

CONTROLLI AMMINISTRATIVI DELL'ORGANO DI REVISIONE. LA
RELAZIONE ALLA SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO DELLA CORTE
DEI CONTI.

di

ELENA BRANDOLINI, MAGISTRATO CORTE DEI CONTI

SOMMARIO: 1. LE LEGGI FINANZIARIE, LE POLITICHE DI CONTENIMENTO, L'ATTIVITÀ DI VERIFICA E CONTROLLO. 2. CHE COSA È IL CONTROLLO COLLABORATIVO? 3. AUDIT FINANZIARIO E CONTABILE E CONTROLLO GESTIONALE. PRESUPPOSTI. ANALOGIA. DIFFERENZE. 4. L'ORGANO DI REVISIONE. DOVERI INERENTI LO SVOLGIMENTO DEL MANDATO

“Ai fini della unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo” (art. 1, comma 166);

“La Corte dei conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione della relazione di cui al comma 166, che, in ogni caso, deve dare conto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dall'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni altra grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione “ (art. 1, comma 167);

“Le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno” (art. 1, comma 168)”.

1 LE LEGGI FINANZIARIE, LE POLITICHE DI CONTENIMENTO, L'ATTIVITÀ DI VERIFICA E CONTROLLO

I punti focali delle leggi finanziarie, di norma, si indirizzano su quelle aree tematiche che hanno una forte impattazione sulla finanza pubblica e sul suo coordinamento e, quindi: a) spesa e bilancio; b) personale; c) tributi locali; d) lavori pubblici/edilizia/patrimonio.

Proprio all'interno delle disposizioni in materia di spesa e bilancio della legge finanziaria per il 2006 hanno trovato allocazione le innovazioni che rendono più stretto il rapporto tra le Sezioni regionali di controllo e gli organi di revisione degli enti locali,

consentendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio, di cui si tratterà nella presente relazione.

Occorre ad ogni modo precisare che tutte le disposizioni inerenti le politiche di contenimento perseguono due ineludibili ed inscindibili finalità: **la razionalizzazione della spesa ed il coordinamento della finanza pubblica.**

Ma razionalizzazione della spesa e coordinamento della finanza pubblica impongono una programmazione di politiche di contenimento, sia a livello centrale che periferico-territoriale, con inevitabile potenziamento delle attività di coordinamento, di monitoraggio, verifica e controllo. In tale contesto ruolo fondamentale assumono, rispettivamente, il bilancio dello Stato, divenuto documento di sintesi e di coordinamento della finanza dell'intero settore pubblico, ed i bilanci degli enti territoriali i quali, ancorché dotati di autonomia, sono stati chiamati a coordinarsi con quello statale. Se ci pensiamo bene la razionalizzazione amministrativa, la semplificazione delle procedure, il perseguimento e la verifica dell'efficienza, il rafforzamento dei sistemi di controllo rappresentano elementi significativi anche delle politiche di contenimento della spesa e, pertanto, trovano la loro collocazione nel substrato normativo in materia di bilancio.

Ed è in questo contesto che si collocano, appunto, le disposizioni poste dalla legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006) relative ai commi 166, 167 e 168 dell'articolato unico, in adempimento delle quali la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti annualmente approva le linee guida e i relativi questionari, per la relazione sui bilanci di previsione e sul rendiconto di ciascuno degli anni considerati, che gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali devono inviare alle competenti Sezioni regionali di controllo ai sensi del comma 166.

La Corte stessa ha precisato che dette disposizioni devono intendersi quali strumenti di concreta attuazione di quanto previsto dalla legge n. 131/2003, le relative funzioni di controllo, quindi, si affiancano ai controlli previsti dall'art. 7, comma 7 della legge n. 131 senza, peraltro, sostituirli e che, pertanto, ambedue le funzioni appartengono al genere dei **controlli collaborativi**. Le innovazioni introdotte dai Commi 166 e seguenti della legge finanziaria, infatti, rispondono ad una linea coerente di evoluzione del controllo, consentendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio attraverso un più stretto rapporto tra le Sezioni regionali ed il Collegio dei revisori.

