

Principi di Revisione e di comportamento dell'Organo di Revisione negli Enti
Locali

Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti

Presidente

Antonio Tamborrino

Vice Presidente

Mario Damiani

Consigliere Segretario

Fabrizio Franchi

Consigliere tesoriere

Giorgio Sganga

Consiglieri

Mino Giacomo Castellani

Antonio Ciuffa

Roberto D'Imperio

Leonardo Losi

Francesco Serao

Claudio Siciliotti

Giovanni Stella

Direttore Generale

Giovanni Morano

Consiglio Nazionale Ragionieri Commercialisti

Presidente

William Santorelli

Vice Presidente

Francesco Distefano

Segretario

Giuliano Bond

Delegato al controllo della gestione

Claudio Bodini

Consiglieri

Giuseppe Ambrosecchia

Roberto Corti
Luciano Aldo Ferrari
Cesario Genco
Luciano Minafra
Paolo Moretti
Lucia Starola

Direttore Generale

Pietro Rosi

Commissione paritetica Enti Pubblici

Consigliere delegato CNDC

Giorgio Sganga

Consigliere delegato CNR

Luciano Minafra

Presidente

Giuseppe Farneti

Corte dei Conti

Aldo Carosi
Francesco Petronio

Marcello Barbaro (CNR)
Walter Bonardi (CNDC)

Davide Barberis (CNDC)
Antonino Borghi (CNR)
Luigi Celestino (CNDC)

Filippo Cento (CNDC)

Paola Contini (CNDC)
Carmine Franco D' Abate (CNDC)

Patrizia Dotto (CNDC)
Elbano De Nuccio (CNDC)
Michele Gaglione (CNR)
Alvaro Gori (CNR)
Silvio Maiga (CNDC)
Antonio Mastrangelo (CNDC)
Francesco Damiano Menna (CNDC)
Giuseppe Munafò (CNR)
Alfonso Mordente (CNDC)
Giosué Nicoletti (CNDC)
Francesco Pio (CNDC)
Stefano Pozzoli (CNDC)
Pasquale Serpico (CNR)
Marco Tognacci (CNR)

Barbara Proietti (segreteria tecnica CNR)
Mara Oliverio (ricercatore CNDC)

Indice

Presentazione

Nota introduttiva

1 Atti preliminari

- 1.1 Nomina ed accettazione
- 1.2 Incompatibilità ed ineleggibilità
- 1.3 Insediamento

2. Norme etico professionali e di comportamento

- 2.1. Comportamento etico – professionale
- 2.2. Esercizio collegiale e/o individuale delle funzioni
- 2.3. Le sedute: periodicità, formalità delle convocazioni, verbalizzazione
- 2.4. Le assenze, la decadenza e le dimissioni
- 2.5. Modalità delle votazioni
- 2.6. Partecipazione alle sedute dell'organo consiliare e della giunta

3. Le funzioni dell'organo di revisione

- 3.1 Norme di riferimento
- 3.2 L'attività di collaborazione
- 3.3 L'attività di controllo e vigilanza

4. Atti di programmazione e di revisione

- 4.1. Premessa
- 4.2. Piano generale di sviluppo dell'ente
- 4.3. Programmazione dei lavori pubblici

- 4.4. Relazione previsionale e programmatica
- 4.5. Bilancio pluriennale
- 4.6. Bilancio di previsione annuale
 - 4.6.1. Il parere sulla proposta di bilancio di previsione
 - 4.6.2. Il parere sulle variazioni di bilancio
- 4.7. Piano esecutivo di gestione

5. Vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione

- 5.1. Premessa
- 5.2. Metodologia di controllo contabile
- 5.3. Controllo contabile
 - 5.3.1. Acquisizione delle entrate
 - 5.3.2. Controllo delle entrate tributarie
 - 5.3.3. Controllo delle entrate da trasferimenti
 - 5.3.4. Controllo delle entrate extratributarie
 - 5.3.5. Controllo delle entrate da indebitamento
 - 5.3.6. Controllo delle entrate da servizi per conto di terzi
 - 5.3.7. Controllo dei residui attivi
- 5.4. Controllo delle spese
 - 5.4.1. Questione generale degli atti relativi alle fasi della spesa
 - 5.4.2. Controllo delle spese correnti
 - 5.4.3. Controllo speciale sulle spese di personale
 - 5.4.4. Controllo delle spese in conto capitale
 - 5.4.5. Controllo delle spese di restituzione dei prestiti
 - 5.4.6. Controllo delle spese da servizi per conto di terzi
 - 5.4.7. L'indebitamento irrituale e i debiti fuori bilancio
 - 5.4.8. L'attività contrattuale
 - 5.4.9. Controllo dei residui passivi
- 5.5. Controllo sulla gestione patrimoniale
- 5.6. Le verifiche di cassa
- 5.7. Gli adempimenti fiscali
 - 5.7.1. considerazioni generali
 - 5.7.2. I controlli sull'applicazione dell'Iva
 - 5.7.3. I controlli sull'applicazione dell'Irap
 - 5.7.4. Il controllo delle dichiarazioni fiscali
- 5.8. Vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi e società controllate

5.9. Le esternalizzazioni dei servizi pubblici locali

5.10. Obblighi di denuncia

6. La revisione economica della gestione

7. Il rendiconto

7.1. Il contenuto della relazione dell'organo di revisione

7.2. Il controllo del conto del bilancio

7.3. Il controllo del conto economico e del prospetto di conciliazione

7.4. Il controllo del conto del patrimonio

8. Le linee guida della corte dei conti

8.1 Finanziaria 2006 e organo di revisione

8.2 Le "linee guida" sul bilancio di previsione

8.3 Le linee guida al Rendiconto

9. Responsabilità' dell'organo di revisione

10. Compenso

Normativa di riferimento

Presentazione

Con la presente edizione dei Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali giungiamo, in collaborazione con la casa editrice Egea, alla terza edizione di tale volume.

Il testo è stato elaborato dalla Commissione paritetica enti pubblici istituita dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali ed in particolare dal gruppo di lavoro principi di comportamento e monitoraggio normativo, supportato - per i temi di propria competenza - dai gruppi di lavoro fiscalità e servizi pubblici della medesima Commissione.

L'unificazione degli albi dei due Consigli ha rafforzato la già attiva collaborazione nella redazione del documento in modo unitario.

L'aggiornamento dei Principi di revisione e di comportamento dell'organo di revisione negli enti locali ha quindi un valore particolare, e non vuole tenere conto solo delle modifiche apportate al quadro normativo, cosa ovvia ed inevitabile, ma anche delle novità gestionali e delle tendenze in atto negli enti locali, delle quali i dottori commercialisti ed i ragionieri sono sensibili osservatori, in virtù dell'esperienza maturata sul campo dai numerosi colleghi che esercitano questa importante e delicata funzione.

Il volume è stato redatto tenendo conto del cambiamento intercorso nel tempo nei rapporti tra l'organo di revisione e l'ente locale, da un lato, e la Corte dei Conti dall'altro. Particolare enfasi, infatti, viene data alla normativa introdotta con la legge 23 dicembre 2005, n.266 ed alle conseguenti linee guida emanate dalla stessa Corte per l'organo di revisione economico-finanziario degli enti locali.

L'edizione che si presenta è stata arricchita, oltre che da una analisi di quanto richiesto dalla recente Finanziaria, anche da parti specifiche in relazione alle società partecipate ed all'indebitamento e alla gestione finanziaria in generale.

Per quanto riguarda i temi "tradizionali", si è scelto di approfondire in particolare ciò che concerne la gestione dei residui, visto che si tratta di una delle aree in cui spesso si gioca l'attendibilità del rendiconto.

Esprimendo l'orientamento dei due Consigli Nazionale sulla materia in oggetto, il testo è indirizzato ai colleghi che operano nel contesto locale della

pubblica amministrazione, fungendo da supporto alla loro attività. Riteniamo che i colleghi impegnati nel controllo negli enti locali abbiano bisogno di un orientamento forte, univoco e chiaro.

L'orientamento fornito è da ritenersi vincolante per i nostri iscritti nei casi di dubbia interpretazione delle norme.

Antonio Tamborrino
Presidente del CNDC

William Santorelli
Presidente del CNR

Nota introduttiva

La prima edizione delle “Norme di comportamento dei revisori degli enti locali” è stata pubblicata sul Giornale dei Dottori Commercialisti nel luglio 1991.

Da allora molte cose sono cambiate ed ha fatto seguito una seconda versione nel 2003 aggiornata ed integrata con l’inserimento dei principi di revisione al fine di fornire ai colleghi riferimenti normativi ed indicazioni tecnico-operative utili per svolgere la propria attività in modo sistematico e puntuale

Oggi la situazione è ancora diversa e siamo certo in procinto di nuovi ed importanti novità, a partire dal fatto che la riforma del Titolo V della Costituzione ha reso necessario rivedere l’intero sistema dei controlli che operano sugli e negli enti locali.

Ma non è solo un fatto giuridico quello che ha portato il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri alla decisione di arrivare alla terza edizione di questi Principi.

Oggi è cambiata la consapevolezza e la maturità dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri che, dopo oltre un quarto di secolo, sono sempre più convinti di poter giocare un ruolo chiave nel processo di riforma della pubblica amministrazione e, in particolare, negli enti locali.

Si è, infatti, consci del fatto che l’aziendalizzazione della pubblica amministrazione, è una necessità per il benessere di tutti i cittadini e non solo un tema, per quanto rilevante, di tipo professionale.

Per questo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri hanno sempre voluto mantenere in attività la Commissione Interprofessionale Paritetica sugli Enti pubblici. Oggi, con l’avvento dell’albo unico non si parla più di Commissione Interprofessionale ma di Commissione Nazionale Enti pubblici del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale Ragionieri.

L’aggiornamento dei “principi di revisione e di comportamento dell’organo di revisione negli enti locali” ha quindi un valore particolare, e non vuole tenere conto solo delle modifiche apportate al quadro normativo, cosa ovvia ed inevitabile, ma anche delle novità gestionali e delle tendenze in atto negli enti locali, delle quali i dottori commercialisti ed i ragionieri sono sensibili

osservatori, in virtù dell'esperienza maturata sul campo dai numerosi colleghi che esercitano questa importante e delicata funzione.

Si deve prendere atto, ancora, che se l'esistenza dell'Organo di Revisione è ormai riconosciuta come necessità incontrovertibile nel mondo delle Istituzioni pubbliche questo non significa che il compito dei revisori debba restare sempre eguale a se stesso.

È cambiato, con i commi 166 e seguenti dell'art. 1 della legge Finanziaria per il 2006 il quadro dei rapporti tra ente locale, organo di revisione e Corte dei Conti ed in questo contesto il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri non sono stati spettatori, intendendo continuare a giocare un ruolo propositivo.

Devono cambiare, e stanno cambiando, anche i rapporti con le altre Istituzioni che operano nel mondo della Pubblica Amministrazione. Per questa ragione i due Consigli nazionali stanno giocando un ruolo attivo e collaborativo con tutte i grandi attori del mondo pubblico, dalla Corte dei Conti alla Ragioneria Generale dello Stato, dal Ministero dell'Interno alle Associazioni degli enti locali.

In particolare la legge finanziaria per il 2006 ha tracciato una strada, che sembrerebbe convincente e che prevede un rapporto più stretto tra Corte dei Conti e Organo di Revisione.

Affinché tale rapporto sia davvero produttivo di utilità sociale e contribuisca al processo di aziendalizzazione, di cui siamo da sempre sostenitori, esso non deve ridursi ad un semplice rapporto di trasmissione di informazioni da parte dei revisori alla Corte, bensì deve portare ad una convergenza nelle procedure e nei metodi e ad uno scambio reciproco di esperienze, come è necessario che sia in uno spirito di collaborazione che deve rimanere un punto fermo tra tutti gli attori dell'ente locale, interni ed esterni.

Il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale Ragionieri, condividendo tale visione strategica, hanno richiesto alla Corte dei Conti di partecipare con suoi esponenti alla redazione di questa terza edizione dei Principi.

Rispetto alla precedente edizione si è provveduto, ovviamente, ad aggiornare il quadro normativo che, in realtà, non ha subito sostanziali modifiche se si fa appunto eccezione della legge finanziaria 2006.

Sono però cambiati, nel giro di pochi anni, i contenuti del fenomeno ente locale, in particolare per quanto riguarda l'accelerazione del processo di esternalizzazione ed il ricorso a forme di finanza non tradizionale.

Tali situazioni pongono certo dei problemi di adeguatezza delle formule contabili adottate negli enti locali, dal momento che la contabilità finanziaria si dimostra sempre più incapace di fronteggiare fenomeni che non le sono propri e quindi rendono necessaria e urgente una riforma radicale.

In ogni caso, anche a legislazione vigente, è compito dei revisori andare oltre il contenuto formale ed analizzare la sostanza del fenomeno aziendale, tenendo quindi conto di quanto sta emergendo.

Per questo l'edizione che si presenta è stata arricchita, oltre che da una analisi di quanto richiesto dalla recente Finanziaria anche da parti specifiche proprio in

relazione alle società partecipate ed all'indebitamento e alla gestione finanziaria in generale.

Per quanto riguarda i temi "tradizionali" si è scelto di approfondire in particolare ciò che concerne la gestione dei residui, visto che si tratta di una delle aree in cui spesso si gioca l'attendibilità del rendiconto.

Si è voluto, comunque mantenere, anche se attenuato, un taglio esplicativo che tenga a ricordare norme e precetti dell'ordinamento finanziario e contabile, così da agevolarne il ricordo nel corso della lettura.

La forte divergenza tra procedure contabili pubbliche e private, infatti, continua a creare problemi non solo sul piano della qualità della informativa ma anche su quello del linguaggio tecnico-aziendale.

Anche per questo, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri auspicano una riforma radicale e coraggiosa, che vada nel senso di una forte convergenza tra sistema contabile degli enti locali e contabilità privatistica, così come è già avvenuto in altri importanti settori della Pubblica Amministrazione, che ne hanno tratto evidente giovamento se non altro in termini di semplificazione delle procedure e di affidabilità delle risultanze contabili.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed il Consiglio Nazionale dei Ragionieri, per altro:

ritengono che sia essenziale incoraggiare il livello professionale dei revisori, per i quali è oggi in essere un concreto programma di Formazione Permanente Continua, nell'ambito del quale sono sempre più frequenti le occasioni di aggiornamento in ambito pubblico;

giudicano necessario ed imprescindibile che venga assicurata in modo concreto l'indipendenza dei revisori. In questo senso certo non va la Finanziaria 2007, che, riducendo la presenza del collegio dei revisori ai soli comuni superiori ai 15.000 abitanti, indebolisce l'organo di controllo. Il legislatore dovrà al più presto rivedere questa norma, che rischia di minare alla radice la credibilità dell'intero sistema dei controlli e suscita gravi dubbi sulle reali finalità del legislatore stesso

Nel concludere questa premessa si vuole ringraziare la Corte dei Conti per avere accettato di collaborare, ed in particolare i Magistrati Francesco Petronio e Aldo Carosi che hanno fattivamente partecipato alla stesura dei Principi.

Giorgio Sganga

(Consigliere Nazionale del CNDC con delega al settore pubblico)

Luciano Minafra

(Consigliere Nazionale del CNR con delega al settore pubblico)

1. Atti Preliminari

1.1. Nomina e accettazione

L'articolo 234 del d.lgs. 267/00 dispone la nomina:

- di un unico revisore nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni di comuni e nelle comunità montane;
- di un collegio composto da tre membri nei restanti enti locali.

I revisori devono essere scelti:

- uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge la funzione di presidente;
- uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;
- uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri¹.

Ogni consigliere può esprimere un massimo di due preferenze e risultano eletti i candidati che hanno ottenuto il maggior numero di voti all'interno delle tre categorie professionali su indicate.

L'organo di revisione dura in carica tre anni ed è rieleggibile per una sola volta.

Il concetto di "rieleggibilità" è stato oggetto di diverse interpretazioni e disquisizioni.

In merito, in attesa di un chiarimento legislativo, si ritiene opportuno che nello stesso ente locale i componenti dell'organo di revisione non possono assumere l'incarico per oltre due trienni, consecutivi o meno.

¹ Fermo restando che dall'1 gennaio 2008 entrerà in vigore il Dlgs 139/2005 e quindi la situazione muterà.

La carica decorre dalla data di esecutività della delibera di nomina o dalla data di immediata eseguibilità della stessa.

L'affidamento dell'incarico è subordinato al rilascio, da parte dei revisori nominati, della dichiarazione resa nei termini di cui all'art. 47 del d.p.r. 28/12/2000, n. 445, con la quale si attesta l'insussistenza di cause di ineleggibilità, di incompatibilità ed il non superamento del limite degli incarichi ricoperti, come previsto dal primo comma dell'articolo 238 del d.lgs. n. 267/00.

Prima dell'accettazione o meno della carica il revisore eletto deve informarsi su quanto riportato nella delibera di nomina, in particolar modo del compenso deliberato e di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del d.lgs. n. 267/00 e prendere visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'organo di revisione.

L'organo di revisione cessa l'incarico alla scadenza del triennio con la possibilità di proroga, ai sensi della legge n. 444/94, di non oltre 45 giorni.

L'attuale normativa non consente una autonoma regolamentazione di tale termine per cui, al fine di evitare l'illegittimità di atti fondamentali in assenza dell'organo di revisione, l'organo consiliare si deve attivare per procedere alle nuove nomine prima della scadenza del termine suddetto.

Nel caso in cui ciò non avvenga viene data notizia all'organo consiliare dell'ente e l'organo di revisione non deve più operare.

Il comma 715 della legge finanziaria per il 2007 stabilisce inoltre - nei casi di scioglimento dei consigli comunali e provinciali - ai sensi dell'articolo 143 del Testo Unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, gli incarichi di cui all'articolo 110 del medesimo testo unico nonché l'incarico di revisore dei conti e rapporti di consulenza e di collaborazione coordinata e continuativa sono risolti di diritto se non rinnovati entro quarantacinque giorni dall'insediamento della commissione straordinaria per la gestione dell'ente.

1.2. Incompatibilità e ineleggibilità

Occorre distinguere le ipotesi di ineleggibilità alla carica di revisore negli enti locali da quelle di incompatibilità.

Le prime rappresentano cause impeditive alla nomina ed esercizio della carica di revisore negli enti locali; le seconde determinano una situazione di conflitto di interessi che non rendono nulla l'elezione, se preesistenti, e non comportano la decadenza se sorgono durante il mandato nel caso in cui viene rimossa la funzione o la situazione che genera il conflitto.

Le cause impeditive alla elezione ed esercizio della carica di revisore negli enti locali sono indicate nei primi tre commi dell'articolo 236 del d.lgs. n. 267/00 e sono così riassumibili:

- cause di ineleggibilità ex art. 2399 del c.c. secondo cui non possono essere

eletti revisori e se eletti decadono:

- l'interdetto;
- l'inabilitato;
- il fallito;
- chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi;
- i parenti e gli affini entro il quarto grado dei componenti dell'organo esecutivo;
- coloro che sono legati all'ente o alle società da questo controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita.

L'incarico di revisore non può essere esercitato nel caso in cui si viene a creare una situazione di conflitto di interessi per cumulo di funzioni ricoperte, anche in precedenza, dal revisore. Il secondo comma dell'articolo 236 del d.lgs. n. 267/00 individua tali situazioni inibendo la carica di revisore a:

- componenti in carica degli organi dell'ente locale;
- componenti in carica nel biennio precedente la nomina degli organi dell'ente locale;
- membri dell'organo regionale di controllo (oggi soppressi);
- segretario e dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato;
- dipendenti della regione, della provincia, della città metropolitana, delle Comunità montane e delle unioni di comuni compresi nella circoscrizione territoriale di competenza;

Il terzo comma dell'articolo 236 del d.lgs. n. 267/00 prevede l'incompatibilità tra l'attività di revisore e l'assunzione di incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o, comunque, sottoposti al controllo o vigilanza dell'ente stesso.

Secondo la Corte di Cassazione il concetto di vigilanza comprende "ogni forma di ingerenza o di controllo del comune nell'attività dell'ente controllato, senza la necessità che la vigilanza medesima si espliciti nelle forme più penetranti dell'annullamento o dell'approvazione degli atti del medesimo".

Al fine di non far coesistere il ruolo di controllore e controllato, il revisore non può assumere incarichi o consulenze presso le aziende speciali dell'ente locale, in quanto sottoposte a vigilanza dello stesso come disposto dall'articolo 114 comma 6 del d.lgs. n. 267/00, né presso i consorzi a cui partecipa l'ente per l'assimilazione alle aziende speciali stabilita dall'art. 31, né si ritiene, presso le società di capitale controllate dall'ente locale nei modi indicati dal primo comma dell'articolo 2359 del c.c..

Non vi è incompatibilità tra la carica di revisore dei conti di un ente locale e quella di presidente del collegio sindacale di una società a capitale pubblico maggioritario posseduto dal medesimo ente. Il Consiglio di Stato, sezione V, il 16 novembre 2005 ha pronunciato la sentenza n. 6407, affermando, infatti, che è legittimo nominare come presidente del collegio dei revisori dei conti di

un'amministrazione provinciale, chi contemporaneamente presieda il collegio sindacale di una multiutility del medesimo ente.

Il magistrato d'appello ha confermato la precedente pronuncia del Tar Veneto, sez. II, di cui alla sentenza 20 febbraio 2004, n. 358, sancendo che al caso di specie non osta la previsione contenuta nell'art. 236, c. 1, del D.lgs. 18.8.2000, n. 267, che stabilisce che per i revisori degli enti locali si applicano le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile.

Si specifica che non possono essere configurate con normativa locale altre ipotesi di ineleggibilità ed incompatibilità oltre quelle previste dall'art. 236 del d.lgs. n. 267/00 in quanto norma inderogabile in base a quanto previsto dall'art. 152 dello stesso d.lgs..

In tale senso si è espresso anche il Consiglio di Stato con delibera n. 4774 del 12 settembre 2001.

1.3 Insediamento

L'insediamento determina il momento di inizio dell'attività dell'organo di revisione.

La prima convocazione, qualora non sia disposta dal sindaco (per il comune) e dal presidente (per la provincia e per gli altri enti), avviene a cura del presidente del collegio stesso che può darne comunicazione al presidente del consiglio.

Con l'insediamento, l'organo di revisione prende possesso dell'ufficio, determina le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere l'attività, ivi compreso l'esame di eventuali documenti, l'espressione di pareri e formulazioni di relazioni relative ad attività e/o adempimenti in corso riferiti ad esercizi precedenti non ancora approvati e per i quali non sia stata presentata ancora la relazione da parte dell'organo di revisione e la formulazione della relazione/ questionario alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti sul bilancio di previsione e sul rendiconti ai sensi dei commi 166 e seguenti dell'art.1 della legge 266/2005, non ancora presentata.

L'organo di revisione individua altresì le forme di collaborazione operativa da chiedere all'ente in aggiunta a quelle espressamente previste dagli articoli 234 e seguenti del d.lgs. 267/00, valuta se esista la necessità di richiedere l'assegnazione di uno staff o, comunque, di strutture adeguate, quali ad esempio la segreteria e locali attrezzati, determina il calendario e la cadenza delle proprie adunanze e quanto altro occorra per il proprio funzionamento che non sia stato (ancora) previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente.

