisione dei residui, eliminando quelli non più riscuotibili e quelli non più dovuti. Da tale revisione, infatti, la quasi totalità degli Enti ha ricevuto un beneficio, liberando risorse in termini di competenza, con l'eliminazione di residui passivi in misura superiore a quelli attivi.

Tale procedimento è certamente corretto, ma è opportuno che il revisore verifichi attentamente i residui attivi rimasti iscritti allo scopo di accertare eventuali "revisioni

³ Si potrebbe aggiungere che: se chiamiamo i residui con il loro nome (debiti e crediti) e se applichiamo i principi di revisione relativi a tale comparto (in quanto applicabili) molte delle difficoltà rilevate possono venire agevolmente superate.

parziali”, che potrebbero aver determinato un atteggiamento degli amministratori molto rigido nel caso dei residui passivi e leggermente più semplificato per quelli attivi.

*CONTENZIOSO*⁴

Il contenzioso, sia attivo che passivo, incide profondamente sui residui ed in particolare sulla attendibilità delle somme inserite in bilancio.

E' sufficiente prendere come esempio il caso dei tributi comunali richiesti a ditte e società inadempienti che sono successivamente state dichiarate fallite. In questi casi vi sono insinuazioni ed inserimenti negli stati passivi delle procedure ed iscrizione tra i residui attivi del bilancio comunale, nonostante vi siano forti perplessità rispetto al reale ottenimento del credito.

Altri aspetti importanti del contenzioso sono collegati agli espropri, di cui parleremo in un punto successivo, ai ricorsi tributari ed alle sentenze in via generale che stanno concludendo l'iter dei vari gradi di giudizio con la probabile soccombenza del Comune.

A tale proposito si ritiene opportuno che il revisore accerti con l'ufficio legale, interno o esterno all'Ente, lo stato del contenzioso, allo scopo di avere una panoramica generale del settore, anche ai fini dei suggerimenti e delle proposte di utilizzo dell'eventuale avanzo di amministrazione.

*ESPROPRI*⁵

Il settore degli espropri è normalmente un argomento molto delicato, che rischia di determinare turbative contabili e amministrative sui bilanci.

Il revisore ha il dovere di eseguire una verifica presso l'ufficio beni patrimoniali per acquisire dati ed informazioni. E' infatti indispensabile capire quali e quanti siano gli espropri eseguiti che non sono stati ancora formalmente conclusi.

E' ricorrente il mancato accordo con l'espropriato, che determina una situazione diversificata, nonostante il bene venga acquisito dalla Amministrazione:

→ le parti trovano un accordo, ma l'atto non è ancora sottoscritto e quindi la somma non erogata;

⁴ Tale settore risente di una generalizzata disattenzione nelle Pubbliche Amministrazioni. Il contenzioso che vede l'Ente come attore spesso viene avviato semplicemente per trasferire ad un organo giurisdizionale le decisioni che gli organi dell'Ente non si sentono di prendere o comunque senza alcuna preliminare valutazione della convenienza per l'Ente ad attivarlo. Quello che vede l'Ente come convenuto spesso si traduce in un atto di nomina di un legale ed “abbandonato” al suo destino. Tali atteggiamenti, oltre a determinare una maggiore possibilità di soccombenza dell'Ente, producono effetti distorsivi sul bilancio in quanto, ad esempio, raramente accade che a fine esercizio si verifichi sistematicamente, lo stato di tali procedimenti, sia per valutare i rischi connessi alla eventuale soccombenza sia, quantomeno, per verificare se le spese deliberate per il legale siano ancora adeguate allo stato ed alla complessità della procedura. Il rischio consistente di tale atteggiamento è la formazione di “debiti fuori bilancio”.

⁵ Trattandosi di provvedimenti di imperio, si è portati a ritenere che, una volta emesso il provvedimento di occupazione e quindi di esproprio, l'Ente abbia esaurito il suo compito.

Gioverà ricordare che mentre è vero che talvolta l'espropriato non si attiva anche in funzione della modestia delle somme da riscuotere, sono sempre più frequenti i casi di contenzioso in questo settore, favoriti da una normativa tutt'altro che limpida. Si richiama pertanto su quanto detto al punto precedente.

- la parte non accetta la proposta del Comune e si apre una trattativa (rischio di prescrizione);
- la parte non accetta e si oppone legalmente dando inizio ad un contenzioso;
- il Comune, per carenza di disponibilità finanziaria, non provvede al pagamento dei contratti definiti e sottoscritti.