“Controllo di tipo collaborativo” implica l’assenza, in esso, di finalità di tipo interdittivo, sanzionatorio o repressivo tipiche, invece, del controllo di legittimità su atti. **Tuttavia la natura collaborativa non deve far pensare ad una commistione di ruoli tra la controllori e controllati né tantomeno ad un controllo privo di sanzione di perciò stesso destinato a rimanere privo di effetti.** Il controllo esercitato dalla Corte, è un controllo esterno all’ente controllato, caratterizzato da una posizione di alterità, terzietà e neutralità, il cui esito si sostanzia in una decisione che, al pari del “referto” in cui, di norma, sfocia il controllo sulla gestione, ha lo scopo di evidenziare gli elementi di criticità ovvero di difformità rispetto alla corretta applicazione dei postulati - rispetto ineludibile ai fini della corretta e sana gestione- per i quali si profila necessaria l’adozione di apposite azioni correttive o di miglioramento gestionale da parte delle amministrazioni controllate. Allo svolgimento di tale tipo di controllo, sul cui esito si riferisce all’organo politico, deve far seguito (art.3, comma 6°, legge n. 20/94) chiaramente l’esternazione delle misure conseguenzialmente adottate dalle amministrazioni controllate.

2 CHE COSA È IL CONTROLLO COLLABORATIVO?

E’ la Corte Costituzionale che, attraverso le sentenze nn. 29, 470 e 181 rispettivamente del 1995, del 1997 e del 1999, ha sostenuto che l’esame dei tratti fondamentali del processo riformatore realizzato dalla legge n. 20/94 in tema di funzioni della Corte dei conti evidenzia che con esso si è inteso adeguare le forme di controllo sulle amministrazioni pubbliche alle esigenze derivanti dalla moltiplicazione dei centri di spesa connessi, a loro volta, anche allo sviluppo del decentramento. In tale contesto, la Corte Costituzionale ha delineato la natura della Corte dei conti quale organo di controllo *“posto al servizio dello Stato Comunità, e non già soltanto dello Stato-governo”* volto sì a garantire il rispetto della legittimità da parte degli atti amministrativi e della corretta gestione finanziaria ma essenzialmente avente *“il ruolo complessivo quale garante imparziale dell’equilibrio economico finanziario del settore pubblico e, in particolare, della corretta gestione delle risorse collettive sotto il profilo dell’efficacia, dell’efficienza e della economicità”*. Per ciò stesso –secondo i dettami della Corte Costituzionale- tale forma di controllo va qualificata come *“essenzialmente collaborativo”* poiché posto al servizio di esigenze pubbliche costituzionalmente tutelate e volto essenzialmente a garantire che ogni settore della pubblica

amministrazione risponda effettivamente al modello ideale tracciato dall'art. 97 della Costituzione.

Pertanto il controllo deve compiersi sulla base di criteri di riferimento o modelli operativi nascenti dalla comune esperienza e razionalizzati nelle conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche, aziendalistiche e statistiche, nonché della contabilità pubblica ed è diretto a stimolare nell'ente o nell'amministrazione controllata un processo di autocorrezione sia nei comportamenti che nell'organizzazione e nelle tecniche di gestione.