Nei comuni con meno di 15.000 abitanti l'organo di revisione eletto, previa comunicazione della nomina da parte del sindaco, si insedia e determina la programmazione della propria attività. Dell'insediamento va redatto verbale.

2. Norme di comportamento generali

2.1 Comportamento etico-professionale

Vengono qui espressamente richiamate le norme deontologiche stabilite dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti (CNDC) e dal Consiglio Nazionale Ragionieri e Periti Commercialisti (CNRPC), quelle contenute nei principi di comportamento del Collegio Sindacale in quanto compatibili, nonché le norme contenute nel documento n.2 dei principi di revisione statuiti dagli ordini professionali.

In particolare sono richiamate le norme in materia di:

1. Competenza professionale - L'accettazione dell'incarico di revisore negli enti locali presuppone la conoscenza specifica della normativa riferibile a tali enti. Nel caso in cui il revisore, per l'espletamento della sua attività, si avvalga di propri collaboratori deve assegnare a questi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato.

2. Aggiornamento professionale - Il revisore deve mantenere un costante aggiornamento professionale nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, l'attività di revisione negli enti locali.

3. Indipendenza - Nell'espletamento dell'incarico il revisore si deve trovare in una posizione di indipendenza formale e sostanziale.

L'indipendenza formale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità previste dalla legge.

L'indipendenza professionale consiste nello svolgimento dell'incarico con imparzialità (obiettività) ed onestà intellettuale (integrità) e nell'assenza di qualsiasi interesse che il revisore possa avere, direttamente o indirettamente, con l'ente nei confronti del quale viene esercitata l'attività di revisione, verso gli amministratori e responsabili dei servizi.

Pertanto il revisore deve rifiutare l'incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare la sua attività, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza, qualora emerga la parentela o affinità con dirigenti dell'ente locale.

Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi.

4. Segreto professionale - Il revisore è vincolato all'osservanza del segreto professionale. Deve perciò astenersi dal manifestare a terzi, se non nei termini e nei modi previsti dall'incarico, dalle norme di legge e dalla deontologia professionale, i fatti di cui è venuto a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'incarico.

L'osservanza del segreto professionale si estende ai collaboratori del revisore.

5. Rapporti tra revisori - I rapporti tra revisori devono essere improntati su basi di correttezza e collaborazione.

Quando un revisore succede ad un altro deve acquisire una adeguata documentazione e specifiche informazioni dal precedente revisore che deve rendersi disponibile.

Nelle proprie relazioni il revisore non deve far riferimento al lavoro del precedente revisore in quanto deve assumersi la completa responsabilità delle conclusioni raggiunte.

Le norme in materia di competenza ed aggiornamento professionale, assumono per i revisori degli enti locali un particolare valore, anche perché sono propedeutiche all'effettiva realizzazione del principio di indipendenza nei suoi aspetti sostanziali.

2.2 Esercizio collegiale e/o individuale delle funzioni

L'organo di revisione, se collegiale, è definito collegio e i singoli componenti revisori. La presidenza è attribuita al componente prescelto dall'organo consiliare in qualità di revisore contabile.

Quando l'organo di revisione è composto da un solo revisore esso si qualifica come "revisore unico".

Il collegio dei revisori è validamente costituito anche nel caso in cui siano presenti solo due componenti.

Delle riunioni, verifiche e determinazioni viene redatto un verbale.

Premesso che i singoli componenti possono eseguire verifiche e controlli individuali, la possibilità di operare separatamente può essere prevista dallo statuto o dal regolamento dell'ente, specialmente per lo svolgimento dell'attività istruttoria connessa all'esercizio della funzione di vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione.

Le verifiche individuali devono essere preventivamente segnalate e motivate al presidente e successivamente documentate per la verbalizzazione da parte del collegio.

Rientra, comunque, nei poteri del presidente di assegnare specifici incarichi di esame ai componenti o ripartire compiti fra i medesimi, salva poi la collegialità della decisione. Così come in forma collegiale dovranno essere adottate le determinazioni in ordine alle funzioni di: collaborazione con l'organo consiliare, pareri sul bilancio di previsione e documenti di programmazione e loro variazioni, relazione sul rendiconto, referto all'organo consiliare su gravi irregolarità. Parimenti collegiale, salvo delega al presidente o ad altro membro, sarà la partecipazione alle riunioni dell'organo consiliare o di giunta.

L'organo di revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità e con compensi a proprio carico, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui art. 234 del d.lgs. n. 267/00.

2.3 Le sedute: periodicità, convocazione, verbalizzazione

Oltre a quelle espressamente previste dalla legge, alcune regole vanno stabilite nel regolamento dell'ente altre, in assenza, rientrano nel potere di auto-organizzazione dello stesso organo.

Appartengono ad esempio al regolamento: le regole sulle modalità di convocazione, anche su iniziativa di due componenti, il sistema di votazione, la previsione di un numero di sedute periodiche (anche per stabilire gli obblighi minimi ai fini della dichiarazione di inadempienza), la possibilità di tenere eccezionalmente sedute fuori la sede dell'ente. Il resto appartiene alle prerogative di organizzare il funzionamento del collegio che sono proprie del presidente.

La verbalizzazione è un'esigenza tipica delle forme di attività collegiali; la stesura del verbale - in assenza di servizi di assistenza previsti dal regolamento - spetta, come è consuetudine, al componente più giovane di età sotto la direzione del presidente.

I verbali, previa approvazione collegiale, vengono sottoscritti da tutti i componenti e, con numerazione progressiva, vanno raccolti e custoditi presso la sede dell'ente a cura del segretario.

I verbali e/o le comunicazioni che riflettono atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti vanno trasmessi al sindaco (per il comune) e al presidente (per la provincia e gli altri enti), all'assessore delegato alla materia, al direttore generale e al nucleo di valutazione; l'obbligo di ottemperanza spetta all'organo o all'ufficio alla cui gestione il rilievo si riferisce.

I verbali che riflettono forma di collaborazione con l'organo consiliare, oppure il referto sulle gravi irregolarità riscontrate, vanno indirizzati e trasmessi al presidente di tale organo. (per le Province ed Comuni superiori a 15.000 abitanti al Presidente del Consiglio ed al Sindaco per gli altri)

Le regole sulla periodicità delle sedute, sulla verbalizzazione e sulla trasmissione di atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti interessano anche l'organo di revisione individuale.

2.4 Le assenze, la decadenza e le dimissioni

Oltre che per scadenza del mandato e per dimissioni volontarie, il revisore cessa dall'incarico per impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico stesso per un periodo di tempo stabilito dal regolamento.

Dell'assenza alle riunioni deve essere data preventiva segnalazione e giustificazione. L'assenza di due componenti non consente di tenere la seduta. In caso di assenza del presidente di norma presiede il componente più anziano di età.

La decadenza dall'incarico è causata dall'impossibilità di svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito nel regolamento di contabilità dell'ente.

L'organo di revisione può essere revocato solo per inadempienza, come la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro i termini di legge, i mancati pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio entro i termini stabiliti dal regolamento.

Le dimissioni volontarie di un componente del collegio non ne compromettono la funzionalità, che è assicurata, fino a sostituzione del dimissionario, dai due membri ancora in carica.

Il componente decaduto è sostituito dall'organo consiliare e l'eletto dura in carica fino al termine originario di durata del triennio.

2.5 Modalità delle votazioni

La materia delle modalità di votazione può essere disciplinata nel regolamento dell'ente.

Comunque il collegio decide con voto palese e a maggioranza semplice; in caso di parità prevale il voto del presidente.

Non è ammissibile l'astensione salvo il verificarsi di conflitto di interesse che determina l'obbligo dell'astensione.

Il voto contrario va motivato e il revisore dissenziente ha il diritto di iscrivere nel verbale le ragioni del dissenso e di allegare relazioni di minoranza. L'assenza di indicazione nei verbali significa unanimità.

I soggetti eventualmente invitati alle sedute del collegio non possono presenziare alle votazioni.

2.6 Partecipazione alle sedute dell'organo consiliare e della giunta

Al fine di garantire l'adempimento delle proprie funzioni, all'organo di revisione è data facoltà di partecipare alle assemblee dell'organo consiliare. E' comunque opportuno essere presenti alle assemblee di approvazione del bilancio preventivo e del rendiconto di gestione. Inoltre, il regolamento di contabilità e lo statuto dell'ente possono prevedere la partecipazione anche alle riunioni della giunta.

Per consentire la partecipazione alle assemblee all'organo di revisione vanno comunicati, anche via e – mail, i relativi ordini del giorno.

Lo statuto o il regolamento dovrebbero indicare se è consentito all'organo di revisione di intervenire nella discussione e verbalizzazione degli atti oppure se esso può soltanto assistere alla seduta.

Data la natura politico amministrativa di questi organi deliberanti appare più funzionale che il regolamento preveda soltanto forme di collaborazione rese in forma scritta e previo esame dei documenti e delle proposte di deliberazioni secondo la procedura prevista dalla legge.

In riferimento alla partecipazione facoltativa alle sedute dell'organo consiliare si è espresso l'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali con parere in data 14/2/2005, affermando che la norma prevede una partecipazione facoltativa (diritto a partecipare e non obbligo) al fine di meglio adempiere alle funzioni di collaborazione e di vigilanza sulla regolarità amministrativa, contabile, finanziaria ed economica della gestione.

La presenza alle sedute, se ammessa, dovrà estendersi anche a quelle cosiddette riservate.

L'organo di revisione può chiedere al sindaco (per il comune) ed al presidente (per la provincia e gli altri enti locali) la trasmissione dell'elenco delle deliberazioni adottate.

Ai fini dell'esercizio del diritto di accesso agli atti prevista dal secondo comma dell'art. 239 del d.lgs. n. 267/00, l'organo di revisione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se non già previsto dal regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell'ente.

3. Le funzioni dell'organo di revisione

3.1 Norme di riferimento

Le funzioni dell'organo di revisione sono statuite dal 1° comma dell'articolo 239 del d.lgs. 267/00 e sono così riassumibili:

- attività di collaborazione con l'organo consiliare nella sua funzione di controllo e di indirizzo;
- attività di controllo e vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria, economica e patrimoniale della gestione diretta ed indiretta intesa nella sua interezza che include l'acquisizione di entrate e l'effettuazione di spese, l'attività contrattuale, l'amministrazione dei beni, gli adempimenti fiscali.

L'attività dell'organo di revisione viene espletata attraverso:

- pareri sul bilancio e relative variazioni;
- verifiche periodiche;
- attestazioni sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione;

- rilievi e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;
- referti all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione.

Non compete all'organo di revisione esprimere giudizio in merito alle scelte operate dall'ente nell'esercizio della propria autonomia.

Come chiarito dalla sezione controllo della Corte dei conti "spetta agli enti locali, nell'ampio margine della discrezionalità amministrativa, valutare i bisogni della collettività e concorrere al loro soddisfacimento in base alle risorse disponibili."

La caratteristica delle funzioni dell'organo di revisione esclude l'opportunità di far parte, come componente, e di partecipazione all'attività del nucleo di valutazione dell'ente.

3.2 L'attività di collaborazione

L'attività di collaborazione con l'organo consiliare concerne tutta la complessa attività di indirizzo e controllo politico-amministrativo ad esso attribuite dall'art. 42 del d.lgs. 267/00 trovando limiti solo nello statuto e nel regolamento.

Essa va esercitata essenzialmente nelle materie aventi natura o riflessi economico-finanziari, il che significa che l'organo di revisione affianca l'organo consiliare in quasi tutte le sue attività tra quelle indicate nel 2° comma del suddetto articolo.

In questa collaborazione, non certo semplice, l'organo di revisione, proprio per l'aspetto professionale che lo caratterizza, va a svolgere una funzione di supporto essenziale per le scelte che l'organo consiliare va ad effettuare.

La collaborazione si concretizza di norma con pareri e proposte sugli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consiliare tesi a conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati, una migliore efficienza, efficacia ed economicità della gestione nonché ad ottenere il miglioramento dei tempi e modi dell'azione amministrativa.

Affianca, pertanto, l'organo consiliare non solo nella sua funzione di indirizzo ma anche e, principalmente, in quella di controllo.

Attraverso la formulazione di rilievi e proposte provvede ad assicurare il controllo di regolarità amministrativa e contabile.

Va chiarito che la collaborazione ha come destinatario l'organo consiliare dell'ente e non già l'organo esecutivo o la struttura operativa che sono invece soggetti al controllo da parte dell'organo di revisione.

Collaborazione non deve altresì significare consulenza e la differenza va riferita al fatto che la collaborazione dell'organo di revisione riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e di valutazione dei risultati delle politiche realizzate, mentre la consulenza riguarda valutazioni a

priori delle politiche al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto, prestando nel contempo le competenze tecniche proprie.

3.3 L'attività di controllo e vigilanza

L'attività di controllo da parte dell'organo di revisione si svolge nell'arco temporale dell'esercizio finanziario e riguarda:

- gli atti di programmazione e di previsione;
- la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione;
- la vigilanza sulla gestione economica;
- l'analisi dei risultati;
- la vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi e società partecipate.

Nei paragrafi che seguono vengono prese in analisi le attività suddette che vedono coinvolto l'organo di revisione nelle diverse fasi dell'attività amministrativa dell'ente locale: programmazione, gestione e rendicontazione.

In merito alla vigilanza sulle aziende, consorzi e società partecipate va precisato che il controllo dell'organo di revisione non riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità degli organismi partecipati bensì gli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri finanziari dell'ente locale intero. Rilevano quindi l'effettività delle posizioni creditorie e debitorie nonché l'entità delle eventuali perdite nonché la necessità di ricapitalizzazione che queste comportino

4. Atti di programmazione e di previsione

4.1 Premessa

Le fasi della programmazione dell'attività nell'ente locale possono essere così sinteticamente schematizzate:

- pianificazione strategica
- programmazione generale
- programmazione esecutiva

La pianificazione strategica trova il suo fondamento nella definizione del piano generale di sviluppo dell'ente, presentato al consiglio dal sindaco o dal presidente della provincia neo eletti, relativo alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato.

Rispetto al passato, quando il sindaco doveva presentare la proposta degli indirizzi generali di governo per la discussione ed approvazione nella prima seduta del consiglio, l'attuale normativa individua un processo di programmazione e controllo degli obiettivi programmati in documenti e procedure che presuppongono un ruolo attivo del consiglio.

In base, infatti, a quanto previsto dal 3° comma dell'articolo 46 e dal 3° comma dell'articolo 42 del d.lgs. n. 267/00, il consiglio, nei modi disciplinati dallo statuto, partecipa alla definizione, all'adeguamento e alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte del sindaco o del presidente della provincia e dei singoli assessori.

Con la programmazione generale, sulla base delle azioni e dei progetti indicati nel piano di sviluppo dell'ente, si procede alla redazione del documento di piano che è la relazione previsionale e programmatica per l'individuazione e graduazione degli obiettivi strategici di medio e lungo periodo attraverso l'esame della realtà ambientale in cui opera l'ente (analisi esterna della popolazione, dell'ambiente e del territorio) e la valutazione delle risorse disponibili (analisi interna riferita alla struttura organizzativa, al patrimonio disponibile e alle risorse finanziarie).

Si procede, quindi, alla quantificazione finanziaria degli obiettivi pianificati nel medio e breve periodo attraverso la definizione tecnica del programma pluriennale (bilancio pluriennale) nonché all'individuazione degli obiettivi tattici di breve periodo (bilancio preventivo).

Sia il bilancio pluriennale che quello annuale sono redatti in termini di competenza.

Il bilancio pluriennale indica, per ciascun anno, la spesa corrente consolidata, la spesa corrente di sviluppo e la spesa per investimenti.

Gli stanziamenti del primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale.

Con la programmazione esecutiva i programmi e progetti, precedentemente individuati, vengono tradotti in decisioni operative tramite un'azione congiunta e negoziata tra l'organo politico esecutivo e la struttura operativa dell'ente.

Si entra così nella fase di budgeting con la quale vengono stabiliti gli obiettivi di breve periodo, individuati i responsabili e assegnate le risorse ritenute necessarie.

Strumento di questa fase di programmazione è il P.E.G. che è strettamente collegato al bilancio e ne costituisce un'articolazione operativa - gestionale.

L'attività dell'organo di revisione deve essere indirizzata all'analisi e verifica di tutti i documenti di programmazione al fine di valutare le previsioni gestionali dell'ente nell'arco temporale di breve e medio periodo e la coerenza (coerenza interna) degli obiettivi indicati nei diversi documenti di programmazione.

La coerenza (interna) richiede di assicurare un nesso logico e conseguente fra:

- la programmazione strategica, generale ed esecutiva;
- la previsione;
- gli atti di gestione;
- la rendicontazione generale

ed implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza interna, inoltre, richiede che:

- a) in sede preventiva la relazione previsionale e programmatica sia conseguente alla pianificazione dell'ente (piano generale di sviluppo, piano triennale dei lavori pubblici, programmazione del fabbisogno di personale ecc.);
- b) in sede di gestione le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati nella relazione revisionale e programmatica e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- c) in sede di rendiconto sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi. L'organo di revisione deve inoltre, verificare la coerenza esterna ed in particolare la coerenza delle previsioni con gli obiettivi di finanza pubblica (patto di stabilità interno) e con la programmazione regionale.

Ai sensi di quanto previsto dal 3° comma dell'articolo 42 e dal 2° comma dell'articolo 193 del d.lgs. n. 267/00, l'organo consiliare provvede con delibera alla verifica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte della giunta e alla ricognizione dello stato di attuazione dei programmi. Su tali proposte di deliberazione, se comportano modifiche al bilancio, l'organo di revisione dovrà esprimere un motivato giudizio ai sensi dell'articolo 239, comma 1, lettera b) del d.lgs. n. 267/00. L'organo di revisione deve comunque verificare se gli equilibri sono salvaguardati e relazionare al Consiglio.

4.2 Piano generale di sviluppo dell'ente

Il comma 3 dell'articolo 46 del d.lgs. n. 267/00 dispone che, entro un termine fissato dallo statuto, il sindaco o il presidente della provincia, "sentita la giunta", presenta al consiglio le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato.

Tali linee vengono tradotte in un piano generale di sviluppo dell'ente mediante il quale si attua il confronto degli indirizzi generali di governo con le reali possibilità operative dell'ente. Il piano generale di sviluppo esprime, per la durata del mandato in corso, le linee dell'azione dell'ente nel campo dell'organizzazione e del funzionamento degli uffici, dei servizi da assicurare, delle risorse finanziarie correnti da assegnare e degli investimenti e delle opere pubbliche da realizzare.

Perciò, prima della sua redazione, è necessario approfondire ed analizzare:

- le necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei servizi che non abbisognano di realizzazione di investimento;
- le possibilità di finanziamento con risorse correnti per l'espletamento dei servizi, oltre le risorse assegnate in precedenza, nei limiti delle possibilità di espansione;
- il contenuto concreto degli investimenti e delle opere pubbliche che si pensa di realizzare;
- il costo di essi in termini di spesa di investimento;
- i riflessi in termini di spesa corrente per ciascuno degli anni del mandato;
- le disponibilità di mezzi straordinari;
- le disponibilità in termini di indebitamento;
- il costo delle operazioni finanziarie e le possibilità di copertura;
- la compatibilità con le disposizioni del patto di stabilità interno.

Prima dell'approvazione del piano generale di sviluppo da parte del consiglio, l'organo di revisione deve esprimere un motivato giudizio di congruità.

4.3 Programmazione dei lavori pubblici

La programmazione degli investimenti rappresenta una delle principali attività dell'ente locale per i riflessi che la stessa esercita in ordine allo sviluppo economico del territorio amministrato e all'occupazione.

L'articolo 200 del d.lgs. 267/00 ha posto alcuni limiti a questo tipo di programmazione prescrivendo che per tutti gli investimenti, comunque finanziati, l'organo deliberante nell'approvare il progetto, o il piano esecutivo dell'investimento, dia atto della copertura delle maggiori spese derivanti dallo stesso nel bilancio pluriennale e assuma l'impegno di inserire nei bilanci pluriennali successivi le ulteriori o maggiori previsioni di spesa relative ad esercizi futuri.

L'ente deve, quindi, dimostrare di possedere la capacità di sostenere gli oneri derivanti dal finanziamento dell'opera e quelli della successiva gestione.

I legami tra la normativa finanziaria sugli investimenti e le prescrizioni in materia di bilancio triennale devono indirizzare le scelte dell'ente verso la

predisposizione di un piano generale dei lavori pubblici realistico e realizzabile, in piena armonia con la reale disponibilità di risorse.

Gli elementi fondamentali che stanno alla base di una programmazione realistica delle opere pubbliche possono essere così individuate:

- valutazione del grado di priorità dell'investimento, data la limitatezza delle risorse disponibili;
- valutazione dell'investimento in termini economici e di efficacia;
- capacità tecnica di realizzazione;
- scelta adeguata della fonte di finanziamento tenendo conto che il ricorso all'indebitamento deve far riferimento non tanto alla massima disponibilità teorica ma, soprattutto, alla capacità reale di rimborsare i mezzi di terzi.

Quest'ultimo elemento è determinante in quanto il ricorso al credito influisce sull'equilibrio corrente dei bilanci futuri in relazione ai maggiori oneri derivanti dal rimborso delle quote in conto capitale e in conto interessi dei prestiti contratti.

Il bilancio dell'ente non deve essere quindi concepito come la somma di due comparti distinti (il bilancio di parte corrente e il bilancio degli investimenti) ma costituisce un'unica entità economica e finanziaria.

La scelta di espandere o di contrarre la spesa corrente e la pressione tributaria sul cittadino vengono definite nel momento stesso in cui si decide la politica di investimento.

Le modalità di finanziamento degli investimenti sono individuate dall'art. 199 del d.lgs. n. 267/00.

L'organo di revisione, nello svolgimento della sua attività, deve valutare attentamente i lavori pubblici programmati al fine di verificare la realizzabilità dell'opera, le fonti di copertura e l'eventuale rilascio di garanzie.

In particolare per le opere finanziate con fonti onerose occorre verificare il rispetto dei limiti al ricorso all'indebitamento previsti dal 1° comma dell'articolo 204 del d.lgs. n. 267/00 e gli effetti economici e finanziari sul bilancio pluriennale e sui bilanci successivi.

La programmazione dei lavori pubblici si concretizza con la predisposizione del programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici (o l'aggiornamento annuale) di cui all'articolo 128 dlgs 163/2006.

Con decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti in data 9/6/2005, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 150 del 30/6/2005, sono dettate disposizioni relative alla procedura per la redazione e pubblicazione del programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici di cui all'art. 128 dlgs 163/2006e sono stati adattati gli schemi tipo.

Redazione, adozione e pubblicazione

Lo schema di programma e d'aggiornamento deve essere redatto entro il 30 settembre di ogni anno.

Lo schema è un atto tecnico di proposta.

L'organo esecutivo deve adottare, entro il 15 ottobre d'ogni anno, con formale approvazione, lo schema di programma triennale e l'elenco annuale. Ai fini della loro pubblicità e trasparenza gli schemi sono affissi per almeno sessanta giorni consecutivi nella sede dell'ente. L'ente, considerata l'importanza di tale strumento di programmazione, deve opportunamente adottare ulteriori forme di informazione nei confronti dei soggetti comunque interessati al programma, come indicato dal comma 1 dell'art. 5 del citato decreto.