Le varie ipotesi sopra menzionate possono apportare grosse complicazioni ai bilanci, soprattutto laddove non vi sono previsioni in tal senso, con la individuazione di spese straordinarie in corso d'anno.

Devono inoltre essere attentamente valutati i termini quinquennali di prescrizione per gli espropriati, al fine di accertare un eventuale danno patrimoniale per l'Ente, qualora questo provveda comunque all'erogazione delle somme prescritte.

DEVOLUZIONE MUTUI⁶

La forma di finanziamento principale degli Enti Locali è quella dell'indebitamento a lungo termine con la Cassa Depositi e Prestiti o con istituti di credito cittadini. Il mutuo quindi, sempre più a tasso variabile, è lo strumento con cui si acquisiscono le risorse per gli investimenti sul territorio.

Spesso capita che la somma prevista dal progetto esecutivo che determina la richiesta di mutuo risulti superiore al costo realmente sopportato dal Comune.

Questo si realizza soprattutto laddove le percentuali di ribasso delle ditte aggiudicatrici sono quantomeno a due cifre. In questi casi la differenza tra il mutuo assunto (1.000) e la spesa sostenuta per l'opera (950) diventa un residuo disponibile (50) definito tecnicamente "devoluzione di mutuo".

Le somme residue sono utilizzabili, in sostituzione di altri mutui, soltanto se il direttore ai lavori ha sottoscritto l'ultimazione dei lavori stessi e quindi si suggerisce di far verificare quanto sopra al ragioniere capo ed al responsabile dell'ufficio tecnico. E' assai probabile che possano emergere disponibilità non indifferenti.

⁶ Occorre precisare che i residui derivanti da economie su opere finanziate con mutui della Cassa DDPP sono disponibili per essere "devoluti" a finalità, comunque di investimento (nel senso che non possono essere destinati a copertura di spese correnti). Si ritiene che la "procedura" di devoluzione dovrebbe costituire un automatismo da parte del settore che gestisce l'opera nella quale l'economia si è realizzata. Il responsabile di quel servizio, contestualmente alla certificazione di ultimazione dell'opera dovrebbe segnalare la residua disponibilità da devolvere.

*REDDITIVITÀ' DEL PATRIMONIO IMMOBILIARE*⁷

Le risorse degli Enti Pubblici sono caratterizzate da tre diverse tipologie: a) trasferimenti, b) entrate tributarie, c) entrate extra tributarie.

In quest'ultimo tipo di entrata i canoni di locazione e di concessione assumono un ambito di rilevante importanza. E' noto l'enorme patrimonio immobiliare che gli Enti possiedono e contestualmente la ridottissima redditività dello stesso.

Nel patrimonio immobiliare sono ovviamente presenti anche abitazioni locate a canoni sociali per le fasce più deboli della cittadinanza, ma anche fondi commerciali, terreni, ecc.

La redditività nazionale media non supera il 2-3% del valore, quindi è opportuno che il revisore verifichi se vi sono le condizioni per migliorare la suddetta percentuale in quei settori più legati ad aspetti commerciali.

La Corte dei Conti sta affrontando la tematica, non escludendo un danno patrimoniale all'Ente per quelle amministrazioni che non hanno provveduto ad adeguare i canoni o i contratti nei settori non regolati da norme di agevolazione sociale. Non sono rari i casi in cui esiste una forte differenziazione tra i canoni attivi e passivi riscossi e pagati dal Comune per fondi e locali nella stessa zona.

*APPALTI*⁸

Il settore dei lavori pubblici è senza alcun dubbio il settore più importante sia per qualità che per quantità della spesa.

Gli appalti non riguardano soltanto i lavori pubblici, ma anche i beni e servizi gestiti dal servizio economato, che sono certamente di valore unitario assai più contenuti, ma numericamente molto rilevanti.

La verifica degli appalti non è semplice, soprattutto nell'ambito della urbanizzazione primaria, ma evidentemente il controllo sul principale canale di uscita delle risorse pubbliche non può essere esaurito con una semplice lettura delle delibere.