Il controllo della Corte va chiaramente ricondotto alla più ampia finalità di coordinamento della finanza pubblica che poggia sull'art. 119, secondo comma, Cost. che sancisce il passaggio da un sistema di finanza essenzialmente derivata ad uno basato sull'autonomia impositiva degli enti territoriali con assunzione di maggiori responsabilità da parte dei tutti i soggetti che compongono il sistema dei conti pubblici. L'Ente locale, al pari di qualsiasi altra pubblica amministrazione, opera in un contesto economico, sociale ed istituzionale complesso, in cui sono coinvolti soggetti diversi con diverse responsabilità. In tale sistema colui che cura l'interesse pubblico deve acquisire ed elaborare le opportunità, dotarsi delle risorse necessarie allo svolgimento della gestione e, nel contempo, essere ricettivo nei confronti dei vincoli e dei segnali esterni. L'Ente Locale deve essere considerato come "macro-sistema" -caratterizzato dalla peculiarità degli scopi da perseguire e dalla complessità delle funzioni di governo - che si compone di elementi che si caratterizzano per la loro variabilità, si condizionano reciprocamente e determinano la qualità dei servizi resi. Ne consegue che l'efficacia del sistema dipende dal livello di coerenza delle sue variabili: ciò comporta che il soggetto che è attributario della cura di un interesse pubblico deve saper realizzare un proprio equilibrio dinamico che renda possibile la percezione degli stimoli esterni con consequenziale formulazione di risposta adeguata.

Tutto ciò, tradotto in termini di correttezza contabile, porta inevitabilmente alla affermazione che la costruzione del "ciclo di bilancio" –che in tanto può definirsi *ciclo* in quanto ogni elemento del sistema sia, ad un tempo, il presupposto dell'elemento successivo e la conseguenza di quello precedente – deve necessariamente rispettare, in senso sostanziale e non meramente formale, i principi generali di redazione del bilancio dettati dall'ordinamento finanziario e contabile, ovvero i cd. "principi a valenza generale" che riguardano tutto il sistema di bilancio di cui all' art. 162 TUEL, ed i

postulati contabili che, invece, oltre che dettare la chiave esegetica di interpretazione dei principi a valenza generale, costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui devono uniformarsi i principi contabili applicati alle singole poste di bilancio. Principi contabili, criteri, procedure e metodi di applicazione, infatti, stabiliscono l'individuazione dei fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori del sistema di bilancio, funzionali allo svolgimento dei processi di programmazione e di controllo.

La corretta applicazione dei principi contabili determina l'affidabilità e la credibilità dell'amministrazione e ne costituisce la prova.

La riforma costituzionale ha delineato nuovi equilibri tra unitarietà dei diritti, che si radicano nei principi della parte I Cost., autonomia, attraverso lo spostamento del baricentro legislativo in capo alle Regioni e di quello amministrativo in capo agli Enti locali, coordinamento, soprattutto in ambito di finanza pubblica. Al Sistema delle Autonomie viene riconosciuta **autonomia finanziaria** di entrata e di spesa, risorse autonome, tributi propri e quote di tributi erariali (art. 118 Cost.). Naturale corollario di detta autonomia è la conseguenziale **responsabilizzazione** degli enti in questione sia sotto il profilo del prelievo che sotto quello dell'impiego delle risorse. Essi assurgono al rango di **soggetti attivi, veri e propri operatori di mercato, aventi il potere dovere di impegnarsi per il reperimento dei fondi necessari all'espletamento delle proprie funzioni**. Tale statuizione si pone in linea con la riforma dei principi dell'azione amministrativa che ha visto il progressivo passaggio da un'amministrazione per atti ad una amministrazione per risultati, con conseguente trasformazione della finanza pubblica in finanza manageriale basata sul circuito "programmi/risultati". Del resto la riduzione dei trasferimenti dallo Stato agli EE.LL. ed il passaggio da una logica in cui le dinamiche di sviluppo erano essenzialmente governate dal controllo dei flussi e dei trasferimenti di risorse dal centro al territorio locale impone il conseguente passaggio ad una logica in cui sviluppo economico e coesione sociale procedono congiuntamente e, quindi, il ruolo delle amministrazioni locali viene inevitabilmente esaltato ed ampliato dal nuovo paradigma dello sviluppo locale che, a sua volta, impone che la domanda sociale sia convertita in progetti di sviluppo socialmente condivisi. E' questo il punto da cui bisogna partire per l'analisi dei nuovi strumenti posti a disposizione degli organi politici di una collettività organizzata perché, di norma, **gli strumenti non possono che essere neutri e la responsabilità può discendere solo da un uso degli stessi non**

conforme ovvero non legittimo. Il *discrimen* tra attività esente da censure ed attività censurabile è dato dalle metodologie di ponderazione comparativa degli interessi in gioco che viene effettuata e dall'analisi dei costi e dei benefici che viene rappresentata.