Il termine del 15 ottobre è da considerarsi non perentorio, ma soltanto sollecitatorio. Occorre in ogni modo ribadire che, come nel passato, il bilancio di previsione non potrà essere approvato se non sono decorsi i sessanta giorni di pubblicazione.

Il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici sono approvati in via definitiva dal Consiglio comunale unitamente al bilancio preventivo di cui costituiscono parte integrante.

Il programma triennale, l'elenco annuale ed i relativi aggiornamenti sono pubblicati, dopo l'approvazione, sugli appositi siti internet predisposti dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, dalle regioni e province autonome.

Contenuto del programma triennale ed elenco annuale

Nel programma triennale e nell'elenco annuale devono essere inclusi i lavori di singolo importo superiore a 100.000 euro (art. 128, comma 1 dlgs 163/2006).

Per l'inclusione nell'elenco annuale occorre che, per i lavori di importo inferiore a 1.000.000 di euro, sia approvato uno studio di fattibilità e, per i lavori superiori a 1.000.000 di euro, sia approvato un progetto preliminare (vedi circolare Min. Infrastrutture del 16/12/2004 n. 1618/IV, punto 4).

Qualsiasi intervento per il quale è stato redatto un progetto preliminare ai sensi dell'art. 16, comma 3, della legge 109/94, può essere incluso nel programma triennale ed elenco annuale.

Per l'inclusione nel programma triennale d'interventi superiori a 10 milioni di euro occorre preliminarmente redigere studi di fattibilità secondo quanto previsto dall'art. 4 della legge 144/1999.

Per i lavori inferiori a 10 milioni di euro è sufficiente uno studio sintetico ai sensi dell'art. 11, comma 2 del d.p.r. n. 554/1999, nel quale sono indicate ed approfondite :

- le caratteristiche funzionali, tecniche, gestionali ed economico-finanziarie
- analisi dello stato di fatto relativo ad eventuali componenti storico-artistiche, architettoniche, paesaggistiche e di sostenibilità ambientale;
- analisi socio-economiche, amministrative e tecniche.

Per i lavori di manutenzione è sufficiente l'indicazione degli interventi accompagnata da una stima sommaria dei costi.

Per l'inclusione del lavoro nell'elenco annuale occorre la conformità urbanistica ed ambientale. Le conformità devono essere perfezionate entro la data di approvazione del programma triennale ed elenco annuale (approvazione del bilancio), (vedi punto 5 della circolare n. 1618/Iv del 16/12/2004 del Min. Infrastrutture).

Le risorse disponibili derivano da:

- previsioni contenute nei documenti di programmazione. Ed in particolare risorse previste nel:
 - piano generale di sviluppo, art. 165, comma 7 del Tuel e punto 11 del principio contabile n. 2;
 - nel bilancio pluriennale;
 - nel piano regolatore;
 - in altri strumenti di programmazione.
- previsione d'apporto di capitale privato (art. 128 comma 2, d.lgs 163/2006);
- previsione di trasferimento di beni immobili (art. 19 comma 5/ter legge 109/94).

Nella scheda n. 1 l'articolazione delle risorse è classificata in 6 voci così distinte:

- entrate aventi destinazione vincolata per legge
- entrate acquisite con assunzione di prestiti
- entrate acquisite con apporto di capitale privato
- trasferimento di immobili all'appaltatore
- stanziamenti di bilancio (avanzo, entrate specifiche destinate ad investimenti
- altre risorse, compresa la cessione di immobili.

La somma delle risorse disponibili in ciascun anno riportata nella scheda n. 1 (quadro delle risorse disponibili) deve essere uguale alla stima dei costi indicata per ciascun anno nella scheda n. 2 (articolazione della copertura finanziaria).

La previsione delle risorse disponibile deve trovare la sua corrispondenza e conciliazione con le previsioni di bilancio annuale e pluriennale. Le uniche eccezioni a tale corrispondenza sono costituite da apporti che non hanno diretta rilevanza finanziaria per l'ente quali interventi finanziati totalmente o parzialmente da privati o realizzata con il sistema del project financing.

Anche la previsione di costi di ciascun anno indicata nella scheda 2, deve trovare la corrispondenza e conciliazione con le previsioni di bilancio annuale e pluriennale.

Al fine di dare attendibilità alla previsione delle risorse disponibili, la scheda n 2B, richiede l'identificazione e l'indicazione del valore stimato di ciascun immobile che s'intende trasferire in diritto di superficie o in proprietà nel triennio per finanziare gli interventi programmati. Il comma 5 ter dell'art. 19 della legge 109/94, concede la possibilità di sostituire il corrispettivo in denaro totale o parziale dell'appalto con trasferimento di beni immobili che non assolvano più a funzioni di interesse pubblico. Tali trasferimenti non danno luogo a movimentazioni finanziarie ma solo a movimentazioni patrimoniali, come le permutate.

L'organo di revisione deve esprimere un parere sul programma triennale e sull'elenco annuale dei lavori pubblici quali allegati obbligatori al bilancio di previsione, verificando la congruenza e corrispondenza dei programmi con quanto riportato nel piano generale di sviluppo dell'ente, nella relazione previsionale e programmatica, nel bilancio di previsione e nel bilancio pluriennale.

4.4 Relazione previsionale e programmatica

La relazione previsionale e programmatica, che viene redatta dall'organo esecutivo, è il documento su cui si fonda la programmazione dell'ente e a cui si fa riferimento, a fine esercizio, per analizzare i risultati conseguiti in rapporto ai programmi previsti e ai costi sostenuti.

La relazione previsionale e programmatica deve essere redatta utilizzando i nuovi schemi approvati con il DPR n. 326/98 ed in conformità a quanto stabilito dall'articolo 170 del d.lgs. n. 267/00, dallo statuto e dal regolamento di contabilità.

In tale documento viene presa in esame:

1. la ricognizione dei dati fisici e illustrazione delle caratteristiche generali;
2. la valutazione generale dei mezzi finanziari per le entrate;
3. l'esposizione dei programmi di spesa e degli eventuali progetti.

In particolare per l'entrata la relazione comprende una valutazione generale sulle risorse più significative ed individua le fonti di finanziamento, evidenziando l'andamento storico delle stesse ed i relativi vincoli.

Per la parte spesa la relazione è redatta per programmi, per progetti (eventuali), rilevando distintamente la spesa corrente consolidata, quella di sviluppo e quella di investimento; comprende i programmi indicati nel bilancio

annuale, ne specifica le finalità e definisce le risorse umane, strumentali e finanziarie a ciascuno di essi destinate.

La relazione deve contenere inoltre:

1. le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici e, per gli investimenti, un bilancio allargato degli interventi pubblici programmati sul territorio;
2. la dimostrazione della coerenza dei programmi con i piani regionali di sviluppo, con i piani regionali di settore e con gli altri strumenti programmatori regionali;
3. l'indicazione di parametri utili a misurare il grado di raggiungimento del risultato e di riferimento per il controllo tesi ad evidenziare in termini unitari i costi, i modi e i tempi dell'azione amministrativa;
4. la definizione (o l'impegno a definire con il P.E.G.) dei servizi e delle attività dell'ente e i rispettivi responsabili di procedimento affidando a ciascuno gli obiettivi e le risorse e indicando i tempi di attuazione;
5. la coerenza degli obiettivi con le previsioni annuali e pluriennali e con le linee programmatiche di mandato, con il piano generale di sviluppo, con gli strumenti urbanistici e i relativi piani di attuazione, con il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici.

L'organo di revisione deve esprimere un parere sul contenuto della relazione previsionale e programmatica quale allegato fondamentale del bilancio di previsione, esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza e attendibilità delle previsioni, dei programmi e dei progetti.

Particolare attenzione dovrà essere posta nella verifica dei programmi previsti richiedendo per essi una formulazione analitica, precisa e ben dettagliata al fine di consentire una valutazione sulla attendibilità e congruità delle previsioni e una verifica, in sede di rendiconto, degli obiettivi raggiunti.

4.5 Bilancio pluriennale

Il bilancio pluriennale deve essere redatto in conformità a quanto previsto dall'art. 171 del d.lgs. n. 267/00 e secondo lo schema approvato con il d.p.r. n. 194/96.

L'utilizzo di tale schema non è obbligatorio; con il regolamento di contabilità l'ente può approvare modelli diversi che, comunque, devono indicare i principi previsti dall'articolo 171. Il documento, per la parte relativa alla spesa, è articolato in programmi, titoli, servizi ed interventi.

Le spese correnti sono ripartite tra consolidate e di sviluppo.

Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio costituendo limiti agli impegni di spesa.

Le previsioni di entrata e di spesa iscritte nel bilancio pluriennale devono tener conto:

- dell'osservanza dei principi del bilancio previsti dall'articolo 162 del d.lgs. n. 267/00, escluso quello dell'annualità, nonché dei principi contabili emanati dall'Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità degli enti locali;
- dei mezzi finanziari destinati alla copertura delle spese correnti e al finanziamento delle spese di investimento;
- della dimostrazione della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento ai sensi dell'articolo 204 del d.lgs. n. 267/00;
- del tasso di inflazione programmato (il calcolo non deve essere limitato ad un semplice ed automatico incremento percentuale delle spese e delle entrate nei diversi esercizi ma occorre tener conto dei costi effettivi e certi e delle maggiori o minori spese scaturenti da impegni assunti negli anni precedenti e dai nuovi programmi);
- degli impegni di spesa già assunti ai sensi dell'articolo 183, commi 6 e 7, dell'articolo 200 e dell'articolo 201, comma 2, del d.lgs. n. 267/00;
- delle linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare presentate all'organo consiliare ai sensi dell'articolo 46, comma 3, del d.lgs. n. 267/00;
- delle previsioni contenute nel programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici;
- del rispetto del patto di stabilità interno.

L'organo di revisione deve esprimere un parere sul contenuto delle previsioni iscritte nel bilancio pluriennale quale allegato fondamentale del bilancio di previsione, esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza e attendibilità delle previsioni, dei programmi e dei progetti.

4.6 Il bilancio di previsione annuale

4.6.1 Il parere sulla proposta di bilancio di previsione

L'articolo 239, comma 1° lettera b), del d.lgs. n. 267/00 prevede che l'organo di revisione, nel parere sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati, deve esprimere 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, delle variazioni rispetto all'esercizio precedente e di ogni altro elemento utile. Nel parere sono suggerite anche all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni.

Il parere dell'organo di revisione viene trasmesso, entro i termini previsti dal regolamento, all'organo consiliare il quale dovrà adottare i provvedimenti conseguenti alle eventuali modifiche ed integrazioni proposte dall'organo di revisione oppure motivarne il non accoglimento.

Il parere si concretizza in una serie di attestazioni riguardanti:

- l'osservanza delle norme vigenti, dello statuto e dei regolamenti;
- l'osservanza dei principi del bilancio e contabili sopra richiamati e delle modalità rappresentative (utilizzo degli schemi di cui al D.P.R. 194/96);
- la completezza degli allegati;
- la coerenza delle previsioni con gli atti fondamentali di programmazione e gestione;
- il rispetto del pareggio finanziario e degli altri equilibri finanziari complessivi;
- il giudizio sull'attendibilità delle previsioni di entrata e di congruità delle previsioni di spesa.

Preliminarmente l'esame da parte dell'organo di revisione verterà sulla verifica dell'applicazione dei principi di bilancio e degli equilibri indicati dall'art. 162 del d.lgs. n. 267/00 e nei postulati dei principi contabili degli enti locali .

Il giudizio sulla coerenza interna delle previsioni concerne in particolare la conformità delle previsioni annuali e pluriennali agli atti fondamentali della gestione quali:

- linee programmatiche;
- relazione previsionale e programmatica;
- programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici di cui al dlgs 163/2006, art. 128, comma 11;
- programmazione triennale del fabbisogno di personale;
- piani economico-finanziari delle nuove opere finanziate con mutui la cui spesa superi 516.456,90 Euro (articolo 201, comma 2, del d.lgs. n. 267/00);
- strumenti urbanistici e relativi piani di attuazione.

Il giudizio di coerenza esterna delle previsioni concerne la conformità delle previsioni con gli obiettivi di finanza pubblica e con la programmazione regionale.

Il giudizio sulla attendibilità e congruità delle previsioni di bilancio concerne la verifica dell'accertabilità ed esigibilità delle previsioni di entrata e la congruità e compatibilità della previsione di spesa al fine di mantenere o ricondurre in equilibrio la gestione.

Le previsioni di entrata devono essere appoggiate su atti che predeterminando il titolo alla riscossione, diano la possibilità di quantificarne l'ammontare e definiscano gli obiettivi da conseguire.

A tal fine la normativa dispone che tutti gli atti relativi a tariffe, aliquote d'imposta, detrazioni per i tributi e servizi locali, prezzi di cessione di aree o fabbricati siano adottate prima dell'approvazione del bilancio e allegate allo stesso per dare certezza alle previsioni.

Se, dall'esame del bilancio, scaturiscono previsioni di entrate prive della certezza o accertabili nel corso dell'esercizio o, meglio, la cui accertabilità dipenda da atti o azioni da porre in essere, queste devono essere evidenziate nel parere e opportunamente collegate a previsioni di spesa da impegnarsi solo al conseguimento di tali entrate.

La congruità e la compatibilità delle previsioni di spesa deriva da leggi, contratti e decisioni assunte che producono effetti sul periodo del bilancio autorizzato.

La mancata congruità della spesa per fattori produttivi consolidati e necessari ad assicurare il funzionamento dei servizi gestiti, quali oneri per il personale, ammortamento mutui, utenze, ecc., deve essere evidenziata nel giudizio al fine di richiedere all'organo consiliare un adeguamento.

Per le spese non quantificabili in sede di bilancio (es. rinnovi contrattuali, spese legali per cause in corso, lavori di somma urgenza), l'organo di revisione deve suggerire delle verifiche periodiche adottando immediato provvedimento di riequilibrio nel caso la previsione si rivelasse insufficiente.

Il giudizio sulla congruità ed attendibilità non può prescindere da un confronto delle previsioni con i dati degli esercizi precedenti e dall'analisi degli scostamenti.

Al fine di formulare un giudizio più approfondito è opportuno isolare le previsioni di entrata e di spesa di carattere eccezionale, o non ricorrenti, evidenziando il reale equilibrio della gestione ordinaria.

A titolo indicativo in sede di esame del bilancio di previsione è opportuno verificare:

- l'esistenza di tutta la documentazione prevista: schema definitivo del bilancio di previsione, relazione previsionale e programmatica, bilancio pluriennale, tabella parametri situazione deficitarietà, programma triennale dei lavori pubblici, attestazione del responsabile servizi finanziari;

- l' applicazione dell'avanzo di amministrazione;
- l'attendibilità del gettito previsto per tributi locali sulla base degli atti che predeterminano il diritto alla riscossione;
- i trasferimenti: verificare da quali fonti sono stati desunti gli importi;
- la corrispondenza tra entrate e spese vincolate;
- il rispetto della destinazione vincolata (50%) conformemente alla delibera adottata dalla giunta per le sanzioni amministrative;
- se, nel corso dell'anno, si è provveduto alla revisione dei canoni concernenti i proventi dei beni dell'ente;
- i limiti, minimi e massimi, previsti dall'art. 166 del d.lgs 267/00 per il fondo di riserva;
- se eventuali anticipazioni di cassa previste rientrano nel limite del 25% delle entrate correnti accertate nel penultimo anno precedente;
- in merito alle spese per il personale, la compatibilità tra il documento di programmazione triennale del personale e le corrispondenti previsioni di spesa iscritte nel bilancio triennale dell'ente, la modifica del regolamento di organizzazione, la ridefinizione della struttura dei servizi e la nomina dei responsabili, la data dell'ultima revisione della pianta organica, le nuove assunzioni previste, importo e criteri del fondo produttività, l'adeguamento al nuovo CCNL nelle previsioni;
- interessi passivi e quote per rimborso prestiti - la congruità delle previsioni con i piani di ammortamento dei prestiti;
- se non vengono superati i limiti di legge e se viene rispettato il divieto di indebitamento per spese diverse da quelle d'investimento (art.119 della Costituzione);
- bilancio di Istituzione, fondazioni, aziende, consorzi e società partecipate
-i riflessi dei risultati economici sulle previsioni di bilancio ed in particolare se è necessario prevedere ripiani di perdite.

E' inoltre opportuno che l'organo di revisione acquisisca anche una relazione dell'ufficio legale (o del responsabile del servizio) sullo stato del contenzioso e sul possibile esito delle vertenze allo scopo di evidenziare le passività probabili, possibili e latenti, nonché le eventuali attività.

L'evidenziazione nella relazione dell'organo di revisione delle passività potenziali assolve alla duplice funzione di informare l'organo consiliare e di segnalare la necessità di porre un vincolo all'utilizzo dell'avanzo d'amministrazione disponibile al fine di non compromettere, in caso di loro accadimento, gli equilibri di bilancio.

In riferimento agli enti locali soggetti ai vincoli del patto di stabilità, l'organo di revisione in sede di verifica delle previsioni di bilancio deve tener conto delle disposizioni normative emanate per ogni esercizio con le leggi finanziarie.

Per la predisposizione del parere è possibile utilizzare lo schema predisposto, con cadenza annuale, dalla Commissione Enti pubblici a disposizione dei colleghi interessati sul sito internet del CNDC e del CNRPC. Si precisa che tale schema rappresenta semplicemente una guida operativa e, pertanto, va utilizzato, in tutto o in parte, adattandolo alle diverse realtà degli enti locali ed integrato con osservazioni e proposte su specifiche problematiche riscontrate nell'espletamento dell'incarico.

4.6.2 Il parere sulle variazioni di bilancio

Le variazioni al bilancio di previsione si rendono necessarie qualora gli stanziamenti previsti debbano subire modifiche perché esuberanti o insufficienti. Come prescritto dall'art. 175 del d.lgs. 267/00, le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare che può deliberarle entro il termine del 30 novembre di ciascun anno.

E' consentito che le variazioni possano essere disposte anche in via di urgenza dall'organo esecutivo, ma in questo caso è prescritta la ratifica da adottarsi dall'organo consiliare entro i successivi sessanta giorni e, comunque, entro la fine dell'anno in corso.

In caso di mancata ratifica l'organo consiliare deve adottare, entro l'ulteriore termine di trenta giorni e comunque entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso, idonei provvedimenti per regolare i rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali ha ritenuto che l'organo di revisione debba esprimere un parere anche sulla proposta di deliberazione della giunta in quanto essa in quel momento esercita un potere sostitutivo proprio dell'organo consiliare. L'organo di revisione per esprimere il parere sulle variazioni proposte, entro i termini previsti dal regolamento di contabilità, deve verificare:

- il mantenimento del pareggio del bilancio e degli equilibri;
- il rispetto dei principi di coerenza, congruità e attendibilità nelle variazioni proposte;

- che le maggiori entrate previste sono certe o di attendibile realizzazione;
- che non risultino minori entrate da riequilibrare prioritariamente con le nuove maggiori entrate;
- che le maggiori spese previste abbiano il carattere di urgente necessità;
- che in caso di utilizzo dell'avanzo di amministrazione questo avvenga nei termini previsti dall'art. 187, 2° comma, del d.lgs. n. 267/00;
- la necessità di modificare il piano generale di sviluppo, il programma dei lavori pubblici, la relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale.

Non è previsto il parere dell'organo di revisione per l'utilizzo dello stanziamento del fondo di riserva di competenza dell'organo esecutivo e da deliberarsi entro il 31 dicembre.

4.7 Piano esecutivo di gestione

L'articolo 169 del d.lgs. n. 267/00 ha previsto l'adozione obbligatoria del PEG per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti e la facoltà per gli altri enti e le comunità montane.

Contrariamente a tutti gli altri documenti contabili, per i quali è previsto uno schema obbligatorio, per la redazione del P.E.G. il legislatore ha lasciato piena libertà per la sua redazione.

Il PEG viene redatto prima dell'inizio dell'esercizio dall'organo esecutivo.

Anche se dalla lettura della norma la stesura del PEG sembra essere susseguente all'approvazione del bilancio, esso nasce insieme al bilancio di previsione, ne costituisce il dettaglio operativo perché definisce meglio e più dettagliatamente gli obiettivi dello stesso e delega la responsabilità del loro raggiungimento ai dirigenti e funzionari.

Con il P.E.G. le previsioni (interventi per servizi) vengono disaggregate in voci di spesa più analitiche (capitoli per centri di costo) e le spese vengono localizzate finanziariamente per centri di responsabilità.

L'articolazione dei servizi in centri di costo permette di aggregare le spese secondo una concezione economica, seppure all'interno di una contabilità finanziaria.

Il P.E.G. non è quindi uno strumento separato dal bilancio, aggiuntivo allo stesso, quasi un adempimento burocratico in più rispetto alla normativa precedente, esso è intimamente legato al bilancio ed a tutta la programmazione.

All'interno del P.E.G. non è sufficiente definire gli obiettivi, occorre anche indicare tempi e modalità di realizzazione.

Esso costituisce un sistema budgetario poiché:

- individua i risultati da raggiungere con le risorse disponibili;
- concede autonomia ai responsabili nella gestione delle risorse;
- consente la misurazione dei risultati conseguiti sia in termini di utilizzo delle risorse che di attività svolta.

I responsabili dei centri di responsabilità hanno piena autonomia di spesa all'interno del centro e quindi di acquisizione e utilizzazione dei fattori produttivi combinandoli nei modi ritenuti più utili per il raggiungimento degli obiettivi assegnati.

Al fine di una corretta gestione del P.E.G. occorrerà individuare, in via preventiva, indicatori idonei o parametri gestionali.

Tali indicatori costituiranno, da un lato, la guida per seguire l'andamento della gestione e, dall'altro, i misuratori consentiranno di stabilire il grado di realizzazione degli obiettivi assegnati.

Il PEG non costituisce formalmente un allegato al bilancio di previsione e, di conseguenza, non è richiesto all'organo di revisione il rilascio di un parere.

Tale documento, comunque, rappresenta per l'organo di revisione un valido strumento operativo per lo svolgimento delle proprie funzioni, sia di collaborazione che di controllo.

I responsabili dei servizi, nel caso in cui ritengano necessaria una modifica della dotazione assegnata, devono proporre all'organo esecutivo le variazioni con le modalità definite nel regolamento di contabilità.

Le variazioni possono concernere tutte le dotazioni assegnate e quindi sia quelle quantitativo-monetarie che gli obiettivi gestionali ed i relativi risultati attesi.

Le variazioni al PEG sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere adottate entro il termine del 15 dicembre di ciascun anno.

Per tali variazioni non è richiesto il parere da parte dell'organo di revisione.

5. Vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione.

5.1 Premessa

Le funzioni relative al controllo contabile sono specificate alle lettere c), e), f) del primo comma dell'art. 239 del d.lgs n. 267/00 e consistono:

- nella vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica dell'intera gestione, diretta ed indiretta, comprese le eventuali partecipazioni finanziarie. La gestione va intesa nella sua interezza che include l'acquisizione di entrate e l'effettuazione di spese, l'attività contrattuale, l'amministrazione dei beni, gli adempimenti fiscali;
- nel referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con denuncia ai competenti organi giurisdizionali nel caso si configurino ipotesi di responsabilità;
- nelle verifiche periodiche di cassa.