E' importante operare un controllo a campione molto approfondito, richiedendo inoltre per ogni appalto la predisposizione di una scheda di accompagnamento che includa almeno questi elementi:

→ estremi delibera di incarico della progettazione;

⁷ Questo aspetto specifico rientra nel più vasto ambito della gestione del patrimonio complessivo dell'Ente che, come segnalato sia dalla Corte dei Conti sia dall'indagine statistica, è la cenerentola nell'attenzione degli amministratori e dei revisori. Tale atteggiamento deriva da un percorso storico culturale che non ha mai considerato il patrimonio degli Enti come una risorsa. Ad una impresa od ad un privato cittadino che intendesse reperire un finanziamento presso il sistema bancario vengono richiesti in genere due requisiti, la capacità di restituzione che viene commisurata al suo reddito e le garanzie che può prestare, commisurate al proprio patrimonio; agli Enti pubblici si chiede solo la quantità di entrate correnti e la garanzia di poterle aggredire. In questa situazione, si rileva che sono sempre più numerosi gli enti che procedono ad alienazioni del proprio patrimonio disponibile per salvaguardare gli equilibri di bilancio o per situazioni di emergenza. Come si può ben comprendere, anche questo aspetto ha risvolti di natura economica non indifferenti in quanto ogni ente dovrebbe saper equilibrare la propria consistenza patrimoniale in rapporto alla propria struttura economico finanziaria con la consapevolezza che una buona gestione del patrimonio è preferibile alla funzione di "riserva finanziaria" che al momento gli viene attribuita.

⁸ La traccia indicata potrebbe costituire un valido strumento, diventando parte dei P.E.G. per i responsabili dei servizi e base di lavoro sia per il controllo di gestione che per i nuclei di valutazione.

- data di presentazione e costo progetto esecutivo;
- forma di finanziamento utilizzata;
- estremi delibera di assunzione eventuale mutuo;
- data di erogazione mutuo;
- estremi e valore gara di appalto;
- ditta aggiudicataria e percentuale di ribasso;
- tempi previsti per l'esecuzione dei lavori;
- data di inizio dei lavori;
- nome del direttore ai lavori;
- eventuali perizie suppletive o revisione prezzi;
- estremi e pagamento stati di avanzamento lavori;
- data di fine lavori;
- costo complessivo dell'opera.

Dall'analisi dei suddetti elementi è possibile verificare il rispetto dei tempi, delle previsioni di spesa e del progetto esecutivo, ma è fondamentale prestare molta attenzione alle eventuali perizie suppletive e alle revisioni prezzi per capire se realmente motivati.

Rispetto a queste considerazioni saranno di aiuto dichiarazioni di assunzione di responsabilità del dirigente del settore che attesti la legittimità della richiesta e soprattutto la correttezza e la congruità delle modifiche intervenute rispetto al progetto esecutivo iniziale.

SERVIZIO RISCOSSIONE TRIBUTI⁹

Un altro dei settori in cui è doveroso che il revisore presti attenzione è quello relativo al servizio di riscossione dei tributi; vi sono purtroppo esperienze negative in alcune città italiane che hanno determinato rilevanti danni patrimoniali agli Enti impositori.

I tempi di riscossione sono molto lenti soprattutto nei Comuni di maggiori dimensioni e talvolta il reale recupero di tributi comunali e contravvenzioni stradali sono molto distanti dalle somme previste in bilancio tra i residui attivi. In questo senso il revisore deve accertare il grado di riscuotibilità soprattutto delle contravvenzioni stradali, che hanno margini di incasso non superiori al 60% delle somme richieste.

Altrettanta attenzione deve essere prestata alle pratiche inesigibili, che vengono restituite al Comune, in quanto il servizio riscossione ritiene che non vi siano le possibilità di recupero o per assenza del cittadino, o per carenza patrimoniale. In alcune occasioni sul territorio nazionale si sono verificati casi di "crediti inesigibili" anche per persone che erano nelle condizioni di pagare regolarmente e soltanto perché non rinvenute al momento delle notifiche degli atti, la pratica è stata restituita come inesigibile.

E' pacifico che si tratta di casi eccezionali, ma è probabilmente opportuno che il revisore trasmetta una comunicazione al responsabile dell'ufficio tributi e al comandante della

⁹ La libertà concessa dalle recenti normative circa il rapporto tra gli Enti ed i gestori del servizio di riscossione potrebbe essere foriera di interessanti novità sul punto; sempre che si riesca a vincere la tradizionale pigrizia degli Enti nel modificare rapporti e metodologie consolidate ma che evidenziano tutti quegli inconvenienti che sono indicati.