Del resto è noto a tutti che gli Amministratori pubblici devono “spendere bene” le risorse dello Stato, omettendo ogni possibile spreco, ogni evitabile disfunzione ed ancora, ogni costosa degenerazione della gestione, tale da condurre a risultati di diseconomici e contrari a conclamati principi di buona amministrazione il che richiama l'attenzione sul concetto di “spreco” da intendersi quale “uso scorretto di risorse per la produzione di beni e servizi”. Lo spreco, infatti, in tal modo inteso comporta inevitabilmente la frustrazione dei bisogni della collettività, deviati quanto a realizzazione, sia nel numero quanto nella intensità dei benefici erogabile.

3 AUDIT FINANZIARIO CONTABILE E CONTROLLO GESTIONALE. PRESUPPOSTI. ANALOGIE. DIFFERENZE

Il controllo sulla sana gestione finanziaria, porta in sé gli ulteriori aspetti dell'Audit finanziario/contabile, del controllo gestionale, della “sana” gestione e della “buona” gestione. L'accertamento **della sana gestione finanziaria**, dovrebbe verificare se ed in quale misura ed a che prezzo gli obiettivi sono stati raggiunti e dovrebbe riferirsi essenzialmente alla gestione legittima e regolare, ovvero quella che non contrasta con alcuna norma; l'accertamento sulla **buona gestione**, invece, dovrebbe verificare l'efficacia, l'economicità e l'efficienza della gestione stessa. Il primo tipo di controllo può identificarsi con quello economico/finanziario (Auditing finanziario-contabile) avente funzione referente mentre l'altro può definirsi come il vero e proprio controllo gestionale, poiché volto ad accertare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa. Il primo, di norma, si riferisce all'esercizio finanziario precedente all'anno in cui si approva il referto concluso mentre il controllo gestionale fa riferimento a serie storiche pluriennali ed inizia laddove finisce l'attività di auditing finanziario-contabile. La verifica della legittimità dell'azione amministrativa si congiunge, poi, alla valutazione dei risultati della gestione, attuata con l'utilizzo di una pluralità di strumenti derivanti da scienze diverse da quella giuridica (economiche, statistiche, aziendalistiche etc) in quanto compatibili. Tutto ciò, non solo in linea con il Trattato C.E. che distingue

concettualmente le due tipologie di controllo (art. 274 buona gestione ed art. 248 sana gestione), ma anche con i criteri di riferimento per il controllo sulla gestione definiti dalla Corte dei conti, sulla scia dell'esperienza internazionale in seno all'INT.O.S.A.I (International Organisation of Supreme Audit Institutions), e di quella della Corte dei conti europea che operano la distinzione tra il controllo che verifica la legittimità e la regolarità delle gestioni rispetto a quello che accerta, anche sulla base delle risultanze di altri controlli, la rispondenza dei risultati agli obiettivi.

Bisogna, all'uopo, considerare che, accanto ai tradizionali principi di bilancio, sottesi a tutto il complesso normativo atto a rendere il bilancio dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche un efficace strumento di indirizzo e di controllo dell'intervento pubblico in un migliorato quadro di leggibilità e trasparenza nei confronti delle assemblee elettive, dei mercati e in definitiva degli stessi cittadini, ineludibile appare il rispetto anche degli ulteriori principi di **confrontabilità** e **trasparenza** dei documenti contabili.