I risultati dell'attività di controllo trovano evidenziazione nella relazione al rendiconto in cui, in aggiunta all'attestazione della corrispondenza dei dati alle risultanze della gestione, è prevista l'inclusione di rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Principi di revisione negli enti locali - Tecniche di revisione -

L'attività di controllo richiede una fase preventiva di pianificazione e programmazione, finalizzata a focalizzare le caratteristiche dell'Ente Locale sottoposto a revisione e valutare il grado di affidabilità del sistema di controllo

interno, sia esso codificato che di fatto; tale pianificazione ha l'intento di determinare contenuto, tempi e modalità delle verifiche.

I Principi di revisione indicano le regole etico-professionali che il Revisore deve seguire per formulare il proprio giudizio professionale, le regole da cui discendono i Principi di Revisione sono rappresentate dalle leggi e dai principi contabili riferiti ed applicabili agli Enti Locali.

Nel predisporre il piano generale di controllo amministrativo e contabile ed il programma di revisione, che contiene l'indicazione delle procedure di revisione da svolgere nella loro natura, ampiezza e tempistica, il Revisore tiene conto dell'obbligo "minimo" stabilito della trimestralità, ma deve dedicare ai controlli le risorse necessarie e compatibili con le dimensioni e l'organizzazione, deve prevalere cioè una sensibilità anche istituzionale oltreché economica per un assunzione di responsabilità, quella del revisore, al pari del pubblico ufficiale e del controllore interno insieme.

L'attività del Revisore dovrà essere improntata a criteri di programmazione dei propri interventi, evitando lo "stile" delle verifiche ripetitive e formali non finalizzate al perseguimento di prefissati obiettivi, ed assumere al contrario le caratteristiche della collaborazione qualificata prestata all'Ente con il fine di perseguire il principio costituzionale del buon andamento dell'Amministrazione.

In particolare il Revisore, al fine di limitare il "rischio di revisione", nel corso delle verifiche periodiche effettua un esame delle procedure e dei sistemi contabili-amministrativi adottati attraverso sondaggi a campione per testare l'operatività del "sistema" di controllo interno e ottiene informazioni attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, conferme esterne, conte fisiche e ne valuta gli effetti sulla regolarità amministrativa e contabile e sulla corretta rilevazione degli atti di gestione nel sistema informativo (bilancio, p.e.g., mandati, reversali, tesoreria, rendiconto, ecc.).

Lo svolgimento della revisione richiede il previsto utilizzo di motivate tecniche campionarie, le quali devono assicurare che i campioni prescelti siano qualitativamente e quantitativamente rappresentativi e significativi (del bilancio, del rendiconto, delle reversali ecc.).

Le tecniche di campionamento utilizzate per la revisione possono essere basate su selezioni soggettive o statistiche.

Nel campionamento soggettivo, le procedure di selezione e la dimensione del campione sono affidate al giudizio professionale del Revisore.

L'uso di questa tipologia di campionamento non permette l'estrapolazione dei risultati a tutto l'universo, ma indica solo gli eventuali errori nell'ambito del campione e "suggerisce" la necessità o meno di estenderlo per arrivare ad una sufficiente evidenza.

Il campionamento statistico è un metodo che permette di valutare in termini quantitativi l'affidabilità dei risultati in relazione alla dimensione del campione stesso.

L'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori od irregolarità ("rischio revisione"), ciò in quanto è

oggettivamente impossibile procedere ad una verifica così capillare ed invasiva dell'intera Amministrazione.

Il rischio di revisione è definibile come il rischio che, a seguito di controlli e verifiche che non hanno permesso di cogliere e comprendere irregolarità o lacune, il bilancio venga giudicato corretto nonostante ciò non rappresenti la realtà

Solo al termine di un processo di revisione, ordinate ed archiviate le carte di lavoro, il Revisore potrà esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità del bilancio, oppure di regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, nonché rilievi considerazioni e proposte.

5.2 Metodologia di controllo contabile

Il controllo contabile del revisore non consiste nel ripercorrere il lavoro già svolto dai funzionari dell'ente locale ma riguarda:

- la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nelle procedure contabili;
- la verifica del rispetto dei principi contabili predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
- la verifica sui metodi, sulle tecniche e sulle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi dell'ente, nonché sulle tecniche di controllo previste da tali procedure.

Per quest'ultima particolare verifica il controllo deve essere effettuato come segue:

- indagine preliminare per identificare le procedure (ordini di servizio, funzioni, organigrammi ecc...), formalizzate o meno, che sono a monte dei fatti amministrativi;
- identificazione e valutazione delle tecniche di controllo previste da tali procedure.

In conseguenza del processo di valutazione l'organo di revisione raggiungerà due diversi tipi di conclusioni:

1. le tecniche di controllo sono inesistenti o inaffidabili;
2. le tecniche di controllo sono valide, almeno apparentemente, ancorchè non formalizzate.

Nell'ipotesi 1. l'organo di revisione dovrà:

- relazionare al Consiglio l'elenco delle debolezze riscontrate nelle procedure amministrative indicando gli eventuali suggerimenti per migliorarle;
- predisporre ed eseguire (anche con l'intervento di collaboratori e/o di strutture specializzate che l'ente locale, a richiesta, dovrà mettere a disposizione dell'organo di revisione) i controlli di dettaglio sui dati contabili generati da tali procedure.

Tali controlli di dettaglio, in presenza dell'inesistenza e/o inaffidabilità delle tecniche di controllo, dovranno essere maggiormente estesi ed eseguiti con il metodo motivato del campione. La scelta dell'estensione del campione dovrà essere fatta dall'organo di revisione sulla base della valutazione dei rischi di errori che possono essere generati dall'accertata assenza di valide tecniche di controllo.

I revisori non saranno responsabili per eventuali errori non riscontrati nella misura in cui avranno individuato nella loro relazione le debolezze procedurali che inevitabilmente generano (o possono generare) errori nella contabilità e nella gestione.

Nell'ipotesi 2., ossia in presenza di tecniche di controllo valide o apparentemente valide, l'organo di revisione dovrà svolgere i necessari sondaggi ed interviste sull'effettiva applicazione di tali tecniche e sul conseguente buon funzionamento delle procedure amministrative.

Dopo aver svolto questa fase di lavoro, l'organo di revisione sarà in grado di decidere se:

- le procedure amministrative funzionano e sono effettivamente seguite. In questo caso potranno essere programmati controlli a campione meno estesi sui dati contabili generati da tali procedure. I revisori non saranno responsabili di eventuali errori non riscontrati nella misura in cui avranno controllato la validità tecnica e l'efficacia delle procedure amministrative dell'ente;
- se l'organo di revisione accerta che le tecniche di controllo e, di conseguenza, le procedure amministrative sono valide solo in teoria, ma in pratica vengono costantemente disattese, dovrà operare come indicato nel precedente punto quando ricorre la prima ipotesi 1.

Tutti i lavori discussi in precedenza dovranno essere documentati e risultare dalle carte di lavoro.

5.3 Controllo contabile delle entrate

5.3.1 Acquisizione delle entrate

L'articolo 178 del d.lgs. n. 267/00 individua tre fasi di gestione delle entrate:

- ❑ l'accertamento
- ❑ la riscossione
- ❑ il versamento.

L'**accertamento** delle entrate è la prima e la più importante delle fasi di acquisizione delle entrate del bilancio finanziario di competenza e presuppone una idonea documentazione dalla quale devono risultare tutti i seguenti elementi:

- la ragione del credito;
- la sussistenza di un idoneo titolo giuridico;
- l'individuazione del debitore;
- la quantificazione della somma da incassare;
- la determinazione della scadenza nell'anno o negli anni successivi.

Il principio contabile n.2 , precisa che non è corretto l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare a conoscenza dei terzi l'importo da loro dovuto.

Tali elementi devono risultare da idonea documentazione che il responsabile del procedimento trasmette al responsabile del servizio finanziario ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili dell'accertamento dell'entrata secondo i tempi e i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.

Il secondo comma dell'articolo 179 del d.lgs. n. 267/00 disciplina le modalità di accertamento distinte per tipologia di entrata.

La **riscossione** consiste nel materiale introito da parte del tesoriere, o di altri eventuali incaricati della riscossione, delle somme dovute all'ente.

La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo d'incasso fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione stipulata per l'affidamento del servizio di tesoreria.

Il tesoriere deve accettare la riscossione di ogni somma versata a favore dell'ente anche senza la preventiva emissione dell'ordinativo d'incasso. In tale ipotesi ne da immediata comunicazione all'ente richiedendo la regolarizzazione.

Il **versamento** consiste nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente. Gli agenti contabili interni devono versare le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità.

Le somme riscosse e da riscuotere (residui attivi di competenza) relative ad ogni singola entrata costituiranno il totale degli accertamenti da iscrivere nel rendiconto.

I residui attivi riferiti agli esercizi precedenti e non riscossi nell'esercizio in corso, prima della loro iscrizione nel rendiconto, devono essere oggetto di riaccertamento al fine di verificare la sussistenza degli elementi in base ai quali sono stati rilevati negli esercizi precedenti.

5.3.2 Controllo delle entrate tributarie

Il controllo delle entrate tributarie ha per oggetto:

- la verifica dell'organizzazione del servizio di gestione delle entrate tributarie ed, in particolare, deve riguardare i seguenti aspetti:
 - adeguatezza della struttura dell'ufficio preposto;
 - competenza, formazione e aggiornamento del personale addetto;
 - grado di informatizzazione del servizio con particolare riferimento all'utilizzo comune dei dati anche con altri servizi e altri enti;
 - eventuale esternalizzazione (parziale o totale) del servizio.

- la verifica delle entrate tributarie previste e adottate dall'ente in conformità alla normativa vigente e che il bilancio dell'ente contenga le previsioni relative alle entrate tributarie obbligatorie.

- la verifica degli adempimenti consequenziali all'istituzione e gestione delle specifiche entrate, ed in particolare, deve riguardare i seguenti aspetti:
 - regolamentazione – adozione di regolamento attuativo approvato dal Consiglio (art. 42 lettera f D.Lgs. 267/2000) ove l'applicazione dei tributi e delle entrate proprie deve avvenire secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (per i regolamenti concernenti le sole entrate tributarie, deve essere verificato l'invio dello stesso ed il rispettivo atto deliberativo al Ministero dell'economia e delle finanze al quale compete il diritto d'impugnativa per vizi di legittimità);
 - deliberazione – regolare approvazione ed eventuale revisione da parte delle aliquote, tariffe e relative riduzioni, detrazioni ed esenzioni (art.172 comma 1 lettera e del D.Lgs.267/2000);
 - accertamento – correttezza delle modalità di determinazione delle entrate secondo le indicazioni fornite dal Principio Contabile n. 2 e dall'art. 179 del D.lgs. 267/2000;

- riaccertamento – verifica in merito alla legittimità della ragione del credito e del titolo giuridico che lo supporta ai fini del mantenimento in tutto o in parte del credito accertato e sulla formalizzazione annuale, prima della deliberazione del rendiconto, ai fini dell'inserimento nel conto del bilancio, da parte dei responsabili dei servizi competenti;
- riscossione – regolarità e tempestività nell'acquisizione delle entrate anche relativamente alla riscossione coattiva;
- controllo e liquidazione – regolarità formale e sostanziale delle procedure operative in conformità alla legge e ai regolamenti nonché della gestione del recupero dell'evasione;
- gestione del contenzioso – coerente applicazione degli istituti atti a ridurre il contenzioso stesso (accertamento con adesione, ravvedimento operoso, conciliazione, ecc.) ed efficace gestione della procedura giurisdizionale, avendo riguardo al rischio prescrittivo.

5.3.3. Controllo delle entrate da trasferimenti

I trasferimenti correnti rilevati nel II titolo delle entrate, distinti in cinque categorie, riguardano:

- contributi e trasferimenti dello Stato
- contributi e trasferimenti della Regione ordinari e per funzioni delegate
- contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali
- contributi e trasferimenti da altri enti del settore pubblico.

Il controllo su tali trasferimenti da parte dell'organo di revisione è rivolto alla verifica dell'accertabilità degli stessi, alla corretta rilevazione e destinazione delle somme ottenute per funzioni delegate e alla analisi del trend dei trasferimenti ottenuti negli ultimi esercizi.

Uguale verifica deve essere effettuata per le entrate da trasferimenti di capitale riportate nel titolo IV delle entrate (categoria 1°, 2°, 3°, 4° e 5°).

5.3.4 Controllo delle entrate extratributarie

Le entrate extratributarie rilevate nel titolo III delle entrate, distinte in cinque categorie, riguardano:

- servizi pubblici;
- proventi dei beni dell'ente;
- interessi su anticipazioni e crediti;
- utili netti delle aziende;
- proventi diversi.

Il controllo di tali entrate da parte dell'organo di revisione è rivolto in particolare:

- all'analisi dei diversi servizi gestiti dall'ente;
- all'osservanza dei regolamenti e degli atti e contratti che predeterminano il diritto
- all'accertamento ed alla riscossione;
- al rispetto dei tempi e dei modi per la costituzione del credito, per il sollecito del pagamento e per la riscossione coattiva.

5.3.5 Controllo delle entrate da indebitamento

Le entrate da indebitamento rilevate nel titolo V delle entrate, distinte in quattro categorie, riguardano:

- anticipazioni di cassa;
- finanziamenti a breve termine;
- assunzioni di mutui e prestiti;
- emissione di prestiti obbligazionari.

Il controllo di tali entrate da parte dell'organo di revisione è rivolto in particolare:

- alla verifica delle condizioni previste dal 1° comma dell'articolo 203 del d.lgs. n. 267/00 per l'attivazione dell'indebitamento ossia: l'avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento e l'avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni;
- alla verifica del limite al ricorso all'indebitamento sancito dal 1° comma dell'articolo 204 del d.lgs. n. 267/00 in base al quale possono essere assunti nuovi mutui solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il limite (attualmente della misura del 15%) delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui;
- alla verifica dei contratti di mutuo (forma scritta, clausole e condizioni, scadenza, tasso di interesse applicato ed eventuali garanzie rilasciate);
- al rispetto del patto di stabilità del precedente esercizio.

5.3.6. Controllo delle entrate da servizi per conto di terzi

Le entrate da servizi per conto di terzi rilevate nel titolo VI delle entrate, distinte in sette capitoli, riguardano:

- ritenute previdenziali e assistenziali al personale;
- ritenute erariali;
- altre ritenute al personale per conto di terzi;
- depositi cauzionali;
- rimborso spese per servizi per conto di terzi;
- rimborso di anticipazioni di fondi per il servizio economato;
- depositi per spese contrattuali.

Il controllo di tali entrate da parte dell'organo di revisione è rivolto in particolare alla verifica:

- della corrispondente rilevazione delle spese da servizi per conto di terzi nel titolo IV della spesa;

- della natura delle voci di entrata ed in particolare della effettiva sussistenza di entrate per conto di terzi.

5.3.7 Controllo dei residui attivi

Prima dell'inserimento nel conto del bilancio, come si è detto, occorre procedere al riaccertamento dei singoli residui attivi formati nelle gestioni del penultimo esercizio e degli esercizi precedenti.

Il riaccertamento dei residui consiste nella revisione delle ragioni del loro mantenimento e in particolare nella verifica della sussistenza delle condizioni previste dagli articoli 179 e 189 del d.lgs. 267/00.

Il riaccertamento deve risultare da apposita determinazione contenente per ciascun residuo eliminato, totalmente o parzialmente, esaustiva motivazione

L'organo di revisione deve esprimere il parere sul provvedimento e verificare le conseguenti rilevazioni nel conto del bilancio, nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Se nel riaccertamento dei residui attivi vengono rilevati crediti inesigibili occorre, sentito il parere dell'organo di revisione, adottare apposito atto per stralciarli dal conto del bilancio ed iscriverli nel conto del patrimonio nell'apposita voce sino al termine di prescrizione.

Per esprimere il suddetto parere l'organo di revisione dovrà verificare le cause che hanno determinato l'inesigibilità ed accertare eventuali responsabilità.

I crediti conservati nel conto del bilancio, per i quali i responsabili del servizio segnalano una dubbia esigibilità, devono essere rilevati e segnalati all'organo di revisione per costituire vincolo sull'avanzo di amministrazione ai fini di salvaguardare l'equilibrio di bilancio. Il principio contabile n.3 dispone comunque, lo stralcio dal conto del bilancio anche per i residui di dubbia esigibilità con contestuale iscrizione nel conto del patrimonio.

Sono accettabili entrambi le soluzioni, la prima richiede la rilevazione di un fondo svalutazione crediti.

Particolare attenzione dovrà essere posta nell'analisi dei residui dei titoli IV e V verificando dal dettaglio, predisposto per anno di formazione, modalità e tempi di acquisizione di contributi in conto capitale o di

somministrazione dei prestiti, anche in relazione ai tempi di realizzazione delle opere o degli investimenti. In caso di superamento dei limiti temporali predefiniti, occorre accertare l'esistenza di fatti idonei a giustificare detti ritardi.

Nel caso di inesigibilità dei residui iscritti al tit. VI della entrata occorre individuare nel dettaglio le cause di tale fenomeno, in quanto, il caso non dovrebbe verificarsi.

In ogni caso è necessario soffermarsi con grande scrupolo su tutto il processo di riaccertamento perché da esso in buona parte dipende l'attendibilità del rendiconto nel suo complesso. Anche le linee guida della Corte dei Conti dedicano molta attenzione alla veridicità dei residui e richiede ai revisori una analisi di dettaglio.

5.4 Controllo contabile delle spese

5.4.1. Questione generale degli atti relativi alle fasi della spesa

L'articolo 182 del d.lgs. n. 267/00 individua quattro fasi di gestione della spesa:

- ❑ l'impegno
- ❑ la liquidazione
- ❑ l'ordinazione
- ❑ il pagamento.

L'**impegno** della spesa si basa:

- sulla ragione del debito;
- sulla sussistenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata;
- sull'individuazione del soggetto creditore;
- sulla esatta determinazione della somma da pagare;
- sulla costituzione di un vincolo sulle previsioni di bilancio.

Tali elementi devono risultare da idonea documentazione che il responsabile del procedimento trasmette al responsabile del servizio

finanziario ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili dell'impegno di spesa secondo i tempi e i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.

Non è necessaria l'adozione di uno specifico atto di impegno per le seguenti spese correnti iscritte nel bilancio di previsione approvato e previste da successive variazioni:

- costo del personale dipendente (trattamento economico tabellare già riconosciuto e relativi oneri riflessi);
- rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti;
- spese dovute nell'esercizio in base a contratti di cui si è assunto regolare impegno di spesa negli esercizi precedenti o disposizione di legge.

Gli atti di impegno per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso terzi decadono e costituiscono economia di spesa; fanno eccezione gli impegni riferiti ad obbligazioni non ancora perfezionate per le quali è stata già bandita la procedura di gara.

Per le spese in conto capitale l'elemento costitutivo dell'impegno è, invece, l'accertamento dell'entrata destinata al finanziamento.

Le spese correnti e di investimento correlate ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge si considerano impegnate senza l'adozione di uno specifico atto di impegno.

Ai sensi dell'articolo 190, comma 2, del d.lgs. n. 267/00 è vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate nei termini di legge.

La **liquidazione** consiste nella esatta determinazione della somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto. La liquidazione è disposta dal responsabile dell'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa in seguito all'accertamento del diritto del creditore a riscuotere la somma e alla verifica della regolarità della fornitura o della prestazione.

L'atto di liquidazione sottoscritto dal responsabile del servizio proponente viene trasmesso, unitamente ai documenti giustificativi, al servizio finanziario che effettua i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali.

L'**ordinazione** consiste nella disposizione al tesoriere dell'ente, mediante il mandato di pagamento, di provvedere al pagamento delle spese.

Il **pagamento** viene effettuato dal tesoriere sulla base di quanto previsto nel mandato; il tesoriere può effettuare dei pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge anche in assenza della preventiva emissione del

mandato di pagamento che l'ente locale dovrà emettere entro 15 giorni o, comunque, entro il termine del mese in corso.

5.4.2 *Controllo delle spese correnti*

Il controllo contabile della gestione delle spese correnti da parte dell'organo di revisione si basa in particolare sulla corretta rilevazione degli atti d'impegno, sul rispetto dei vincoli di impugnabilità, sul rispetto delle regole di cui all'art. 191 del Tuel, sulla corretta classificazione (nel titolo, funzione, servizio ed intervento), sui rapporti contrattuali, sulla corretta applicazione degli obblighi fiscali (Iva, Irap, sostituto d'imposta), dei documenti giustificativi della spesa e degli elementi del mandato di pagamento indicati nell'art. 185 del Tuel..

Per l'analisi delle singole voci di spesa si rimanda a quanto esposto al sottoparagrafo 4.6.1 e al paragrafo 4.7.

5.4.3. *Controllo speciale sulle spese di personale*

A decorrere dal 2002 l'organo di revisione deve accertare che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale (art. 91 del Tuel e art. 35 del d.lgs 165/2001) siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa di cui all'articolo 39 della legge n. 449 del 27 dicembre 1997 e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate.

L'art. 39 della legge del 27 dicembre 1997 n. 449 sancisce il principio della preventiva programmazione triennale del fabbisogno di personale poichè gli enti locali devono adeguare i propri ordinamenti per assicurare, attraverso tale programmazione, le esigenze di funzionalità e migliore funzionamento dei servizi con la riduzione programmata delle spese del personale.

L'organo di revisione è tenuto, inoltre, ad effettuare un controllo a monte relativamente alla stipulazione del contratto decentrato integrativo. Secondo quanto affermato dall'art. 5, comma 2, del C.C.N.L. è infatti necessario un preventivo controllo da parte dell'organo di revisione relativamente alla parte economica consistente nella verifica sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva decentrata integrativa con i vincoli di bilancio.

In particolare deve essere effettuato un attento esame del costo derivante dall'accordo sindacale destinato a trasformarsi in una spesa consolidata. L'analisi deve quindi concernere la possibilità effettiva del reperimento delle risorse con riferimento all'esercizio in corso ed ai tre esercizi finanziari successivi a quello di riferimento.

Il ruolo dell'organo di revisione si esplicherà anche attraverso la redazione annuale di un rapporto inerente l'impatto della contrattazione collettiva dell'ente locale da inviare al ministero dell'economia.

Se i costi della contrattazione collettiva integrativa non sono compatibili con i vincoli di bilancio le relative clausole contrattuali sono nulle di diritto.

Procedura di contrattazione

E' attualmente disciplinata dall'art. 4 del CCNL 22 gennaio 2004, che peraltro non contiene significative innovazioni rispetto alla previgente disciplina, dettata dall'art. 5 del CCNL 1° aprile 1999. Il 1° comma, dopo aver fissato la durata quadriennale dei contratti decentrati integrativi, specifica che l'utilizzo delle risorse è determinato in sede di contrattazione decentrata integrativa con cadenza annuale.

La procedura da seguire per la costituzione del fondo per la contrattazione integrativa si articola pertanto nei seguenti passaggi fondamentali:

a) Contrattazione decentrata con cadenza annuale finalizzata alla redazione di un'ipotesi di accordo;

b) Trasmissione dell'ipotesi di accordo entro 5 giorni al collegio dei revisori, corredata da apposita relazione illustrativa tecnico-finanziaria, affinché il collegio effettui il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva decentrata con i vincoli di bilancio;

c) Autorizzazione dell'organo di governo alla sottoscrizione definitiva del contratto;

d) Trasmissione del testo contrattuale all'ARAN entro 5 giorni dalla sottoscrizione, con la specificazione delle modalità di copertura dei relativi oneri con riferimento agli strumenti annuali e pluriennali di bilancio.