Polizia Municipale, affinché verifichino con attenzione le pratiche restituite come inesigibili dal servizio riscossione verificando la regolarità della documentazione allegata.

Una cattiva gestione del servizio di riscossione può provocare una rilevante disparità tra i risultati di competenza e i risultati di cassa e quindi difficoltà di natura finanziaria conseguente al rallentamento dei flussi finanziari.

Un altro elemento di verifica immediata sull'efficienza del rapporto di riscossione lo si ha verificando i tempi con cui vengono trasferiti al Comune gli incassi dei due versamenti ICI di luglio e dicembre; è soltanto un segnale, ma illuminante, sulla corretta gestione del servizio.

RECUPERO EVASIONE¹⁰

La voce di entrata "recupero evasione" è ormai presente con continuità nei bilanci preventivi degli enti locali, sia perché alcuni amministratori intendono con questo dare segnali politici per una fiscalità più equa, sia perché molti comuni stanno realmente attivando interventi di verifica ed accertamento dell'evasione fiscale.

Talvolta però le somme iscritte risultano essere eccessive o in alcuni casi sembra quasi che gli importi siano capitoli che consentono il solo equilibrio di bilancio.

Il revisore deve prestare attenzione ai tempi attuativi delle procedure e all'effettivo raggiungimento degli obiettivi programmati.

Tra l'altro la nuova normativa sanzionatoria sui tributi locali e soprattutto l'inserimento dell'accertamento con adesione determina una riduzione delle somme accessorie al tributo e pertanto un minor gettito derivante dal recupero di evasione. Questa voce deve quindi essere seguita con continuità e metodologia per evitare consistenti contrazioni di entrata.

VARIAZIONI DI BILANCIO

Le variazioni che durante l'anno intervengono per riequilibrare il bilancio, assumono particolare rilievo se utilizzate con coerenza contabile e programmata. Talvolta invece le delibere di variazione sono superficiali o addirittura contraddittorie, per cui è fondamentale che ogni singola variazione sia supportata da apposita relazione esplicativa da parte del dirigente.

E' compito del revisore verificare non soltanto l'equilibrio di bilancio, ma soprattutto la congruità dei valori incrementativi delle entrate, che talvolta non rivestono grado di certezza. Il revisore deve di fatto utilizzare anche le variazioni per seguire la dinamica del bilancio ed il controllo della gestione non a posteriori, ma contestualmente alle scelte dell'amministrazione.

SETTORE FISCALE

I servizi ragioneria sono normalmente bene impostati all'interno degli enti locali, con personale professionalmente adeguato ed esperto; non altrettanto si riscontra nel settore fiscale ed in particolare nella gestione I.V.A.. In molti comuni gli adempimenti I.V.A., la

¹⁰ Anche gli enti locali hanno scoperto questa nuova fonte di entrate, sovente l'attività di accertamento è affidata a società "specializzate". Di fondamentale importanza, in tal caso, è l'attento esame dei termini dell'accordo stipulato con queste società che deve essere estremamente preciso e dettagliato.

registrazione delle fatture, le detrazioni di imposta, le liquidazioni periodiche, le dichiarazioni annuali hanno probabilmente necessita' di una verifica attenta, anche perché i Comuni presentano solitamente richieste di rimborso per crediti I.V.A.

Il revisore deve prestare attenzione alla tenuta dei registri, anche in considerazione della carenza di aggiornamento che talvolta si rileva nel personale che segue la problematica fiscale, ritenuta secondaria rispetto ad altri atti amministrativi indispensabili.

ALTRI INDICI DI VALUTAZIONE¹¹

Durante l'analisi dei bilanci il revisore utilizza gli indicatori vari di gestione, tra l'altro molto utili per comprendere lo stato di salute del documento contabile, tra cui i principali risultano essere: grado di autonomia finanziaria, pressione tributaria locale, capacità delle entrate proprie, dipendenza finanziaria dai trasferimenti esterni, incidenza dei trasferimenti statali sulle entrate ordinarie, rigidità della spesa corrente, incidenza delle spese del personale sulle spese correnti, ecc.