4 L'ORGANO DI REVISIONE. DOVERI INERENTI LO SVOLGIMENTO DEL MANDATO

L'attività esercitata dal Collegio dei revisori dei conti si inquadra nell'ambito del sistema dei controlli interni all'ente locale ossia di quei controlli facenti capo ad organi inseriti nella struttura degli enti stessi e sottoposti a verifica. Il rapporto tra i Revisori e l'ente locale è sostanzialmente uguale a quello tipico di servizio, poiché i Revisori sono un organo dell'ente, dotato di funzioni specifiche, normativamente previste, svolte in aderenza a precise regole giuridiche, il quale opera nell'interesse dell'amministrazione, diversamente da quanto avviene per i cd. controlli esterni i quali sono effettuati nell'interesse dell'ordinamento o, meglio, dello Stato –comunità.

Il T.U.E.L. contiene principi e disposizioni sugli enti locali che non possono essere derogati se non per espressa modificazione da parte di leggi della Repubblica successive nel tempo (art. 1, comma 4) con ciò garantendo sostanzialmente la certezza e la chiarezza normativa. **Esso, quindi, ha il carattere di legge generale i cui principi costituiscono un limite inderogabile**, in senso **orizzontale**, rispetto alla futura legislazione dello Stato e, nel contempo, si pongono quale limite, anch'esso inderogabile, in senso **verticale**, rispetto all'esplicazione dell'autonomia normativa di comuni e province (art. 1, comma 3) in quanto "la legislazione in materia di

ordinamento degli enti locali e di disciplina dell'esercizio delle funzioni ad esse conferite enuncia espressamente i principi che costituiscono limite inderogabile per la loro autonomia normativa. L'entrata in vigore di nuove leggi che enunciano tali principi abroga le norme statutarie con essi incompatibili. Gli enti locali adeguano i propri statuti entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore delle leggi suddette".

Ai fini che qui ci occupano, nel TUEL particolare importanza va data all'art. **l'art. 240** il quale dispone in merito alla responsabilità dell'organo di revisione in merito alla veridicità delle loro attestazioni, ai doveri inerenti lo svolgimento del loro mandato (diligenza del mandatario) ed al dovere di riservatezza su fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragioni d'ufficio. L'art. 240 va posto in correlazione con il precedente art. 239 in quanto, mentre antecedentemente alla riforma operata dalla legge n. 142 del 1990, il ruolo dei revisori era circoscritto al controllo consuntivo della gestione e si limitava essenzialmente ad un mero riscontro formale delle scritture contabili in assenza di qualsivoglia analisi complessiva della regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'Ente (art. 129 R.D. n. 148/1915; art. 309 R.D. n. 383/1934), a seguito della legge 142/90 (art. 57) e del D.Lgs n. 77/1995 (art. 105, commi 2,3,4 e 5), le cui disposizioni in materia sono oggi trasfuse nel T.U.E.L. (art. 239), l'organo di revisione, di natura tecnica e dotato di professionalità specifiche, è divenuto organo non solo di controllo ma anche di consulenza e collaborazione dell'Ente. Vero, è, anche, che già l'art. 57 della legge n. 142/1990 stabiliva il **principio della responsabilità dei revisori** prevedendo che essi rispondessero della verità delle loro attestazioni e dell'adempimento ai propri doveri con la diligenza del mandatario (art. 1710 c.c.) ed assegnava agli stessi compiti che vanno ben oltre quello tradizionale, di attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze di gestione, ricomprendendo la collaborazione con l'attività del consiglio comunale, nonché funzioni di controllo rispetto all'attività degli organi esecutivi, di vigilanza sulla regolarità della gestione, e di impulso, al fine di assicurare una migliore efficienza, produttività ed economicità dell'azione dell'ente e che, ai sensi dell'art. 105, co. 1, lett. c) del D.Lgs. n. 77/1995, all'organo di revisione si impone un dovere di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente relativamente all'acquisizione delle entrate, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, ed alla regolarità dei procedimenti e dei relativi risultati. Ne consegue che, ai sensi dell'art. 2407 c.c. **per detto organo si profila una responsabilità in solido con gli**

amministratori per fatti ed omissioni a questi imputabili, laddove sia provato che **il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero con la giusta diligenza assolto la propria funzione.**