Norme analoghe sono dettate, con riferimento al personale dirigente, dall'art. 5 del CCNL 23 dicembre 1999.

Tali importanti adempimenti, cui fa riferimento la normativa contrattuale, servono a far sì che sull'atto negoziale possano essere esercitati i dovuti riscontri:

- un **controllo economico-finanziario**, finalizzato all'accertamento della compatibilità dei costi, affidato al collegio dei revisori;

- un **controllo politico**, demandato alla Giunta comunale nel momento in cui autorizza il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione definitiva del contratto.

Il controllo dei revisori

Un apposito paragrafo va dedicato al controllo da parte del collegio dei revisori, le cui funzioni sono state esaltate in seguito alla sostanziale abolizione dei controlli esterni, seguita al depotenziamento ed alla successiva scomparsa dei Co.Re.Co.

I due contratti collettivi nazionali di lavoro (per i dirigenti e per il personale dei livelli) utilizzano la medesima formula legislativa nell'imporre all'organo di controllo interno (il collegio dei revisori) l'obbligo di certificare le conclusioni cui sono giunte le delegazioni trattanti.

Il riscontro da operarsi a cura dell'organo di revisione è innanzitutto una verifica sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva decentrata con i vincoli di bilancio.

Ci si è chiesti se tale controllo possa spingersi anche oltre, fino a rilevare eventuali irregolarità, ovvero incongruenze rispetto alla normativa contrattuale di livello nazionale.

Un'interpretazione di carattere sistematico induce a propendere per la tesi positiva.

L'art. 239 c. 1 lett. c) del T.U. sugli enti locali, nell'elencare i compiti del collegio dei revisori, chiarisce che esso esercita la "vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale".

5.4.4 Controllo delle spese in conto capitale

Le spese in conto capitale corrispondono alle voci inserite nel titolo II della spesa.

Per definire le spese in conto capitale vengono normalmente utilizzati due criteri:

- il criterio della ricorrenza
- l'oggetto della spesa.

Secondo il criterio della ricorrenza sono spese in conto capitale quelle che hanno i caratteri della straordinarietà e scarso grado di ripetibilità, periodicità e permanenza nel tempo e quindi non destinate al normale svolgimento dell'attività di funzionamento dell'ente.

Il criterio dell'oggetto della spesa trova la sua più completa espressione nella articolazione dei seguenti 10 interventi stabiliti per le spese in conto capitale dal D.P.R. n. 194/96.

Si tratta di una elencazione tassativa e non modificabile in sede regolamentare.

- 1) acquisizione di beni immobili
- 2) espropri e servitù onerose
- 3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia
- 4) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia
- 5) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche
- 6) incarichi professionali esterni
- 7) trasferimenti di capitale
- 8) partecipazioni azionarie
- 9) conferimenti di capitali
- 10) concessioni di crediti e anticipazioni.

1) Acquisizione di beni immobili - Sono compresi in questo intervento la maggior parte delle opere e lavori pubblici.

Vi sono, infatti, oltre alle spese direttamente rivolte all'acquisizione di immobili anche quelle finalizzate alla costruzione mediante appalto degli stessi beni.

Rientrano in questa tipologia le manutenzioni straordinarie, cioè quelle che concretizzano un significativo e tangibile incremento di capacità, produttività o sicurezza, ovvero prolungano la vita utile dei cespiti, le spese di progettazione, direzione dei lavori, collaudo, di gara e di registrazione dei contratti.

2) Espropri e servitù onerose - L'ente locale può procedere, mediante procedimento espropriativo, all'acquisizione di immobili per la realizzazione di programmi di interventi in favore dell'edilizia residenziale pubblica, all'acquisizione di aree riservate all'edilizia economica e popolare, alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento degli agglomerati urbani e ad occupazioni d'urgenza e requisizioni a seguito di disastri o calamità naturali.

Le servitù sono un peso imposto su un fondo per l'utilità di un altro fondo, area od immobile pubblico.

Sono incluse nella tipologia soltanto le servitù onerose.

3) Acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia - L'acquisto dei beni deve essere funzionale, collegato e finalizzato alla realizzazione diretta dell'investimento da parte dell'ente.

4) Utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia - Trattasi dei canoni d'uso di beni utilizzati per la realizzazione degli investimenti di cui alla voce precedente per i quali vale lo stesso concetto di stretta finalizzazione della spesa.

5) Acquisto di beni mobili, macchine e attrezzature tecnico-scientifiche - Trattasi di beni durevoli ad utilità che perdura oltre il singolo esercizio finanziario. Il loro valore minimo va individuato dal regolamento di contabilità: sotto tale valore rientrano tra le spese correnti e pertanto non vanno ammortizzate.

6) Incarichi professionali esterni correlati agli investimenti - A questa tipologia appartengono principalmente le spese relative alla progettazione dei lavori pubblici effettuate da soggetti esterni all'ente.

La spesa per l'incarico deve essere correlata alla realizzazione del bene e, comunque, all'acquisizione di un immobile, altrimenti si tratterebbe di spesa corrente.

Per la correlazione di tali spese alla realizzazione dell'investimento esse vanno in genere ricomprese nel quadro finanziario dell'opera e trovano quindi collocazione nell'intervento n. 1 (acquisto di beni immobili).

In questo intervento possano trovare allocazione anche gli incarichi professionali finalizzati alla elaborazione degli strumenti urbanistici e dell'acquisizione di immobili in genere qualora trattasi di strumenti preliminari regolatori collegati alla realizzazione di immobilizzazioni direttamente da parte dell'ente locale.

7) Trasferimenti di capitale - Si tratta di contributi in conto capitale da erogare a favore di altri enti per attività di investimento.

8) Partecipazioni azionarie - Si riferiscono in generale all'acquisizione di partecipazioni in società di capitale previste dagli articoli 113 e 116 del d.lgs. n. 267/00 per la gestione dei servizi pubblici .

9) Conferimenti di capitali - , Concerne conferimenti di contributi in conto capitale ad aziende speciali ed istituzioni, (art.114 del Tuel), a società totalmente partecipate dall'ente locale, e ad altre società partecipate in conto aumento di capitale .

10) Concessioni di crediti ed anticipazioni - Si tratta di crediti o finanziamenti concessi a soggetti terzi per finalità produttive e non, che dovranno poi essere restituiti all'ente.

Restano fuori dalle dieci tipologie individuate dal D.P.R. 194/96 le spese che civilisticamente sono riconosciute come immobilizzazioni immateriali quali ad esempio:

- costi di addestramento e riqualificazione del personale;
- costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi;
- costi di software;
- costi di avviamento di un nuovo servizio.

Tali spese vanno rilevate come spese correnti e capitalizzate in sede di rendiconto con la rilevazione nel conto economico tra i proventi alla voce "A) 7 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni" e poi specificate nel conto del patrimonio alla voce "A I 1. Immobilizzazioni immateriali".

Il controllo delle spese in conto capitale da parte dell'organo di revisione deve essere rivolto in particolare:

- all'analisi degli scostamenti tra spese previste e spese impegnate;
- alla verifica del ritardo nel procedimento di spesa. A tal fine è opportuno far predisporre dall'ente delle schede analitiche per ogni lavoro pubblico in corso di realizzazione dalle quali si possa evincere il costo del progetto e la sua copertura finanziaria, lo stato di attuazione, la tempistica ed eventuali problematiche.
- al rispetto del divieto di indebitamento per spese diverse da quelle d'investimento.

Come disposto dall' art. 30, comma 15, legge 289/2002 e dall'art. 3, commi da 16 a 21, della legge 350/2003:

◇ Non costituiscono indebitamento le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità.

◇ Costituiscono investimenti:

- l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione ordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali;
- la costruzione, demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti;
- l'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale;
- gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;
- l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose;
- le partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;
- i trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni;
- i trasferimenti in conto capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2, dell'art. 19 della legge 109/94;
- gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.

Non è possibile indebitarsi per finanziare conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzata al ripiano di perdite.

E' possibile sulla base del 2° comma dell'art.41 della legge 448/2001, convertire mutui contratti dopo il 31/12/1996, anche mediante collocamento di titoli obbligazionari di nuova emissione o rinegoziazione di mutui, anche con altri istituti, in presenza di condizioni di rifinanziamento che consentano una riduzione del valore finanziario delle passività totali a carico dell'ente.

La verifica della riduzione del valore finanziario delle passività totali a carico dell'ente può essere effettuata attualizzando i flussi finanziari con un tasso pari a quello del debito pubblico per un periodo corrispondente.

5.4.5. Controllo delle spese di restituzione dei prestiti

Le spese per restituzione dei prestiti rilevate nel titolo III della spesa, distinte in cinque interventi, riguardano:

- rimborso per anticipazioni di cassa;
- rimborso di finanziamenti a breve termine;
- rimborso di quota di capitale di mutui e prestiti;
- rimborso di prestiti obbligazionari;
- rimborso di quota capitale di debiti pluriennali.

Il controllo di tali spese da parte dell'organo di revisione è rivolto in particolare:

- alla verifica della corrispondenza delle somme impegnate con quanto risultante dai piani di ammortamento dei mutui per la quota in conto capitale in scadenza nell'esercizio;
- alla verifica della corretta rilevazione nel bilancio triennale dell'effettivo debito in sorte capitale scadente negli anni successivi riscontrabile dai piani di ammortamento e dagli allegati al bilancio.

5.4.6 Controllo delle spese da servizi per conto di terzi

Il controllo delle spese da servizi per conto terzi da parte dell'organo di revisione è rivolto in particolare alla verifica:

- della corrispondente rilevazione delle entrate da servizi per conto di terzi nel titolo VI delle entrate;
- della natura delle voci di spesa ed in particolare della effettiva sussistenza di spese sostenute per conto di terzi.

Si rileva che, a differenza degli altri titoli della spesa, possono essere impegnate somme per spese da servizi per conto terzi in misura superiore allo stanziamento di bilancio in quanto influenti ai fini dell'equilibrio e del risultato di gestione poiché si tratta di spese comunque finanziate .

5.4.7. *L'indebitamento irrituale e i debiti fuori bilancio*

Sono debiti fuori bilancio le obbligazioni pecuniarie, relative al conseguimento delle finalità dell'ente, valide giuridicamente, ma non perfezionate contabilmente.

Per tali debiti il riconoscimento è affidato al Consiglio e la decisione di riconoscimento e finanziamento fa coincidere gli aspetti giuridici con quelli contabili.

I debiti fuori bilancio possono scaturire anche da obbligazioni assunte irritalmente senza cioè il rispetto delle norme giuridiche e contabili proprie della gestione degli enti locali e prive di riferimenti ad impegni rilevabili dalle registrazioni contabili. Il riconoscimento di tali debiti deve essere effettuato nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente.

L'organo consiliare, deve procedere con urgenza al riconoscimento e finanziamento. In caso di inerzia dell'amministrazione l'organo di revisione deve segnalare senza indugio al consiglio la notizia del debito comunque acquisita.

La mancata assunzione della delibera di riconoscimento di debiti fuori bilancio comporta che, ai sensi del quinto comma dell'articolo 191 del d.lgs. n. 267/00, l'ente locale non può assumere impegni o pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge fino all'adozione dei provvedimenti di cui all'art. 193 del d.lgs. n. 267/00.

Il Ministero dell'Interno, con circolare n. 21 del 20 settembre 1993, ha indicato i seguenti requisiti generali che il debito deve avere per essere riconosciuto:

- a. la certezza, ossia che esista effettivamente una obbligazione a dare, non presunta ma inevitabile per l'ente;
- b. la liquidità, nel senso che sia individuato il soggetto creditore e il debito sia definito o determinabile mediante una semplice operazione di calcolo aritmetico;
- c. l'esigibilità, cioè il pagamento non sia dilazionato da termine o subordinato a condizione.

L'organo di revisione deve ricevere dall'ente i documenti relativi al riconoscimento dei debiti fuori bilancio ed accertarsi dell'avvenuta comunicazione alla Corte dei Conti deve, altresì, se richiesto nel regolamento dell'ente, esprimere un proprio parere sulla proposta di riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio da parte dell'organo consiliare.

Tale parere deve essere incentrato sulla verifica dei presupposti previsti dalla normativa di riferimento, sull'analisi delle cause che hanno determinato tali debiti e sulla copertura finanziaria individuata.

L'articolo 194 del d.lgs. n. 267/00 elenca la seguente tipologia di debiti fuori bilancio riconoscibili derivanti da:

- a) sentenze esecutive;
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni;
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile, di società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi senza l'osservanza delle disposizioni sull'impegno di spese, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente.

Si riporta di seguito una breve analisi sulle diverse tipologie di debiti fuori bilancio:

a) sentenze esecutive - Rientrano in questa tipologia le sentenze immediatamente esecutive e quelle per le quali il giudice, in pendenza dell'ulteriore grado di giudizio, dichiara la provvisoria esecutorietà tra le parti.

Le statuizioni di condanna contenute nel dispositivo delle sentenze non sono, comunque, autoesecutive, cioè richiedono per la loro esecuzione l'adozione di provvedimenti ulteriori come l'iscrizione a ruolo della somma dovuta. L'accertamento svolto dal magistrato, infatti, si limita all'esistenza del credito ma manca il requisito della liquidità del credito accertato che, pertanto, non conferisce alla sentenza di condanna un titolo esecutivo.

Non sono ammesse procedure di esecuzione e di espropriazione forzata presso soggetti diversi dal tesoriere dell'ente.

Al fine di garantire l'operatività dell'ente locale e l'erogazione dei pubblici servizi l'articolo 159 del d.lgs. n. 267/00 ha limitato le somme disponibili presso il tesoriere soggette ad esecuzione forzata.

Non possono essere, infatti, oggetto di esecuzione forzata le somme destinate a:

- pagamento delle retribuzioni al personale dipendente e degli oneri previdenziali per i tre mesi successivi;
- pagamento delle rate dei mutui e di prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso;
- espletamento dei servizi locali indispensabili.

Per la costituzione del limite sulle disponibilità di cassa all'esecuzione forzata l'organo esecutivo, con deliberazione da adottarsi per ogni semestre e da notificare al tesoriere, deve quantificare preventivamente gli importi delle somme sopra specificate.

Si rileva che il Consiglio di Stato, con i pareri della stessa prima sezione n. 1462/97 dell'8 ottobre 1997 e n. 1605/97 del 5 novembre 1997, ha ritenuto ammissibile procedere al riconoscimento di debiti fuori bilancio derivanti anche da decreti ingiuntivi. Il Consiglio ha eccezionalmente adottato tale interpretazione in relazione a particolari fattispecie consistenti nell'affidamento, in base a regolari contratti, di incarichi professionali di progettazione di opere pubbliche non seguiti da formali impegni di spesa in mancanza del relativo finanziamento.

b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni -

La norma autorizza il riconoscimento dei debiti fuori bilancio relativi a disavanzi degli enti strumentali a cui, ai sensi degli artt. 30, e 114 del d.lgs. n. 267/00, viene affidata la gestione di specifici servizi. Il disavanzo è ripianabile secondo quanto previsto dagli statuti, convenzioni o atti costitutivi dei predetti enti strumentali a condizione che il loro bilancio sia stato deliberato in pareggio e che il disavanzo sia derivato esclusivamente da fatti di gestione, ossia da minori accertamenti di entrate o da maggiori spese impreviste o straordinarie.

c) ricapitalizzazione di società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali - Il richiamo è alla sola ricapitalizzazione che costituisce l'unica forma, specificamente disciplinata dalle norme civilistiche, di ripiano delle perdite delle società di capitali strumentali per l'esercizio di servizi dell'ente (artt. 112 e 113 del d.lgs. n. 267/00).

L'organo di revisione deve valutare attentamente le cause che hanno determinato una gestione antieconomica affinché esse vengano tempestivamente rimosse.

d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità - Le procedure espropriative per opere di pubblica utilità hanno un iter procedimentale abbastanza complesso sia per quanto riguarda la definizione del provvedimento ablatorio sia per quanto riguarda la determinazione dell'indennità di esproprio e di occupazione. All'atto

dell'emissione del decreto di esproprio viene altresì fissata l'indennità da corrispondere all'espropriato che, se d'accordo, si limiterà a sottoscrivere l'atto di cessione volontaria. Se, però, non dovesse accettare l'indennità determinata dall'ente espropriante, quest'ultimo è tenuto ad effettuare il deposito presso la Cassa depositi e prestiti in attesa dell'esito del giudizio che l'espropriato solitamente instaura in caso di mancata accettazione. Nei casi in cui la misura della indennità determinata dalla sentenza o dall'accordo stragiudiziale dovesse risultare maggiore dell'indennità prevista al momento del provvedimento di espropriazione o di occupazione, la parte della indennità eccedente la somma a suo tempo impegnata costituirà un debito fuori bilancio in quanto non prevista e non impegnata nel bilancio dell'anno finanziario in cui sono stati adottati i predetti provvedimenti.

L'autonoma individuazione della fattispecie di debito fuori bilancio in esame, benché potesse rientrare nella lettera a), è dovuta, da una parte, al fatto che la maggiore somma da pagare può derivare anche da atti stragiudiziali e, dall'altra, dall'esigenza di evidenziare a parte tale tipologia di debito, visto che gran parte degli enti locali ne sono gravati.

e) acquisizione di beni e servizi senza l'osservanza delle disposizioni sull'impegno di spese, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente - Il riconoscimento dell'utilità dei beni e servizi acquisiti dall'ente in violazione delle regole dettate dall'art. 191 del d.lgs. n. 267/00 deve essere incentrato sulla valutazione del vantaggio in sé, ossia sulla effettiva e proficua utilizzazione per l'attuazione dei fini cui è preposto l'ente stesso. Tale riconoscimento è pregiudiziale alla successiva fase della valutazione economica relativa alla determinazione dell'arricchimento derivante a favore dell'ente a seguito dell'acquisizione ed utilizzo dei suddetti beni e servizi.

Per la determinazione dell'arricchimento si ricorre ai criteri fissati dall'art. 2041 del codice civile secondo cui "chi, senza giusta causa, si è arricchito a danno di un'altra persona è tenuto, nei limiti dell'arricchimento, a indennizzare quest'ultima della correlativa diminuzione patrimoniale".

I criteri per la determinazione dell'arricchimento variano in relazione alle diverse fattispecie che si presentano nella realtà.

In particolare, in caso di fornitura di beni, l'amministrazione consumandoli ed utilizzandoli riceve un arricchimento che, ai fini del debito da riconoscere, è determinabile tenendo conto del risparmio di spesa realizzato il quale può essere legittimamente quantificato in una somma commisurata al prezzo di mercato dei beni stessi, alla retribuzione dell'opera resasi necessaria per le forniture rimaste insolute ed al mancato guadagno.

Ai fini del riconoscimento di debiti derivanti da incarichi professionali gioca un ruolo fondamentale il principio secondo il quale l'arricchimento va valutato in relazione a quanto l'ente ha fatto proprio e non oltre l'effettiva entità della

diminuzione patrimoniale. In particolare il giusto indennizzo da riconoscersi a favore del professionista per le proprie prestazioni eseguite va calcolato utilizzando come metro di valutazione le tariffe professionali al fine di desumere il risparmio conseguito dall'ente committente rispetto alla spesa cui esso sarebbe andato incontro in caso di incarico pienamente valido.

Anche la Corte dei Conti ha avuto modo di precisare che nel caso in cui l'ente, a seguito di una irregolare ordinazione della spesa, usufruisce di una prestazione di servizio collegata ad attività istituzionali necessarie ed indispensabili, deve liquidare al terzo creditore una somma pari alla spesa che avrebbe dovuto comunque sopportare.

Ne consegue che il credito vantato dal terzo può essere maggiore rispetto al quantum riconosciuto dall'ente a seguito della valutazione dell'arricchimento, visto che quest'ultimo viene calcolato seguendo parametri oggettivi. Tale parte residua di debito che rimane al di fuori del riconoscimento operato dall'ente va posta a carico dell'agente che ha concorso alla formazione del debito.

Per il ripiano dei debiti fuori bilancio è possibile utilizzare le seguenti fonti di copertura:

- tutte le entrate e le disponibilità previste per l'anno in corso e per i due esercizi successivi, ad eccezione di quelle aventi specifica destinazione;
- l'avanzo di amministrazione ai sensi dell'articolo 185, comma 2 lettera b), del d.lgs. n. 267/00;
- i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili;
- col ricorso ai mutui nel caso in cui non è possibile attivare le suddette precedenti fonti di copertura, fatto salvo quanto disposto dall'art. 41, comma 4, della legge 448/01. Stante quanto disposto dal comma 6, dell'art.119 della Costituzione il ricorso a prestiti è consentito solo per la parte di debito che è riconducibile a spesa d'investimento.

Per il pagamento l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione convenuto con i creditori della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso.

5.4.8. L'attività contrattuale

La stipulazione dei contratti deve essere preceduta da apposito provvedimento adottato dal competente organo della amministrazione.

Il provvedimento deve comunque indicare:

- a) il fine che con il contratto si intende perseguire;
- b) l'oggetto del contratto, la sua forma e le clausole ritenute essenziali;
- c) le modalità di scelta del contraente ammesse dalle disposizioni vigenti in materia di contratti delle pubbliche amministrazioni e le ragioni che ne sono alla base.

Con detto provvedimento o con atto equipollente devono essere approvati i modelli di bando, di invito di gara e di contratto. La articolazione degli atti suddetti deve essere assolutamente congrua con il contenuto della deliberazione o determinazione a contrarre.

Si applicano in ogni caso le procedure previste dalla normativa dell'Unione europea recepita o comunque vigente nell'ordinamento giuridico italiano.

L'organo di revisione deve accertare il rispetto delle procedure previste dalla legge e dall'apposito regolamento dell'ente locale.

Per gli appalti di lavori, servizi e forniture che possono essere affidati senza il ricorso a procedure ad evidenza pubblica l'organo di revisione deve verificare:

- a) la rispondenza alle ipotesi tassativamente previste dalla legge;
- b) l'esistenza di espressa o congruente motivazione;
- c) per le spese in economia la espressa previsione nell'apposito regolamento della amministrazione;
- d) il rispetto delle procedure semplificate eventualmente previste dalla legge, dal regolamento o dalla determinazione a contrarre.

Per le varianti contrattuali la verifica riguarda:

- a) la rispondenza alle ipotesi consentite dalla legge o dal regolamento;
- b) la esistenza della analisi e verifica di congruità dei nuovi prezzi eventualmente adottati;
- c) la coerenza con le clausole contrattuali del contratto originario.

Per le ipotesi di project finance la verifica riguarda:

- a) la rispondenza ai requisiti di legge oggettivi e soggettivi della acquisizione del progetto finanziario;
- b) la esistenza del provvedimento amministrativo adottato dall'organo competente, con il quale il progetto viene approvato;
- c) la documentazione prevista dalla legge a corredo del progetto, con particolare riguardo alla asseverazione bancaria;
- d) la corrispondenza delle condizioni poste a base di gara per la scelta del concessionario con quelle contenute nel contratto definitivo di concessione. Ciò con particolare riguardo alle ipotesi in cui viene esercitato dal promotore il diritto di prelazione oppure lo stesso risulta aggiudicatario per l'intervenuta diserzione del procedimento di gara;
- e) il mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel corso dello svolgimento del rapporto. Ciò con particolare riguardo alle disposizioni inerenti al patrimonio immobiliare, alle variazioni del rapporto contrattuale, al rispetto degli obiettivi posti a base del project finance.