Non in alternativa ai precedenti, ma ad integrazione del lavoro sopra impostato, si suggeriscono al revisore altri indici di valutazione, che possono rivelarsi molto efficaci ai fini dell'approfondimento del bilancio consuntivo:

◆ Tasso di variazione tra previsioni iniziali e finali :	previsioni finali – previsioni iniziali
◆	previsioni iniziali
◆ Grado di attendibilità delle previsioni definitive :	accertamenti/impegni – previsioni finali
◆	previsioni finali
◆ Tasso di realizzazione delle entrate e delle spese :	accertamenti/impegni
◆	previsioni finali
◆ Velocità di riscossione e di pagamento:	riscossioni/pagamenti a competenza
◆	accertamenti/impegni competenza
◆ Tasso di smaltimento dei residui attivi e passivi :	riscossioni/pagamenti
◆	residui attivi/residui passivi

La valutazione e la comparazione dei coefficienti può consentire una analisi più accurata, soprattutto se verificati in visione prospettica con quelli degli ultimi tre anni, mettendo in risalto lo stato di rigidità del bilancio ed il margine che divide il risultato di competenza con quello di cassa.

¹¹ Quelli indicati sono certamente i più significativi, ma ci pare utile suggerire l'opportunità di valutare anche alcuni indici rapportati alla popolazione od a fasce di utenza dei servizi. Questi elementi dovrebbero essere inseriti a regime nell'attività di controllo di gestione e diventare parametri per i nuclei di valutazione.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Il lavoro svolto e presentato in questo documento non ha pretese di "scienza" né di "dottrina", neppure ha l'ambizione di essere esauriente rispetto alle tematiche affrontate, ma rappresenta un significativo campione di esperienze predisposto da colleghi che quotidianamente svolgono le funzioni di revisore negli enti pubblici.

L'obiettivo è quello di fornire una indicazione pratica sulle metodologie di controllo attualmente seguite e soprattutto di sviluppare una riflessione sui tempi e sui modi di svolgimento di un incarico pubblico così importante.

Di questo primo *step* vogliamo farne un punto di partenza per discutere insieme dei numerosi adempimenti che spettano al revisore e che sono assolutamente sproporzionati rispetto ai compensi previsti, anche in relazione alle enormi responsabilità amministrative, patrimoniali e penali che ne derivano.

Dall'esperienza fatta emerge la necessità di finalizzare meglio le metodologie di controllo verso i settori ed i servizi maggiormente a rischio, passando sempre più da un controllo formale ad un controllo sostanziale; risulta infatti dispersivo rincorrere inutili verifiche di cassa al servizio anagrafe per conteggiare le marche ed i diritti, quando l'incidenza di tali valori sul bilancio è millesimale.

Non è particolarmente esaltante ricevere un giudizio della Corte dei Conti sulla attività dei revisori, quando, pur tra molti elogi, segnala che spesso le relazioni ai bilanci sono quasi ciclostilate su modelli ormai uniformi e soprattutto che il numero delle segnalazioni per irregolarità patrimoniali sono limitatissime; quasi a significare che negli enti locali tutto va bene.

E' evidente che la professionalità del professionista è elemento indiscutibile di garanzia, ma dobbiamo essere capaci di fare anche autocritica per riuscire a rendere ancora migliore il nostro apporto per una riforma della Pubblica Amministrazione più efficiente, efficace ed economica.

Dopo i primi anni in cui i professionisti hanno avuto la necessità di capire la gestione della "cosa pubblica" e l'impostazione delle varie fasi delle entrate e delle uscite, con le proprie regole e tempi, è probabilmente arrivato il momento di passare alla seconda parte della riforma: "le proposte dell'innovazione".

Il compito dei revisori è elemento indispensabile affinché la stessa possa avere successo ed i professionisti revisori negli enti locali hanno il potere, la responsabilità ed il prestigio di incidere con proposte e suggerimenti veramente innovative, che consentano di portare nel pubblico molte delle esperienze che derivano da una competenza e una professionalità acquisita negli anni.

E' altrettanto evidente che deve essere superato, anche con rapporti più frequenti con gli organi della amministrazione, quello scetticismo iniziale che talvolta viene manifestato dalla struttura nei confronti dell'organo di revisione, ritenendolo quasi un impaccio alle procedure amministrative.

La normativa stessa individua nei professionisti non soltanto coloro che devono svolgere funzioni di controllo ed accertamento, ma anche coloro che devono collaborare in senso propositivo per una gestione più rispondente e più incisiva.

Raggiungere l'obiettivo finale non è semplice, ma una cosa è certa: non esiste rinnovamento amministrativo, contabile e gestionale negli Enti locali, senza la partecipazione attiva e propositiva delle categorie professionali.