L'art. 240 va poi ulteriormente messo in correlazione anche con le novità introdotte dalla legge finanziaria per il 2006 (legge 23 dicembre 2005, n. 266) ed, in particolare, con il comma 166, e seguenti, dell'art. 1, il quale dispone che "Ai fini della unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo"; dette relazioni devono, in ogni caso, dare conto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dall'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni altra grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione (art. 1, comma 167) e le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui sopra, comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno" (art. 1, comma 168).

Come abbiamo già evidenziato, i commi 166 e seguenti della legge finanziaria per il 2006 introducono innovazioni che rispondono ad una linea coerente di evoluzione del controllo e rendono più stretto il rapporto tra le Sezioni regionali di controllo e gli organi di revisione degli enti locali, consentendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio.

Le disposizioni della legge finanziaria sono espressamente motivate da esigenze di tutela dell'unità economica della Repubblica e di coordinamento della finanza pubblica. In tale contesto, le pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte non possono che essere finalizzate alla evidenziazione di aspetti strettamente finanziari e contabili e di rilievo tale da mettere in dubbio l'equilibrio di bilancio e non consentire all'Ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica; conseguentemente dette pronunce non riguardano l'inefficienza o inefficacia

dell'azione amministrativa. I fondamentali parametri di riferimento per l'esercizio di questa specifica attività di controllo sono dunque costituiti dal rispetto del quadro delle compatibilità generali di finanza pubblica poste dall'Unione europea e presupposto della manovra statale di bilancio.

Il meccanismo individuato dalle disposizioni dall' art. 1, commi 166 e seguenti, della legge finanziaria 2006, pur inserendosi nella prospettiva di un rafforzamento dello spirito collaborativo, al comma 168, tuttavia, impone alla competente Sezione regionale di controllo, l'adozione di specifica pronuncia in caso di accertamento del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto con conseguente dovere di vigilanza sull'adozione, da parte dell'ente locale, delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei conseguenti vincoli e limitazioni imposti in caso di non rispetto. Limitatamente al suddetto profilo di regolarità, l'adozione di specifica pronuncia, da parte delle Sezioni regionali, diviene necessaria. Ne consegue che il documento che cristallizza il dato contabile oggetto del controllo è il bilancio di previsione da intendersi quale momento conclusivo della fase di programmazione e previsione dell'ente locale, deputato ad assolvere contemporaneamente le funzioni di tipo politico-amministrativo, economico-finanziario ed informativo, il quale deve esprimere con chiarezza e precisione gli obiettivi, l'impegno finanziario e la sostenibilità del processo previsionale. Ulteriori momenti fondamentali del ciclo del bilancio sono, poi, individuabili nella delibera con cui l'organo consiliare, almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, provvede alla ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi (art. 193 TUEL), nella delibera di variazione di assestamento generale, adottata dall'organo consiliare entro il 30 novembre di ciascun anno (art. 175 TUEL) ed, infine, in quella di approvazione del rendiconto della gestione ossia del documento che consente l'esercizio del controllo che il Consiglio dell'ente esercita sulla Giunta (quale organo esecutivo) nell'esercizio delle prerogative di indirizzo e controllo politico-amministrativo ad esso attribuite dall'ordinamento. E' proprio quest'ultimo il documento che permette la concreta verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione dei programmi nel rispetto degli equilibri economici e finanziari. Di conseguenza, la specifica pronuncia che, ai sensi del comma 168 dell'articolato unico della legge finanziaria per il 2006, l'organo di controllo deve emettere in caso di riscontrato mancato rispetto del Patto di stabilità interno, deve necessariamente fondarsi sui dati contabili di bilancio, forniti dall'organo di revisione dell'ente locale e non contestati in

fase istruttoria dall'ente stesso. Gli effetti delle intraprese azioni correttive, infatti, potranno essere valutati solo in fase di assestamento e di rendicontazione.