5.4.9. Controllo dei residui passivi

Prima dell'inserimento nel conto del bilancio occorre procedere al riaccertamento dei singoli residui passivi formati nelle gestioni del penultimo esercizio.

Il riaccertamento consiste nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui.

Ai sensi dell'articolo 190 del d.lgs. n. 267/00 è vietata la conservazione nel conto dei residui delle spese correnti e in conto capitale non impegnate in base a quanto previsto dall'articolo 183 del d.lgs. 267/00.

Il riaccertamento dei residui deve risultare da apposita determinazione contenente per ciascun residuo eliminato, totalmente o parzialmente, esaustiva motivazione.

L'organo di revisione deve esprimere il parere sul provvedimento e verificare le conseguenti rilevazioni nel conto del bilancio, nel conto economico e nel conto del patrimonio.

Particolare attenzione dovrà essere posta nell'analisi dei residui del titolo II verificando dal dettaglio predisposto per anno di formazione i tempi di realizzazione delle opere o degli investimenti rispetto agli obiettivi programmati e ai relativi cronoprogrammi. In caso di superamento dei limiti temporali predefiniti, occorre accertare l'esistenza di provvedimenti modificativi della originaria previsione rispetto agli obiettivi programmati.

5.5 Controllo sulla gestione patrimoniale

Il controllo sulla gestione patrimoniale da parte dell'organo di revisione deve riguardare in particolare:

- l'esistenza di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario (dei beni mobili ed immobili) e rilevazioni sistematiche aggiornate sullo stato della effettiva consistenza del patrimonio dell'ente;
- la verifica delle azioni poste in essere dall'ente per la conservazione del patrimonio in quanto un costante controllo e una manutenzione tempestiva e sistematica sono garanzia di economicità della gestione;
- la stipula di adeguate polizze assicurative contro incendi, furti e responsabilità civili.

5.6 Le verifiche di cassa

Gli articoli 223 e 224 del d.lgs. 267/00 disciplinano differenti tipologie di verifiche di cassa che, con cadenza trimestrale o altra cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, l'organo di revisione provvede ad effettuare sulla gestione di cassa dell'ente, sulla gestione del servizio di tesoreria e sulle gestioni degli altri agenti contabili le seguenti verifiche:

- a) verifica ordinaria di cassa (art. 223 d.lgs. 267/00) finalizzata all'analisi della situazione di liquidità. Tale verifica avviene confrontando le operazioni riportate nel giornale delle reversali e dei mandati dell'ente con le registrazioni effettuate dal tesoriere. In particolare, l'organo di revisione rivolgerà la propria attenzione sui mandati estinti, da estinguere e su quelli da regolarizzare e sulle reversali incassate, da incassare e da regolarizzare, sulla movimentazione e consistenza dei fondi vincolati (per opere di urbanizzazione, per mutui) e sulla situazione della custodia titoli;
- b) verifica sulla gestione degli altri agenti contabili (art. 223 d.lgs. 267/00). Si attua tramite la supervisione sugli anticipi e sui reintegri di cassa per le minute spese effettuate dall'economista e sugli incassi e versamenti effettuati dagli altri agenti contabili;
- c) verifiche straordinarie di cassa (art. 224 d.lgs. 267/00) volte ad accertare la regolarità della situazione di cassa al termine del mandato dei precedenti amministratori, nel caso si verifichi un cambiamento nella persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano o del presidente della comunità montana. L'organo di revisione partecipa alle verifiche straordinarie unitamente agli amministratori cessanti ed entranti, al segretario e al responsabile del servizio finanziario.

In riferimento alla gestione economica l'organo di revisione dovrà in particolare verificare che:

- la gestione svolta sia in linea con quanto previsto dal regolamento di contabilità ed dal regolamento economico, con particolare riguardo al controllo delle spese di rappresentanza e delle spese per utenze;
- che il valore massimo di spesa economica previsto dal regolamento sia congruo.

In base a quanto previsto dagli articoli 226 e 233 del d.lgs. n. 267/00, il tesoriere, l'economista e gli altri agenti contabili devono rendere, entro il termine di due mesi dalla chiusura dell'esercizio finanziario, il conto della propria gestione.

Tali documenti, che vanno allegati al rendiconto, devono essere attentamente analizzati dall'organo di revisione al fine di accertare la corretta corrispondenza dei dati con quanto risultante dalle scritture contabili dell'ente.

Particolare attenzione dovrà essere posta dall'organo di revisione sugli utilizzi in termini di cassa delle entrate vincolate ai sensi dell'art. 195 del d.lgs. 267/00. L'analisi dovrà riguardare la verifica degli importi utilizzati entro i limiti consentiti, le motivazioni e il ripristino delle somme con i primi introiti non soggetti a vincoli di destinazione. Il ricorso continuo a tali utilizzi potrebbe denotare situazioni di tensione finanziaria.

In considerazione, infine, che dal 1° marzo 2001 i comuni con popolazione inferiore a 10.000 abitanti, ai sensi dell'art. 66 c. 11 della legge 388/00, possono detenere presso il proprio tesoriere tutte le entrate proprie senza i vincoli della "Tesoreria unica", l'organo di revisione può suggerire il migliore utilizzo della liquidità.

L'organo di revisione deve effettuare anche la verifica della "gestione di tesoreria" e cioè della efficienza della struttura, l'applicazione delle condizioni contrattuali. E' opportuno verificare, inoltre, le modalità di utilizzo e quindi le movimentazioni sui conti correnti postali.

5.7 Gli adempimenti Fiscali

5.7.1 Considerazioni generali

L'organo di revisione deve, preliminarmente, verificare lo svolgimento da parte dell'ente di attività rilevanti ai fini dell'applicazione della normativa tributaria.

Dovrà essere verificata l'adeguatezza delle procedure di gestione della fiscalità passiva, la competenza e formazione del personale addetto nonché la definizione delle responsabilità inerenti l'esatto e tempestivo compimento degli adempimenti tributari.

Il controllo dell'organo di revisione dovrà riguardare l'avvenuta istituzione e la regolare tenuta delle scritture contabili previste ai fini IVA nonché la predisposizione, a supporto, di adeguate metodologie e procedure di collegamento con il sistema delle rilevazioni degli enti locali impostato sulla contabilità finanziaria.

In particolare il controllo relativo agli adempimenti fiscali dovrà essere eseguito con particolare riferimento a:

- imposta sul valore aggiunto
- IRAP
- rispetto degli obblighi dalla normativa per i sostituti d'imposta.

Dovrà essere controllata la soggettività passiva ad ogni altro eventuale tributo non specificatamente sopra menzionato.

Nessun obbligo sussiste ai fini dell'imposizione diretta.

L'organo di revisione dovrà, altresì, verificare l'esistenza di procedure che consentano il puntuale rispetto dei termini di presentazione delle dichiarazioni e di esecuzione dei versamenti.

Qualora l'organo di revisione dovesse accertare gravi irregolarità nella gestione degli adempimenti fiscali si rimanda a quanto previsto al paragrafo 5.10.

5.7.2 - I controlli sull'applicazione dell'IVA.

L'organo di revisione deve verificare l'eventuale esercizio di attività che ai sensi della normativa e della prassi vigente siano da considerare commerciali o agricole tenendo conto di quanto disposto dall'art. 4 del D.P.R. n° 633/1972, dall'art. 4, par. 5, terzo comma, della VI direttiva n° 77/388/CEE del Consiglio, 17 maggio 1977 e dalle istruzioni impartite in sede amministrativa, con la C.M. n° 18 del 22 maggio 1976, la Cir. n° 32 del 21 giugno 1991 e la Cir. n° 8 del 14 giugno 1993.

In tali casi si deve, comunque, accertare:

- la corretta valutazione della natura delle operazioni distinguendo tra istituzionali, commerciali occasionali e commerciali abituali;

- l'esistenza di un sistema di controllo interno finalizzato al rispetto delle regole in materia di imposta sul valore aggiunto e relativi adempimenti dichiarativi;
- la regolare tenuta delle scritture contabili;
- la puntuale individuazione delle attività ai fini IVA;
- la corretta applicazione degli obblighi e adempimenti previsti dalla normativa vigente e, in particolare, la regolarità dei versamenti periodici, la conformità degli stessi alle liquidazioni e loro annotazioni sui registri contabili nonché eventuali compensazioni fra imposte;
- la convenienza di eventuale opzione per la contabilità separata e/o per la dispensa degli adempimenti IVA in caso di operazioni esenti nonché di altri regimi agevolativi.

Tali controlli possono essere effettuati con motivate tecniche di campionamento.

5.7.3 - I controlli sull'applicazione dell'IRAP

L'organo di revisione deve verificare l'esistenza di un adeguato sistema di gestione degli adempimenti in materia di IRAP. Deve, altresì, essere accertata l'eventuale esistenza di attività commerciali rilevanti ai fini dell'opzione per il "metodo del valore della produzione".

E' compito dell'organo di revisione, comunque, verificare:

A) in generale:

- l'esistenza di un sistema di controllo interno finalizzato al rispetto delle regole in materia di IRAP e relativi adempimenti dichiarativi;

B) con particolare riferimento al metodo retributivo:

- la corretta determinazione della base imponibile con riferimento alle retribuzioni e ai compensi corrisposti nel periodo di riferimento;

- la regolarità dei versamenti periodici a mezzo del servizio di tesoreria;

C) con particolare riferimento al metodo del valore della produzione:

- l'ambito di applicazione con riferimento anche a singole attività commerciali, la relativa convenienza economica, la regolarità dell'opzione nonché il vincolo triennale conseguente;

- la corretta determinazione della base imponibile con riferimento alle attività commerciali per le quali è stata esercitata l'opzione e agli eventuali costi promiscui;

- la regolarità dei versamenti in acconto e a saldo, avuto riguardo che nessuna compensazione d'imposta avvenga tra metodo retributivo e metodo del valore della produzione.

I controlli relativi agli obblighi del sostituto d'imposta.

L'organo di revisione deve verificare l'esistenza di un adeguato sistema di gestione degli adempimenti conseguenti all'erogazione di redditi, retribuzioni, compensi, indennità, contributi e altri proventi soggetti all'obbligo della ritenuta alla fonte di cui agli articoli da 23 a 30 del D.P.R. 600/73, dall'art. 11 della l. 413/91 e da altre leggi speciali.

L'organo di revisione deve, comunque, verificare:

- l'esistenza di un sistema di controllo interno finalizzato al rispetto delle regole in materia di adempimenti del sostituto d'imposta;
- la corretta effettuazione delle ritenute in acconto o titolo d'imposta;
- la regolarità dei versamenti periodici, accertando la tempestività e la conformità degli importi e la correttezza dell'utilizzo dei codici tributo;
- la regolarità delle certificazioni ai sostituiti nei termini previsti dalla legislazione vigente;
- la corrispondenza con il sistema di bilancio della contabilità finanziaria (partite di giro).

5.7.4 - Il controllo delle dichiarazioni fiscali

L'organo di revisione deve verificare l'esistenza di un adeguato sistema di gestione degli adempimenti dichiarativi ai fini IVA e IRAP mediante l'apposito modello unico e quale sostituto d'imposta mediante modello 770.

L'organo di revisione deve, comunque, verificare:

- la completa e puntuale compilazione del modello;
- la sottoscrizione, quale dichiarante, da parte del legale rappresentante o di altro soggetto legittimamente individuato;
- il regolare e tempestivo invio della dichiarazione.

5.8 Vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi e società controllate

La situazione delle aziende pubbliche locali ha subito negli ultimi quindici anni sensibili mutamenti normativi in rispetto anche delle direttive UE relative alla liberalizzazione dei servizi.

Inoltre sono state introdotte figure di privatizzazione formali (società di capitali) e sostanziali (apertura al capitale privato).

L'ente locale si pone oggi come un'azienda "capogruppo" con doveri e responsabilità ampliate rispetto al passato; tutto ciò incide anche sulle funzioni dei revisori dell'ente.

I) Istituzioni (articolo 114 tuel, Statuto e regolamenti comunali)

A norma di legge i revisori dell'ente locale esercitano le loro funzioni anche nei confronti delle istituzioni. I principi di comportamento possono essere applicati anche nei confronti dei revisori delle fondazioni partecipate e di altri enti od organismi controllati dall'ente locale.

1. All'atto dell'insediamento:

- a) esame delle finalità dell'istituzione che risultano dallo Statuto comunale, dai regolamenti comunali e da eventuali "indirizzi" del consiglio dell'ente stesso avendo cura di verificare la normativa non la natura economica dei servizi affidati;
- b) esame del regolamento generale, dei regolamenti "interni" e presa visione del quadro normativo dell'area in cui l'istituzione opera (assistenza socio, assistenziale, sport, cultura);
- c) esame del piano dei conti e della contabilità (con eventuale richiesta di introduzione della contabilità economica ai sensi del Decreto Ministeriale 26 aprile 1995 con gli opportuni adattamenti);
- d) esame dell'organigramma;
- e) esame del contratto di servizio e della situazione dei contributi assegnati dall'ente locale, degli eventuali "distacchi" del personale dall'ente e delle altre prestazioni reciproche.

2. Attività continuative: controllo analogo a quello esercitato sui servizi gestiti in economia ed, in particolare:

- a) controllo delle scritture contabili;
- b) controllo dei contratti d'appalto di lavori, servizi e forniture come per l'ente locale;
- c) parere sul bilancio preventivo;
- d) esame e parere sul rendiconto prima della trasmissione all'ente locale esprimendo eventuali proposte tendenti ad ottenere una migliore efficienza, produttività ed economicità di gestione;
- e) controllo delle riscossioni e dei pagamenti degli adempimenti tributari e previdenziali come per l'ente locale.

II) Aziende speciali (articolo 114 TUEL ed eventuali disposizioni dello Statuto e dei regolamenti comunali):

Le aziende speciali erano indicate nell'articolo 113 bis del Tuel tra le forme di gestione per i servizi privi di rilevanza economica; l'articolo è stato dichiarato incostituzionale con sentenza 272 del 27 luglio 2004.

La scelta della forma di gestione per questi servizi è rimessa a norme regionali ed agli statuti e regolamenti comunali. Peraltro è rimasto in vigore l'articolo 114 del Tuel che disciplina le istituzioni e le aziende speciali le quali non possono essere utilizzate per la gestione di servizi a rilevanza economica.

- a) esame degli "indirizzi" che l'ente locale ha impartito o intende impartire ai sensi della Legge 95/95;

- b) esame del piano programma, dei bilanci preventivi e del contratto di servizio con speciale riguardo alle poste che interessano il bilancio dell'ente locale e cioè: contributi e corrispettivi, con particolare riguardo alla copertura dei cosiddetti costi sociali imposti dall'ente locale all'azienda (ad esempio tariffe non remunerative);
- c) incontro periodico con i revisori dell'azienda e scambio d'ogni utile informazione;
- d) esame del conto consuntivo, con particolare riguardo ai principi contabili applicati ed a tutte le voci del conto economico e dello stato patrimoniale che interessano l'ente locale; giudizio in ordine al risultato economico, tenuto conto dell'obbligo di pareggio di bilancio stabilito dalle norme di legge;
- e) parere in ordine alla nomina da parte dell'ente locale dell'"affiancatore" (società o gruppo di esperti) del collegio dei revisori dell'azienda per la stesura della relazione triennale di cui all'articolo 27 nonies della Legge 51/82. I revisori dell'ente locale dovranno valutare la idoneità tecnica e l'esperienza della società o dell'esperto da nominare e valutare le proposte di lavoro.
- f) qualora esista una funzione di internal auditing aziendale è opportuno che i revisori dell'ente locale chiedano agli amministratori le informazioni che lo stesso ha trasmesso al Consiglio di amministrazione od alla direzione ed al collegio dei revisori dell'azienda.

III) Società controllate in "house" (articolo 113 comma 5 lettera c; statuti e regolamenti dell'ente locale):

1. I revisori dell'ente locale, in occasione dell'adozione dei provvedimenti consiliari di adesione o costituzione della società e periodicamente, hanno l'obbligo di verificare la sussistenza dei tre requisiti richiesti dalla Legge:

- a) capitale interamente pubblico;
- b) controllo analogo a quello esercitato dall'ente locale sui propri servizi. Il Collegio deve verificare le procedure ed il loro rispetto. Nella prassi le soluzioni attuate sono diverse: alcune rientrano nello stretto ambito societario (ad esempio utilizzo del sistema duale) altre se ne allontanano (vedi sentenza TAR FRIULI V.G. N 634 del 15 luglio 2005).
- c) attività prevalente in termini di fatturato a favore dell'ente locale socio o della popolazione amministrata dal medesimo; la dottrina prevalente ritiene che possa considerarsi prevalente un fatturato che raggiunge l'80% del totale.

2. Per quanto riguarda i restanti controlli tra società in house ed aziende speciali, attesa l'analogia accolta dalla migliore dottrina e dalla Magistratura amministrativa, possono valere le indicazioni sopra fornite per queste ultime.

3. I Revisori dovranno tenere conto delle decisioni del comitato (o commissione) di controllo eventualmente costituita presso l'ente locale.

4. Società strumentali art. 13 D.L. 223/06.

I revisori controllano che le società strumentali operino esclusivamente con l'ente proprietario e che abbiano avviato le procedure per le dimissioni di eventuali attività non più consentite.

IV) Società partecipate:

1. Il programma dei controlli del collegio dei revisori dovrà essere impostato tenendo conto del tipo di partecipazione dell'ente locale e precisamente:

- società controllate (articolo 2459 CC, primo comma);
- società collegate (articolo 2459 u.c.);
- altre.

2. Al riguardo all'inizio del mandato dovrà acquisire (o verificare l'esistenza) nel proprio dossier della documentazione relativa ad ogni società, in particolare: atti costitutivi e statuti; bilanci; budget e piani programma; eventuali atti di indirizzo e deliberazioni consiliari e di Giunta; convenzioni o contratti di servizio, e cura l'aggiornamento della documentazione stessa.

3. L'attività dovrà essere rivolta, in particolare, alle società controllate e quelle a controllo congiunto con altri enti locali; potrà promuovere incontri periodici con i membri dei Collegi sindacali per completare le informazioni anche in ordine alle eventuali società controllate o collegate con quelle partecipate dall'ente locale.

4. In analogia a quanto stabilito dall'articolo 2403 bis del c.c., il Collegio può chiedere agli amministratori delle società controllate notizie sull'andamento della gestione o su determinati affari.

5. Per queste società il Collegio:

- a) Istituisce dei flussi informativi periodici ed organici, possibilmente con cadenza trimestrale, sull'andamento della gestione e del budget da coordinarsi, ove opportuno, con l'organo di gestione dell'ente medesimo;
- b) esprime il proprio parere sulla richiesta di sottoscrizione di aumento di capitale;

c) nel caso di perdita di esercizio, acquisisce tutte le informazioni necessarie sulle motivazioni della perdita, sia nel caso di rinvio o copertura con riserve, sia nel caso di richiesta di acollo al bilancio comunale sotto forma di ripiano o sotto forma di ricapitalizzazione e ne riferisce, con apposita Relazione, alla Giunta ed al Consiglio comunale.

6. I revisori devono conservare il segreto su fatti e documenti relativi alle società controllate e collegate di cui siano venuti a conoscenza in relazione al loro ufficio, salvo le comunicazioni, informazioni e rapporti che siano tenuti a presentare agli Organi dell'ente locale.

V) Bilancio consolidato

Il collegio verifica la tempestiva e corretta formulazione del bilancio consolidato patrimoniale se prevista dal regolamento di contabilità e sollecita, se del caso, la stesura dello stesso anche in assenza della norma regolamentare e l'integrazione del consolidato patrimoniale con il bilancio economico.

5.9 Esternalizzazione dei servizi pubblici locali

I revisori dell'ente locale devono verificare che negli atti deliberativi di affidamento in gestione a terzi dei servizi pubblici locali (privi o meno di rilevanza economica) siano specificamente evidenziate:

- Le motivazioni, le considerazioni e le valutazioni in ordine alla legittimità ed alla convenienza dell'affidamento in gestione;
- I benefici conseguibili con l'esternalizzazione, con una loro descrizione a livello qualitativo e quantitativo;

Ed osservate le specifiche disposizioni di cui all'art. 24, comma 8 o all'art.28, comma 1 della legge 28 dicembre 2001, n.448 che autorizzano a ricorrere, anche in deroga alle normative vigenti, allo strumento dell'esternalizzazione quale strategia per realizzare economia di spesa e per migliorare l'efficienza gestionale.

5.10 Obblighi di denuncia

L'articolo 239 – comma 1 lettera a) - del d.lgs. n. 267/00 prevede, nell'ipotesi di gravi irregolarità sulla gestione, l'obbligo da parte dell'organo di revisione di referto all'organo consiliare e altresì la contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali quando si configurano ipotesi di responsabilità.

L'obbligo della denuncia sussiste per le gravi irregolarità che danno luogo a responsabilità (danno erariale o reato penale).

L'organo di revisione avrà, dunque, riguardo a tutti quei comportamenti omissivi o commissivi dai quali può conseguire un reato o un danno patrimoniale.

Il controllo si estende ad amministratori e dipendenti.

L'invio della comunicazione all'organo consiliare è effettuata secondo le modalità previste dal regolamento di contabilità che dovrà precisare, nei limiti consentiti, il concetto di «grave irregolarità» formale e/o sostanziale che determina l'obbligo della immediata denuncia e prevedere, come necessaria, l'acquisizione all'organo di revisione di chiarimenti da parte dell'ufficio o dell'organo cui la grave irregolarità appare addebitabile, prima della formalizzazione definitiva del rilievo.

In mancanza di norme regolamentari l'organo di revisione stabilisce le modalità di comportamento, fermo restando che è opportuno dare apposita informazione al consiglio di qualsiasi denuncia o segnalazione effettuata alle Autorità competenti.

Il momento dal quale scaturisce l'obbligo, per indirizzo giurisprudenziale, è quello della conoscibilità dei fatti tenendo conto che il periodo prescrizione, pur ridotto a cinque anni come previsto dall'art 93 - c. 4 del d.lgs. n. 267/00, decorre dal verificarsi del danno e, nel caso di occultamento doloso, dalla sua scoperta.

L'obbligo di denuncia da parte dell'organo di revisione scaturisce, quindi, dopo che è stata accertata la “grave irregolarità di gestione”, mentre le mere ipotesi di irregolarità richiedono da parte dell'organo di revisione solo una più accentuata vigilanza per la possibile correzione degli effetti o la rimozione delle irregolarità ed eventualmente anche la semplice segnalazione al Consiglio.

Il contenuto della denuncia ricomprende tutti gli elementi raccolti dall'organo di revisione con precisa e dettagliata indicazione del fatto, del comportamento tenuto dai dipendenti o amministratori la cui attività sia posta in relazione con l'evento dannoso, delle regole e i principi violati, dell'importo anche presunto del danno o degli elementi per quantificarlo in via equitativa.

Nell'ipotesi di reato la comunicazione deve essere fatta contestualmente all'autorità giudiziaria.

Il procuratore generale presso la Corte dei Conti ha emanato, con atto prot. I.C./16 del 28.02.98, norme di indirizzo e coordinamento per le denunce ai procuratori regionali presso le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei Conti.

L'atto di indirizzo del Procuratore considera che debbano essere effettuate valutazioni sugli elementi concreti e circostanze di fatto per consentire di qualificare la soglia minima di intensità del “dolo o colpa grave” richiesta

affinché il comportamento possa dar luogo ad azione risarcitoria di responsabilità (art. 1, comma 1 legge 20/94 come sostituito dalla legge 639/96).

6. La revisione economica della gestione

Gli enti locali, esclusi sulla base dell' art.1, comma 164, della legge 23/12/2005, n° 266, i comuni con popolazione fino a 3.000 abitanti, sono tenuti alla rendicontazione dei risultati economici mediante la compilazione dello schema di conto economico e del prospetto di conciliazione.

Per la rilevazione di tali risultati gli enti locali, avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 232 del d.lgs 267/00, possono adottare il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze.

I sistemi contabili che, quindi, l'ente può scegliere di adottare sono i seguenti:

- sistema contabile integrato: con rilevazione integrata e contestuale degli aspetti finanziari, economici e patrimoniali;
- doppio sistema contabile: con rilevazione della contabilità economico-patrimoniale parallela a quella finanziaria;
- sistema contabile semplificato: con tenuta della sola contabilità finanziaria ed utilizzo del conto del bilancio per costruire, attraverso la conciliazione dei valori e rilevazioni integrative, il conto economico ed il conto del patrimonio.

Utilizzando i primi due sistemi i risultati economici vengono rilevati mediante la rilevazione contabile delle singole operazioni di gestione.

Questi sistemi richiedono costi di gestione maggiori rispetto al terzo, in particolare per il personale addetto, e risulta valido solo se la contabilità economica è aggiornata ed allineata con le registrazioni della contabilità finanziaria.

Con il terzo sistema il risultato economico è ottenuto apportando a fine esercizio delle rettifiche al risultato finanziario nel rispetto dei principi di competenza economica.

Con tale metodo viene concentrato tutto il lavoro in un solo periodo senza la possibilità di disporre di informazioni e dati economici nel corso dell'esercizio.

Essendo l'attività dell'organo di revisione diluita nell'arco di tutto l'esercizio e al fine, quindi, di poter disporre nel corso delle verifiche periodiche di dati utili per la valutazione della gestione è opportuno suggerire all'ente l'adozione di un sistema contabile integrato o un doppio sistema contabile che consenta la rilevazione dei dati economici per centri di costo e per servizi.

Infatti, lo schema di conto economico classifica i costi in base alla loro natura e non in base alla loro destinazione e ciò non rende possibile individuare a quali strutture organizzative, servizi o prodotti sono riconducibili.

Un sistema contabile adeguato consente, invece, all'organo di revisione di verificare in modo continuo e sistematico la gestione e l'utilizzo delle risorse (patrimoniali, finanziarie e umane) in termini di:

- efficacia: grado di raggiungimento degli obiettivi previsti dai programmi e reale soddisfacimento dei bisogni pubblici;
- efficienza: rapporto tra le risorse utilizzate e i risultati raggiunti;
- economicità: raggiungimento degli obiettivi con il minor costo.

Per la rilevazione dei risultati economici in termini di efficienza e di efficacia occorre stabilire degli indicatori precisi che consentano di misurare la qualità dei servizi erogati e il raccordo degli obiettivi raggiunti con quelli assegnati ai responsabili dei servizi con il PEG.

I profili di efficacia che possono essere evidenziati, come livello di raggiungimento degli obiettivi attribuiti ai centri di costo e di responsabilità previsti dal PEG, sono esprimibili in indicatori di tipo quantitativo:

- risultati conseguiti/obiettivi programmati (per il calcolo del quale sono indispensabili le misure di prodotto e di risultato);
- domanda esaudita/domanda espressa (per il calcolo del quale sono necessari dati di tipo statistico).

Tali rapporti rappresentano il soddisfacimento e, di conseguenza, il non soddisfacimento che incide negativamente sull'efficacia.

Sarebbe utile che l'ente intraprendesse anche un lavoro di stima della domanda potenziale poiché la mancata domanda può essere collegata a carenze del servizio offerto. L'ente perverrebbe in questo modo alla considerazione dei bisogni inespressi dei non utilizzatori.

Il livello di economicità nella gestione degli enti locali è riscontrabile dal rapporto tra gli indicatori di efficacia e gli indicatori di efficienza e costituisce perciò un parametro complessivo di valutazione degli obiettivi raggiunti.

La sommatoria delle spese convogliate verso i singoli obiettivi del PEG permette la determinazione dello stato di attuazione dei programmi previsti nella relazione previsionale e programmatica dal punto di vista finanziario inteso come indicatore di efficienza:

grado di utilizzazione delle risorse =
importo impegnato / corrispondente stanziamento assegnato ad ogni programma

Un indicatore di efficacia è il grado di attuazione gestionale del programma della relazione previsionale e programmatica, dato dalla sommatoria di ciascun grado di realizzazione dell'obiettivo pesato in base alla propria rilevanza rispetto agli altri obiettivi:

grado di attuazione gestionale = grado di attuazione dell'obiettivo x peso

Il grado di realizzazione complessivo di ciascun programma contenuto nella relazione previsionale e programmatica sarà pertanto ottenibile con il seguente indicatore di economicità:

grado di attuazione gestionale/grado di utilizzazione delle risorse.

Dall'indice si può evincere che il grado di realizzazione complessivo del programma è direttamente proporzionale al grado di attuazione gestionale ed inversamente proporzionale al grado di realizzazione della spesa.

Una volta calcolati gli indicatori di efficacia, di efficienza e di economicità il passo successivo è quello della comparazione degli stessi all'interno di una adeguata serie storica. Da tale comparazione si possono analizzare gli scostamenti, capirne le motivazioni e focalizzarsi sulle eccezioni rispetto ad un andamento normale.

Risulta utile confrontare gli indicatori, oltre che nel tempo, anche nello spazio al fine di individuare il posizionamento di ciascun ente (benchmarking) traendo spunti per apportare modifiche organizzative di miglioramento che possono richiedere la messa in discussione di prassi gestionali radicate nella cultura dell'amministrazione dell'ente.

7. Il Rendiconto

7.1 Il contenuto della relazione dell'organo di revisione

La relazione dell'organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto deve essere predisposta entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e, comunque, entro venti giorni decorrenti dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo (art., comma 1, lettera d) 239 d.lgs. 267/2000.

Il rendiconto, i relativi allegati e la relazione dell'organo di revisione sono messi a disposizione dei componenti dell'organo consiliare almeno 20 giorni prima della sessione consiliare di esame e approvazione. Pertanto, al fine del rispetto del termine del 30 giugno previsto dall'articolo 227 del d.lgs. 267/00 per l'approvazione da parte dell'organo consiliare del rendiconto, l'organo esecutivo deve procedere all'approvazione della delibera dello schema di rendiconto almeno entro il termine del 20 maggio.

Nella relazione i revisori attestano la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione ed esprimono rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione.

La legge precisa molto opportunamente che l'organo di revisione non è tenuto ad attestare, come si ritiene normalmente, solamente la corrispondenza del rendiconto alle risultanze delle scritture contabili ma è richiesta anche l'attestazione che il rendiconto evidenzia i risultati della gestione riferiti a:

- conto del bilancio
- conto economico
- conto del patrimonio.

Il conto del bilancio evidenzia i risultati della gestione finanziaria:

- avanzo o disavanzo di gestione, riferito alla gestione di competenza;

- avanzo o disavanzo di amministrazione, riferito alla gestione di competenza e dei residui.

Il conto economico evidenzia il risultato d'esercizio scaturente dalla contrapposizione dei ricavi e dei costi rilevati secondo criteri di competenza economica.

Il conto del patrimonio evidenzia la consistenza patrimoniale a fine esercizio e le variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente per effetto della gestione. La variazione del patrimonio netto trova corrispondenza con l'utile o la perdita d'esercizio rilevata nel conto economico.

Per la predisposizione della relazione dell'organo di revisione al rendiconto è possibile utilizzare lo schema predisposto, con cadenza annuale, dalla Commissione Enti pubblici a disposizione dei colleghi interessati sul sito internet del CNDC e del CNR. Si precisa che tale schema rappresenta semplicemente una guida operativa e, pertanto, va utilizzato, in tutto o in parte, adattandolo alle diverse realtà degli enti locali ed integrato con osservazioni e proposte su specifiche problematiche riscontrate nell'espletamento dell'incarico.

Tale schema di relazione risulta, in sintesi, così articolato:

- elencazione dei documenti che costituiscono il rendiconto e che sono stati oggetto di esame;
- dichiarazione che sono stati svolti i compiti di controllo contabile con professionalità ed in situazione di assoluta indipendenza soggettiva ed oggettiva nei confronti delle persone che determinano gli atti e le operazioni dell'ente evidenziando eventuali problematiche emerse nell'espletamento dei proprie funzioni;
- analisi dei risultati finanziari conseguiti e degli scostamenti rispetto ai dati previsionali;
- esame e commento del trend storico riferito agli ultimi esercizi;
- analisi del risultato economico e delle variazioni intervenute nel conto del patrimonio (quelle derivanti dal conto finanziario e quelle da altre cause);
- rilievi su particolari e significative problematiche riscontrate;
- verifica che la relazione dell'organo esecutivo esprime le valutazioni di cui all'art. 231 del D.Lgs n.267/00;
- considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione basandosi ad esempio su:
 - verifica del raggiungimento degli obiettivi degli organismi gestionali dell'ente e della realizzazione dei programmi;
 - analisi dei parametri di efficienza ed efficacia dei servizi gestiti;
 - recupero dei crediti di dubbia esigibilità attivando ogni azione al fine di evitare la prescrizione;

- tenuta della contabilità economica e realizzazione del controllo di gestione;
- analisi e verifica delle cause legali in corso valutando possibili passività potenziali anche al fine di costituire un vincolo sull'utilizzo dell'avanzo di amministrazione;
- proporre tutte le alternative economicamente più vantaggiose all'indebitamento;
- attestazione potrebbe evidenziare eventuali eccezioni e riserve.

Ricordiamo che «eccezione» significa che il rendiconto non è corretto: alcuni dati devono essere modificati o integrati o non risultano i documenti obbligatori.

«Riserva», invece, significa che il rendiconto non è necessariamente irregolare, ma si è in presenza di una incertezza significativa per cui l'organo di revisione non è in grado di esprimere giudizi sulla attendibilità di uno o più dati o informazioni.

Pertanto il giudizio finale potrà essere, alternativamente:

- positivo;
- positivo con riserva;
- positivo con eccezioni;
- positivo con riserve ed eccezioni;
- negativo.

7.2 Il controllo del conto del bilancio

Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni.

Per ciascuna risorsa dell'entrata e per ciascun intervento della spesa il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:

- per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;
- per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare.

Come già detto, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi non di competenza l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte degli stessi.

La rendicontazione della gestione finanziaria evidenzia due risultati:

- **il risultato di gestione**, rappresentativo della gestione di sola competenza
- **il risultato di amministrazione**, frutto della gestione finanziaria in conto competenza e in conto residui.

Entrambi i risultati possono assumere un segno positivo (avanzo) o negativo (disavanzo).

Tali risultati vengono riepilogati nei prospetti allegati al conto del bilancio e cioè nel "Quadro riassuntivo della gestione di competenza" per quanto riguarda il risultato di gestione e nel "Quadro riassuntivo della gestione finanziaria" per quanto riguarda il risultato di amministrazione.

L'approvazione del rendiconto rende disponibile per le politiche finanziarie degli enti una risorsa straordinaria (e soprattutto non onerosa) rappresentata dall'avanzo di amministrazione la quale è utilizzabile in ossequio all'elencazione tassativa contenuta nell'articolo 187 del d.lgs. n. 267/00.

Il risultato di amministrazione è disciplinato dagli articoli 186, 187 e 188 del d.lgs. 267/00 che definiscono l'avanzo, la scomposizione in quattro distinti fondi, le modalità di utilizzazione e l'applicazione dell'eventuale disavanzo.

Il risultato contabile di amministrazione, pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, viene distinto in:

- fondi vincolati
- fondi per finanziamento spese in conto capitale
- fondi di ammortamento
- fondi non vincolati

a) Fondi vincolati e per finanziamento spese in conto capitale - I fondi vincolati e quelli per finanziamento spese in conto capitale scaturiscono dalla registrazione di economie di spese finanziate da entrate a destinazione vincolata

ex lege e da entrate destinate in base al 5° comma dell'art.183 del Tuel ad investimenti.

Eventuali economie di spese in conto capitale potrebbero, invece, scaturire in sede di riaccertamento dei residui nei casi di prescrizione o insussistenza di impegni conservati a residui assunti a suo tempo in corrispondenza dell'accertamento di entrate a specifica destinazione. L'importo pari allo stralcio di questi residui passivi costituisce un fondo vincolato da destinarsi alle finalità correlate all'entrata che le finanziava.

Il DPR 194/96 prevede l'iscrizione del fondo svalutazione crediti, in termini finanziari nella parte corrente del bilancio nell'intervento n. 10 del servizio n. 8 (Altri servizi generali) della funzione n. 1 (Funzioni generali di amministrazione).

Il fondo viene costituito in sede di bilancio preventivo per fronteggiare i rischi di perdite su crediti .

Nel corso della gestione non può essere impegnato e costituisce economia di spesa in sede di rendicontazione e concorre alla determinazione del risultato finale della gestione.

b) Fondi di ammortamento - Gli enti locali hanno la facoltà (e non più l'obbligo) di iscrivere nel bilancio di previsione, nell'apposito intervento di ciascun servizio, l'importo dell'ammortamento per i beni ammortizzabili relativi determinato in misura percentuale rispetto all'ammortamento economico (almeno il 30% dell'ammortamento economico e con la gradualità prevista dall'articolo 117 del d.lgs. n. 77/95).

Tali stanziamenti non sono suscettibili di essere impegnati e quindi determinano una economia di spesa che confluisce nell'avanzo "Fondo di ammortamento".

L'avanzo derivante da fondi ammortamento può essere applicato al bilancio ai sensi del comma 3 dell'art.187 del TUEL per finanziare spese d'investimento.

Anche in questo caso si precisa che non sussiste coincidenza tra il fondo di ammortamento vincolato e quello riportato nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo "Immobilizzazioni materiali".

Il primo rappresenta un vincolo sull'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, il secondo deriva dagli accantonamenti rilevati nel conto economico effettuati tenendo conto dell'utilizzo dei beni patrimoniali.

c) *Fondi non vincolati* - Rappresentano la quota di avanzo residuale da poter utilizzare.

La presenza di numerosi vincoli all'interno dell'avanzo di amministrazione può condurre, in mancanza di disponibilità sufficienti per la copertura dei fondi vincolati, alla rilevazione della quota di avanzo dei fondi non vincolati con saldo minore di zero pur in presenza di un risultato complessivo di segno positivo.

La destinazione dell'avanzo di amministrazione avviene mediante una delibera di variazione al bilancio di previsione.

L'avanzo di amministrazione non è incluso nella classificazione dei sei titoli prevista dalla struttura del bilancio e va iscritto prima o alla fine di tutte le entrate.

Le norme sull'utilizzo dell'avanzo dettano criteri intorno ai tempi, alle tipologie delle spese da finanziare, alle priorità ed alle modalità di applicazione al bilancio.

In primo luogo occorre determinare la quota di avanzo disponibile; infatti il fondo ammortamento va sottratto dall'avanzo o sommato al disavanzo.

Nel caso in cui l'avanzo non sia sufficiente la differenza è iscritta nella parte spesa del bilancio.

Nell'ipotesi di disavanzo le quote di ammortamento vanno sommate al disavanzo per trovare nuova copertura nell'esercizio successivo.

Si tratta di una priorità assoluta per la necessità di provvedere al reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento.

Quale entrata straordinaria l'avanzo può essere destinato alla copertura di spese altrettanto straordinarie e non ripetitive e precisamente a:

- copertura dei debiti fuori bilancio
- ripristino degli equilibri di bilancio
- finanziamento di spese di investimento
- spese correnti di carattere eccezionale
- altre spese correnti solo in sede di assestamento del bilancio (entro il 30 novembre).

Nel corso dell'esercizio, e in ogni modo prima dell'approvazione del rendiconto, con delibera di variazione può essere applicato al bilancio l'avanzo di amministrazione presunto tranne che per il finanziamento delle spese per investimenti.

L'attivazione delle relative spese può avvenire però solo dopo l'approvazione del rendiconto ad eccezione di quelle finanziate con i fondi contenuti nell'avanzo aventi specifica destinazione nonché con quelli derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo rendiconto approvato.

Il controllo del conto del bilancio da parte dell'organo di revisione presuppone che durante l'esercizio siano state espletate le opportune verifiche e controlli su tutte le fasi della gestione.

In sede di rendiconto l'attenzione dell'organo di revisione dovrà essere rivolta in particolare:

- all'esatto riporto dei residui attivi e passivi iniziali dall'esercizio precedente;
- alla corrispondenza del saldo di cassa con il conto del tesoriere;
- alla verifica iscrizione dei residui attivi e passivi di competenza rispettando le disposizioni rispettivamente degli articoli 189 e 190 del d.lgs. n. 267/00;
- all'esame delle decisioni dei responsabili dei servizi di riaccertamento dei residui attivi e passivi degli anni precedenti;

- all'analisi dell'avanzo di amministrazione evidenziando la parte disponibile e la parte vincolata;
- alla verifica tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- alla verifica tabella dei parametri gestionali con andamento triennale;
- alla verifica rispetto o meno del patto di stabilità;
- alla verifica del rispetto del divieto d'indebitamento per spese diverse da quelle d'investimento;
- all'analisi delle cause legali in corso ed evidenziazione di eventuali passività o attività potenziali.

7.3 Il controllo del conto economico e del prospetto di conciliazione

Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente determinati secondo criteri di competenza economica.

Il conto deve essere redatto obbligatoriamente utilizzando lo schema n. 17 approvato con il D.P.R. 194/96.

Tale schema è a struttura scalare con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali riferiti alla gestione ordinaria, finanziaria e quella a carattere straordinario.

Il risultato economico scaturisce dalla contrapposizione di componenti positivi e negativi così sintetizzabili:

<i>A</i>	<i>Proventi della gestione</i>
<i>B</i>	<i>Costi della gestione</i>
Risultato della gestione	
<i>C</i>	<i>Proventi ed oneri da aziende speciali partecipate</i>
Risultato della gestione operativa	
<i>D</i>	<i>Proventi (+) ed oneri (-) finanziari</i>
<i>E</i>	<i>Proventi (+) ed oneri (-) straordinari</i>
Risultato economico di esercizio	

In sede di rendiconto l'organo di revisione deve accertare l'esatta rilevazione del risultato economico e la corretta predisposizione del prospetto di conciliazione.

In quest'ultimo documento vengono rilevate le operazioni di rettifica mediante le quali avviene la transazione dal risultato finanziario a quello economico attraverso la trasformazione delle entrate correnti accertate e delle spese correnti impegnate rispettivamente in ricavi e costi d'esercizio.

ENTRATE CORRENTI ACCERTATE	SPESE CORRENTI IMPEGNATE
+	+
Risconti passivi iniziali	Risconti attivi iniziali
	+
	Costi esercizi futuri iniziali
-	-
Ratei attivi iniziali	Ratei passivi iniziali
-	-
Risconti passivi finali	Risconti attivi finali
	-
	Costi esercizi futuri finali
+	+
Ratei attivi	Ratei passivi finali
-	-
Iva	Iva
=	=
RICAVI DI COMPETENZA ECONOMICA	COSTI DI COMPETENZA ECONOMICA

Nel prospetto di conciliazione, per la determinazione del risultato economico, vengono rilevati altri elementi integrativi non tutti desumibili dalla contabilità finanziaria (variazione rimanenze, ammortamenti, plusvalenze, minusvalenze ecc.) per i quali si rende necessaria la tenuta di scritture extracontabili per una esatta quantificazione.

A titolo indicativo, si riportano di seguito alcuni tipi di verifica da effettuare in sede di rendiconto:

- esatta determinazione dei ratei e risconti;
- rilevazione dei costi esercizi futuri;
- verifica calcolo degli ammortamenti economici applicando le aliquote previste dall'art. 229, comma 7, del d.lgs. 267/00 o quelle disposte da specifici provvedimenti normativi;
- scorporo dell'iva dalle spese e introiti riferiti ad attività commerciali;
- rilevazione nella voce E.22. del conto economico come "Insussistenze del passivo" dei minori residui passivi riportati nel conto del bilancio (ad eccezione di quelli del titolo 2°);
- rilevazione nella voce E.23. del conto economico come "Sopravvenienze attive" dei maggiori residui attivi rilevati nel conto del bilancio;
- rilevazione nella voce E. 25. del conto economico come "Insussistenze dell'attivo" dei minori residui attivi rilevati nel conto del bilancio;
- rilevazione di eventuali plusvalenze (voce E.24.) o minusvalenze (voce E.26.) patrimoniali riferite alla cessione di cespiti (pari alla differenza tra prezzo di realizzo e valore contabile residuo).

Alla rilevazione del risultato economico si può facilmente pervenire utilizzando il sistema contabile integrato o, doppio sistema contabile, come indicato al paragrafo n. 6.

7.4 Il controllo del conto del patrimonio

Il conto del patrimonio è disciplinato dall'articolo 230 del d.lgs. n. 267/00 che fornisce una definizione di patrimonio e fissa i criteri di valutazione.

In base a tale articolo il patrimonio degli enti locali è individuato nel complesso di beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.

Il conto del patrimonio rileva, quindi, i risultati della gestione di tali beni e i rapporti giuridici e ne riassume la consistenza al termine dell'esercizio evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso rispetto alla consistenza iniziale.

Tali variazioni sono riconducibili al conto finanziario o riferibili ad altre cause.

Il conto del patrimonio deve essere predisposto obbligatoriamente utilizzando il modello n. 20 approvato con D.P.R. n. 194/96 che prevede la suddivisione dei suoi componenti nei seguenti gruppi:

<i>ATTIVO</i>		<i>PASSIVO</i>	
A)	Immobilizzazioni	A)	Patrimonio netto
B)	Attivo circolante	B)	Conferimenti
C)	Ratei e risconti	C)	Debiti
D) E) F)	Conti d'ordine	D)	Ratei e risconti
		E) F) G)	Conti d'ordine

- I valori riportati nel conto del patrimonio sono correlati a quelli del conto economico e del conto del bilancio.
- L'organo di revisione deve accertare la corretta rilevazione delle variazioni intervenute nel corso dell'esercizio e la consistenza patrimoniale finale al 31 dicembre.
- A titolo indicativo, si riportano di seguito alcuni tipi di verifica da effettuare in sede di rendiconto:

A. Immobilizzazioni

- verificare la corretta valutazione delle immobilizzazioni materiali distinguendo quelle acquisite in data antecedente e successiva al 17.05.1995 per i differenti criteri di valutazione applicabili;
- verificare l'aggiornamento dell'inventario e il calcolo degli ammortamenti economici;
- verificare la corrispondenza tra il totale dei pagamenti indicati al titolo 2° della spesa del conto del bilancio (escluso l'intervento n. 7 – Trasferimenti di capitale) con le variazioni in aumento delle immobilizzazioni o in diminuzione dei conferimenti;

B II Crediti

- attendibilità dei crediti alla luce della loro concreta possibilità di realizzazione nonché alla loro esatta quantificazione;
- rilevazione del credito verso l'Erario per iva (il saldo potrebbe non quadrare con quello risultante dalla dichiarazione annuale per possibili rettifiche rilevabili nel prospetto di conciliazione: es. iva su impegni di spesa non ancora fatturati).