L'impianto così normativamente delineato ha fatto sì che l'organo di revisione economico-finanziaria di ciascun ente locale si è trovato a predisporre ed inoltrare alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, competente per territorio, una relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto per le quali, fermo restando il contenuto minimo essenziale normativamente stabilito, essi devono ad ogni modo dare contezza anche di ogni altra grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione medesimo. All'uopo occorre chiarire, in armonia con quanto affermato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, che la gravità della irregolarità contabile, della quale la legge pretende la segnalazione, non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto e soprattutto, tenendo conto del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio. E' evidente, dunque, che nella nozione di gravi irregolarità sono ascrivibili le questioni strettamente finanziarie e contabili di rilievo tale da mettere in dubbio (o, in pericolo) l'equilibrio di bilancio e non consentire all'ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali di finanza pubblica.

Appare chiaro come la norma che riguarda i rapporti con il Collegio dei revisori dei conti rivesta un rilievo centrale rispetto alle esigenze di stabilire con gli organi di controllo interno un rapporto diretto, finalizzato ad accertamenti generalizzati in ordine al rispetto delle norme contabili che garantiscono gli equilibri di bilancio. Ne risultano, chiaramente, accresciuti i compiti degli organi di revisione che hanno l'obbligo di trasmettere alle competenti Sezioni regionali di controllo, una relazione sul bilancio ed una sul rendiconto le avranno, come diretta conseguenza, nel caso in cui le Sezioni regionali di controllo accertino, anche unitamente ad altri elementi, che l'ente ha assunto comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria ovvero il mancato rispetto degli obiettivi posti dal Patto, delle Sezioni adotteranno specifica pronuncia e vigileranno sull'adozione, da parte dell'ente locale, delle necessarie misure correttive.

Ne consegue che il legislatore ha affidato alle Sezioni regionali di controllo due compiti distinti ed al tempo stesso complementari:

1. l'adozione di specifica pronuncia qualora esse accertino, **anche** sulla base delle relazioni dei revisori dei conti, che l'Ente ha adottato **comportamenti** difformi

dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti dal Patto di stabilità interno;

2. la vigilanza sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto.

Il termine "comportamenti" è da intendersi riferito all'attività gestionale nella sua oggettività, la quale pur concretizzandosi o potendosi concretizzare a monte o a valle in provvedimenti amministrativi, viene in rilievo per la sua difformità dalle regole della sana gestione finanziaria, restando fuori dall'accertamento e dalla conseguente pronuncia della Corte l'analisi dei profili psicologici dei singoli operatori -questi ultimi rilevano ai fini dell'illecito contabile di cui non si occupa la funzione di controllo – e la valutazione della idoneità degli atti illegittimi a produrre o meno effetti.

Corre, in ultimo, l'obbligo di evidenziare che la relazione che l'organo di revisione deve inviare alle Sezioni regionali di controllo si differenzia da quella che i revisori trasmettono ai consigli comunali e provinciali ai sensi dell'art. 239, comma 1, del T.U. n. 267/2000, sia temporalmente che sostanzialmente. Infatti nel rapporto Organo revisione/Consiglio essa precede l'approvazione del documento contabile mentre nel rapporto organo revisione /Corte essa è resa a documento già approvato. Nella sostanza, il contenuto minimo della relazione alle Sezioni regionali deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità, dall'osservanza del vincolo posto all'indebitamento e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione (a detto contenuto minimo può, tuttavia, per esplicita previsione normativa, affiancarsi la richiesta di ulteriori notizie, utili all'esercizio dei compiti delle Sezioni regionali) mentre il contenuto dei pareri sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio nonché sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto, sono espressamente stabiliti dall'art. 239 TUEL. Più specificamente, recita l'art. 239: "*L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:*

- a) *Attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;*
- b) *Pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio. Nei pareri è espresso un motivato giudizio di congruità,*

- di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione*
- c) *Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento*
- d) *Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;*
- e) *Referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;*
- f) *Verifiche di cassa di cui all'art. 223.*
- (.....)”*

Premesso che il rispetto dell'ordinamento finanziario e contabile, nella redazione dei bilanci, deve essere **sostanziale**, e non meramente formale, così come sostanziale deve essere il rispetto dei vincoli posti a tutela della finanza pubblica, le linee guida emanate dalla Corte dei conti rafforzano il principio del rispetto sostanziale e non formale precisando ulteriormente che la minaccia al conseguimento o alla tenuta degli equilibri può derivare dalla **errata collocazione contabile** di alcune poste strategicamente rilevanti, dalla **quantificazione** di entrate in misura reiteratamente **esuberante**, dalla **conservazione** di **residui attivi** di dubbia esigibilità, dal decisivo

ricorso a **poste** di non **ripetibile** utilizzazione e così via. In tali casi la tenuta degli equilibri può essere minacciata anche se formalmente tutti i vincoli di bilancio appaiono rispettati. Le conseguenze in caso di riscontrato comportamento difforme dalla sana gestione finanziaria o del mancato rispetto degli obiettivi del patto, hanno come risultato obbligato la specifica decisione che le Sezioni regionali inviano esclusivamente ai Consigli comunali e/o provinciali previa istruttoria in contraddittorio, attraverso la quale si contestano le irregolarità rilevate affinché gli stessi consigli provvedano all'adozione delle misure correttive necessarie.

Non a caso il sistema introdotto dalla L.F. per il 2006 si caratterizza attraverso le due relazioni: quella articolata sul bilancio di previsione avente finalità di tutela preventiva degli interessi pubblici contabili, da realizzare in un momento in cui gli effetti delle pratiche irregolari non dovrebbero essere, di regola, consolidati, di modo che la rimozione dei presupposti di tali possibili effetti può consentire una efficace profilassi degli stessi e quella sul consuntivo che, invece, costituisce elemento di chiusura del sistema per evidenziare gli effetti negativi delle impostazioni censurate e non corrette, ovvero di altri fatti irregolari generati dalla concreta gestione contabile.

Elemento comune e fondamentale di entrambi i momenti è, comunque, da ravvisarsi nella circostanza che nel rapporto Corte dei conti – enti locali e loro organi di revisione l'oggetto del sindacato contabile non coincide con quello dell'eventuale accertamento in sede giurisdizionale. Infatti il controllo della Corte, esercitato attraverso il collegamento con i revisori dei conti, in materia di rispetto dei vincoli della finanza pubblica, si obiettivizza attraverso il riscontro sui bilanci, senza estendersi al sindacato di merito sui fatti gestori collegati e sulla loro imputabilità a soggetti eventualmente responsabili di illeciti. Come è noto, del resto, nessuna azione di responsabilità può essere intrapresa in assenza dell'elemento soggettivo della colpa grave e di quello obiettivo del danno economicamente quantificabile.

A conclusione, quindi, possiamo affermare che le norme della L. n. 266/05, art. 1, comma 166 ess., richiamano la tutela dell'unità economica della Repubblica ed il coordinamento della finanza pubblica con modalità che non escludono autonomia nella distribuzione delle risorse fra i diversi ambiti di spesa, ma presuppongono il rispetto delle regole contabili nella loro rappresentazione in bilancio: esse, sostanzialmente, sono poste a garanzia dell'ordinamento ed a presidio del buon andamento della finanza

pubblica individuando, quale presidio strategico per garantire l'affidabilità dei bilanci e delle pratiche gestorie ad essi sottesi, la revisione contabile.