B IV Disponibilità liquide

- verificare la corrispondenza del saldo patrimoniale al 31.12 delle disponibilità liquide con il saldo contabile o conto del tesoriere.

A. Patrimonio netto

- verifica corrispondenza tra incremento del patrimonio netto con il risultato dell'esercizio.

B. Conferimenti

- verifica rilevazione, come variazione in aumento, dei contributi in conto capitale(in conto impianti) ottenuti per il finanziamento degli investimenti indicati nel titolo IV delle entrate del conto del bilancio nel caso in cui si utilizzi il metodo dei ricavi differiti. Con tale metodo vengono imputati a conto economico quota parte di tali contributi correlata alla quota di ammortamento dei beni oggetto di finanziamento. Nel caso in cui si optasse per la rilevazione di tali contributi col metodo del costo netto, portandoli in diminuzione del valore del cespite, a conto economico verranno rilevate le quote di ammortamento per la parte del valore del cespite non coperta da contributi;

C. 2. Debiti per mutui e prestiti

- verifica corrispondenza del saldo patrimoniale al 31.12 con i debiti residui in sorte capitale dei mutui e prestiti in essere (rilevabili dai prospetti riepilogativi e/o dai piani di ammortamento dei prestiti);
- verifica corrispondenza tra la variazione in aumento e i nuovi mutui ottenuti riportati nel titolo V delle entrate;
- verifica corrispondenza tra le variazioni in diminuzione e l'importo delle quote capitali dei mutui rimborsate riportato nel titolo III della spesa.

C. Debiti di funzionamento

- verifica corrispondenza del saldo patrimoniale al 31.12 e il totale dei residui passivi del titolo I della spesa al netto dei costi per esercizi futuri riportati nei conti d'ordine.

C. Debiti per somme anticipate da terzi

- verifica corrispondenza del saldo patrimoniale al 31.12 e il totale dei residui passivi del titolo IV della spesa.

Conti d'ordine per opere da realizzare

- verificare se il saldo patrimoniale al 31.12 corrisponde al totale dei residui passivi del titolo II della spesa del conto del bilancio.

Altre variazioni patrimoniali

- verificare la rilevazione nel conto del patrimonio di eventuali fatti gestionali verificatisi nell'esercizio che non hanno avuto riflessi nel conto del bilancio, come ad esempio: permuta di beni, conferimento di beni, acquisti gratuiti, donazioni ottenute, opere a scomputo di contributi concessori, dismissione di cespiti.

8. Le linee guida della Corte dei Conti

8.1 Finanziaria 2006 e organo di revisione

I commi 166 e ss. della l. 266/2005, prevedono un ampliamento dei compiti dei revisori che, in materia di bilancio di previsione e di rendiconto, hanno così il compito di relazionare non solo al Consiglio Comunale ma anche di riferire alle Sezioni Regionali di Controllo della Corte in merito al rispetto delle norme contabili.

Resta immutato, invece, il rapporto con la Procura della Corte dei Conti nei casi di danno e di altre ipotesi di reato di natura amministrativa.

La finanziaria 2006, dunque, precisa che i revisori devono segnalare i casi in cui siano state rilevate gravi irregolarità e da loro proposte misure correttive a cui il Consiglio non ha dato ascolto in sede di approvazione del bilancio e del consuntivo.

Sono, per definizione di legge, gravi irregolarità il mancato rispetto del patto di stabilità e dei vincoli relativi all'indebitamento.

Il problema, pertanto, resta quello di comprendere quali possano essere le altre "gravi irregolarità". In merito a ciò la Corte dei Conti si sofferma nelle prime pagine delle sue Linee Guida dove si precisa che:

- le irregolarità di cui si parla hanno natura contabile e non gestionale e la loro gravità deve valutarsi mettendole in relazione alle possibili conseguenze che esse possono avere sugli equilibri di bilancio;
- si tratta di irregolarità non solo formali ma anche sostanziali, quali la previsione di entrate chiaramente illusorie, la conservazione di residui di impossibile esigibilità, il non tener conto dei disavanzi che stanno generando le

società partecipate, l'utilizzo sistematico di entrate straordinarie a copertura di spese correnti ripetitive, ecc.

La Corte ha precisato che la gravità della irregolarità contabile che deve essere segnalata, non è tanto da riferire alla violazione di una norma, quanto, soprattutto, al rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio.

Infatti, la finalità principale del controllo è quella di provocare una pronuncia della Corte che dovrebbe essere rivolta a segnalare tempestivamente situazioni critiche per il mantenimento degli equilibri di bilancio in modo che gli enti possano adottare le necessarie misure correttive. I fondamentali parametri di riferimento per l'esercizio del controllo sono costituiti dal rispetto del quadro delle compatibilità generali di finanza pubblica poste dall'Unione europea e poste alla base della manovra statale di bilancio.

Tali gravi irregolarità dovrebbero emergere a seguito di una valutazione complessiva della gestione finanziaria cercando di intercettare prassi volte a far apparire un equilibrio non realistico, a non evidenziare rischi certi, a generare debito latente. A tal fine costituiscono elementi rilevanti il mancato rispetto del patto di stabilità interno, l'impiego di risorse provenienti dall'indebitamento per la spesa corrente, gli squilibri della gestione finanziaria e la mancata adozione delle misure correttive proposte dall'organo di revisione. Anche i debiti fuori bilancio, l'inattendibilità delle scritture contabili, la creazione di debito latente presso aziende e partecipate, l'ampiezza del contenzioso, l'impiego irregolare di fondi vincolati e il ricorso incauto a strumenti di finanza derivata sono elementi da considerare per rilevare la presenza di gravi irregolarità.

Spetta dunque all'organo di revisione intercettare e rappresentare alla Corte i comportamenti di gestione che possono concretare gravi irregolarità attraverso un esame che vada oltre la semplice esposizione dei dati negli appositi modelli. Nel caso in cui dalle relazioni emergano questioni rilevanti le Sezioni, compiuti i necessari riscontri, potranno emettere una pronuncia nella quale si riferisce agli organi elettivi delle riscontrate irregolarità e vengono indicate le possibili misure correttive.

In caso di mancata adozione delle misure di risanamento imposte dalle norme o suggerite dalla Sezione e dai revisori potrà essere adottata un'ulteriore pronuncia che dia atto della permanenza della grave irregolarità dalla quale potranno conseguire gli ulteriori interventi previsti dall'ordinamento ad iniziativa di altri organi. (cfr. punto "obblighi di denuncia").

Tutte le verifiche richieste dalla Corte dei Conti consistono in accertamenti che l'Organo di Revisione già doveva effettuare e quindi in larga parte già previsti nello schema di parere al bilancio di previsione e in quello di relazione al rendiconto predisposto dal CNDC e dal CNR con la collaborazione dell'Ancrel.

L'atteggiamento dell'Organo di Revisione nei confronti degli amministratori, perciò, non deve cambiare. Deve mantenersi un approccio di natura collaborativa

teso ad evitare l'insorgere di gravi irregolarità e il manifestarsi di rischi di squilibrio.

Si sottolinea che l'intervento normativo riguarda i rapporti tra Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti ed Organo di Revisione, mentre restano comunque fermi i doveri di denuncia alla Procura della Corte dei Conti nei casi di danno e di altre ipotesi di reato di natura amministrativa.

8.2 Le "LINEE GUIDA" sul bilancio di previsione

La Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti ha emanato le "Linee guida per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali".

Le linee guida sono differenziate in ragione del tipo di ente locale:

- ❖ province;
- ❖ comuni con popolazione oltre i 5.000 abitanti;
- ❖ comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Nulla, ad oggi, è stato previsto per le comunità montane.

La differenziazione tra comuni "fino" ed "oltre" 5.000 abitanti si spiega con il fatto che i primi non sono tenuti al rispetto dei vincoli relativi al patto di stabilità. Si è quindi ritenuto che, almeno in fase di prima applicazione della normativa, non fosse necessario approfondire l'istruttoria loro riguardo.

Si prendono a riferimento le linee guida per i comuni oltre i 5.000 abitanti per un'analisi più di dettaglio.

Esse si articolano in due sezioni. La prima consiste in un questionario, la seconda in una raccolta di dati e informazioni, ed è a sua volta suddivisa in più paragrafi.

La relazione va sottoscritta dall'Organo di Revisione, il quale per altro deve attestare "che le informazioni contenute nella presente relazione sono state desunte dagli atti ed evidenze contabili dell'ente a cura dello scrivente Organo di Revisione economico finanziaria".

Il questionario introduttivo risponde all'esigenza della Corte di inquadrare da subito se:

- i revisori hanno riscontrato delle gravi irregolarità e
- se hanno effettuato i controlli ritenuti di carattere essenziale.

È bene prestare molta attenzione a queste domande perché spesso sono collegate alla parte successiva del questionario, quella di carattere quantitativo e tabellare e si prestano quindi ad una verifica di coerenza della relazione stessa.

La sezione seconda, come si è detto, è articolata in paragrafi e sottoparagrafi, e riprende la falsa riga del modello di parere emanato da CNDC e CNR, sfrondandolo di quelle parti che fanno parte del processo di revisione ed in parte integrandolo.

I paragrafi sono:

1. verifica equilibri e vincoli di bilancio
2. aziende, istituzioni e partecipazioni azionarie
3. verifica della capacità di indebitamento
4. verifica del rispetto del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione
5. rispetto del patto di stabilità interno
6. spesa del personale

Come si è detto, lo spirito delle linee guida è quello di verificare il rispetto delle norme sia sul piano formale sia sostanziale, ricorrendo ad informazioni di carattere sintomatico e che potranno anche essere riprese una volta che si sia arrivati ad analizzare il relativo consuntivo.

Proprio per questo si richiede la serie storica di alcune voci ritenute critiche.

È chiaro che se la previsione è molto distante dai valori consuntivi degli anni precedenti o è avvenuto un fatto nuovo o si è ritenuto di formulare una previsione non realistica, forse ai fini di mantenere artificiosamente l'equilibrio. Questo, per altro, ha un effetto negativo anche sul piano della qualità della programmazione dell'ente, che trarrebbe certo beneficio da un bilancio di previsione che non sia privo di fondamento.

Il secondo paragrafo, quello sulle aziende partecipate, è molto innovativo e rappresenta al meglio l'approccio "sostanziale" della Corte. Si richiedono informazioni sulle società partecipate e sulle altre forme di esternalizzazione realizzate.

Tra i dati richiesti vi sono il patrimonio netto, il volume dei ricavi, il risultato di esercizio, le ricapitalizzazioni previste per perdite.

Questo serve a capire in che misura l'azienda concretamente dipende dall'ente locale o se invece opera autonomamente sul mercato ed anche se sia corretto procedere a trasferimenti (come tali non soggetti ad IVA) oppure se sia necessario il contratto di servizio (con assoggettamento ad IVA).

È chiaro, per altro, che un'azienda che viva di erogazioni da parte dell'ente, e che sia costantemente in perdita, dà adito al dubbio che si trovi in questa situazione per scelta cosciente del Comune o della Provincia. Ciò induce a pensare ad un "finanziamento" della spesa corrente tramite l'opzione societaria. È quindi facile intravedere rischi di mancato mantenimento dell'equilibrio in termini sostanziali.

È in ogni caso evidente che la presenza di società controllate dall'ente locale in pesante perdita, magari per più esercizi, dovrebbe dar luogo ad una previsione di bilancio di copertura delle perdite per la ricapitalizzazione della stessa. Ove questa manchi siamo in presenza di una previsione non corretta, della cui deve essere valutata la gravità, in termini di possibile effetto sugli equilibri di bilancio.

Il paragrafo 3 riguarda invece la verifica della capacità di indebitamento. Si chiede:

- l'evoluzione storica dell'indebitamento;
- il rispetto del limite in termini di percentuale degli interessi passivi sulle entrate correnti, come richiesto dal Tuel;
- il rispetto della destinazione dei finanziamenti;
- il tipo di operazioni di finanziamento effettuate.

L'attenzione della Corte, in proposito, è indirizzata ad individuare operazioni che possano rappresentare un mancato rispetto del dettato dell'art. 119 della Costituzione. Da qui le richieste di dettaglio su swap, cartolarizzazioni, ecc., che servono a capire se le risorse che con essi vengono liberate siano state correttamente destinati, in ragione della loro natura, a copertura di spese correnti o di investimento..

Forti scostamenti rispetto agli anni precedenti rappresentano evidentemente un campanello d'allarme e possono portare alla richiesta di informazioni aggiuntive per verificare se le variazioni siano dovute a riclassificazioni forzate o ad effettivi nuovi stanziamenti.

La relazione dell'Organo dei Revisori è uno degli elementi su cui si basa l'attività della Corte. Chiaramente, la Corte è tenuta ad attivarsi nel momento in cui si riscontrino delle ipotesi di irregolarità, sia che queste vengano denunciate come tali dai revisori sia che risultino dalla lettura delle informazioni richieste nelle linee guida.

Infatti, "la rilevazione del mancato rispetto del patto di stabilità o di comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria da parte delle Sezioni regionali ha come risultato obbligato il referto ai Consigli comunali e provinciali".

Questo però non avrà luogo se non successivamente ad una istruttoria che verrà sviluppata in contraddittorio con l'amministrazione, che servirà per verificare quanto affermato dai revisori ed "al fine di consentire agli enti di

organizzare gli interventi correttivi necessari a ristabilire la sana gestione finanziaria e contabile”.

Per quanto riguarda il Collegio dei Revisori, come si è detto, l'integrazione dei propri compiti con quelli della Corte rappresenta senza dubbio un beneficio sia in termini di autorevolezza nel quadro della dialettica interna all'ente sia in termini di autotutela perché difficilmente, in sede giudiziale, si potrà contestare la colpa grave ad un Collegio che abbia eseguito scrupolosamente quanto ad esso richiesto dalla Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti.

Per contro si ricorda che ai sensi dell'art. 240 del d.lgs. n. 267/00: “I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario”.

La relazione alla Corte dei Conti deve essere prodotta nei termini richiesti dalla Sezione Regionale di Controllo competente.

Il mancato adempimento si configura come violazione di legge e deve essere considerato una grave inadempienza.

8.3 Le “LINEE GUIDA” al rendiconto

Anche per il rendiconto, come per il bilancio di previsione, la Corte dei Conti, attraverso la Sezione delle Autonomie Locali, ha inteso formulare il contenuto minimo che devono avere le relazioni dei revisori da inviare alle Sezioni Regionali stesse.

Nelle linee guida, di premessa al questionario, si precisano quelli che sono gli orientamenti della Corte e si ribadisce quanto già espresso con la deliberazione n. 6 del 27 aprile 2006, quella relativa al bilancio di previsione, focalizzandosi però su alcuni aspetti particolari:

- la distinzione tra relazione dell'Organo di Revisione al rendiconto, ai sensi dell'art. 239, c. 1, del Tuel e relazione ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167 della Finanziaria 2006;
- la differenza tra controllo sulla gestione e controllo di regolarità contabile e finanziaria.

La relazione dei revisori da presentare al consiglio si differenzia da quella da inviare alla Sezione di Controllo per alcuni aspetti, ma anzitutto per le diverse finalità e per la scelta del legislatore di voler sottoporre a controllo della Corte un documento definitivo e quindi già approvato dal consiglio comunale o provinciale.

Ancora, il contenuto delle due relazioni è diverso. Infatti, quella da inviare al consiglio deve contenere "l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione".

Per contro, i compiti che la Corte esercita ai sensi della finanziaria 2006 sono solo e soltanto di regolarità contabile ed amministrativa e non sovrapponibili con quelli propri della relazione al rendiconto destinata al Consiglio comunale e provinciale.

Le linee guida relative al rendiconto seguono, ovviamente, la falsa riga di quelle del bilancio di previsione.

Anch'esse sono distinte per:

- province;
- comuni con popolazione oltre i 5.000 abitanti;
- comuni con popolazione sotto i 5.000 abitanti.

In quanto segue si fa riferimento alla relazione relativa ai comuni oltre i 5.000 abitanti, dal momento che è la più completa delle tre. Infatti:

- quella relativa alle province è del tutto analoga tranne poche necessarie differenze, derivanti dalla diversa capacità impositiva delle stesse, ecc.;
- quella riguardante i comuni sotto i 5.000 abitanti ne rappresenta invece una versione ridotta.

Restano, si è detto, dei punti fermi, in coerenza con le relazioni richieste per il bilancio di previsione.

Molto importante, anche questo in linea con quanto previsto per il preventivo, quanto richiesto per le società partecipate e sulle altre forme di esternalizzazione. Si deve premettere che, in un quadro di equilibrio sostanziale, il monitoraggio delle partecipate rappresenta un punto chiave. Gli ultimi casi di comuni andati in dissesto, infatti, sono tutti riconducibili alla crisi di società controllate, che hanno trascinato con sé l'ente locale.

Per questo l'analisi delle partecipate rappresenta un elemento irrinunciabile di un'analisi degli equilibri che non voglia fermarsi ad un dato meramente formale.

Un punto assente nella relazione al bilancio di previsione e qui invece trattato con grande dettaglio è quello relativo ai residui.

Come è noto i residui sono forse il punto più critico del rendiconto di un ente locale, in quanto essi rappresentano la componente essenziale dell'avanzo di amministrazione, sul quale sono fortissime le aspettative degli amministratori.

I residui sono investigati:

- in termini di loro gestione, separatamente per residui attivi e passivi, per parte corrente e in conto capitale;

- in ragione della loro variazione, chiedendo i motivi delle insussistenze (per i residui passivi) e delle insussistenze ed economie (per i residui attivi);
- in chiave di analisi della loro anzianità.

Sono tutte informazioni essenziali per comprendere, almeno in via sintetica, l'attendibilità dei residui e, quindi, per avere un segnale importante dello stato di salute dell'ente locale. Il fatto che residui attivi e passivi di parte corrente siano grosso modo della stessa entità non deve rassicurare. Se ho molti residui attivi ragionevolmente avrò una scarsa liquidità e se non ho liquidità non sono in grado di pagare i miei fornitori, con ciò accumulando residui passivi.

Il problema, però, è che i residui passivi rappresenteranno con ogni probabilità debiti effettivi ed andranno presto o tardi onorati. Lo stesso non può dirsi dei residui attivi per i quali l'anzianità è spesso prova di difficile o impossibile riscossione.

In sostanza i residui, se inattendibili:

- comportano una sopravvalutazione dei crediti e quindi dell'attivo;
- determinano una sopravvalutazione, oltre che dell'avanzo, anche dei ricavi e con essi dell'eventuale utile di esercizio.

In sostanza, la non veridicità dei residui fa sì che anche il conto del patrimonio e il conto economico non rappresentino in modo veritiero e corretto gli andamenti economici, finanziari e patrimoniali dell'ente locale.

Conto del patrimonio e conto economico, quindi, sono un elemento chiave della informativa che dovrebbe fornire il rendiconto. Per questo i due documenti, con l'aggiunta di alcuni dati necessari per saggiare la loro attendibilità, vengono richiesti nella relazione.

9. La responsabilità dell'organo di revisione

La legge assegna all'Organo di Revisione diverse funzioni per l'esercizio delle quali dispone dei connessi poteri ai quali è collegata la relativa responsabilità.

Tale responsabilità è fissata dall'art. 240 del D.Lgs. 267/00 che recita:

“I Revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio”.

Accanto alle disposizioni contenute nell'art. 240 del Tuel, il tema della responsabilità dei revisori viene affrontato anche dalla Corte dei Conti.

In particolare, la deliberazione della Corte dei Conti n. 2/1992 precisa che i revisori:

- a) una volta incardinati nell'ente locale, svolgono una pubblica funzione, sono soggetti al segreto d'ufficio e agli altri doveri previsti per i pubblici dipendenti, hanno diritto a una remunerazione adeguata al loro particolare e delicato ruolo;
- b) sono soggetti alla giurisdizione della corte dei conti secondo la disciplina prevista per l'accertamento della responsabilità per danno arrecato alla Pubblica Amministrazione;

- c) fungono da strumento per l'accertamento della responsabilità, avendo l'obbligo, ove riscontrino gravi irregolarità nella gestione dell'ente, di riferire al Consiglio.

Dalla lettura della deliberazione della Corte dei Conti, si apprende, quindi, da un lato che il revisore viene qualificato come pubblico ufficiale e dall'altro che sono previste differenti forme di responsabilità in capo all'Organo di Revisione.

E' opportuno, pertanto, ricordare che agli effetti della legge penale (art. 357 c.p.) sono considerati pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa.

Agli stessi effetti – cita sempre l'art. 357 del c.p. – è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi.

Emerge, quindi, chiaramente come gravino sull'Organo di Revisione anche responsabilità penali in aggiunta a quelle più tradizionali di tipo patrimoniale.

La responsabilità dei revisori nello svolgimento della loro funzione è, peraltro, oggi più di ieri, maggiormente rilevante essendo venuto meno il controllo esterno dei CO.RE.CO.

Tornando al Tuel, il primo dovere indicato dall'art. 240 del Tuel consiste nella veridicità delle attestazioni rese, la cui violazione integra la fattispecie del reato di falsità ideologica sancito dall'art. 479 del C.P.

In particolare, il citato articolo identifica la fattispecie della falsità ideologica se il pubblico ufficiale, ricevendo o formando un atto nell'esercizio delle sue funzioni:

- attesta falsamente che un fatto è stato da lui compiuto o è avvenuto alla sua presenza
- attesta come da lui ricevute dichiarazioni a lui non rese;
- omette o altera dichiarazioni da lui ricevute;
- attesta falsamente fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità.

Lo stesso articolo prevede, altresì, come pene quelle stabilite nell'articolo 476 c.p.

Un'analisi del reato di falsità ideologica richiede, comunque, di operare una distinzione tra falso ideologico e falso materiale.

Il falso materiale ricorre quando viene formato un atto completamente falso o viene alterato un atto vero attraverso aggiunte o modifiche.

Il falso ideologico invece ricorre quando l'atto, pur apparendo vero, è falso nel contenuto.

La pena prevista dall'art. 479 è quella individuata dall'art. 476 c.p. "Falsità materiale commessa da pubblico ufficiale in atti pubblici" ovvero la reclusione:

- ✓ da uno a sei anni quando il pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni forma, in tutto o in parte, un atto falso o altera un atto vero;
- ✓ da tre a dieci anni se la falsità concerne un atto o parte di un atto che faccia fede fino a querela di falso.

Il delitto è punibile a titolo di dolo. In altri termini è necessario che il revisore si renda conto di mutare illegalmente il vero, mettendo in atto un comportamento doloso idoneo a ingannare il pubblico e tale da mettere in pericolo interessi garantiti dalla veridicità delle attestazioni rese.

Qualora non si concretizzi la fattispecie penale, il revisore può comunque incorrere in responsabilità di altra natura (civile, amministrativa o patrimoniale).

Il secondo aspetto previsto dall'art. 240 del Tuel è che i revisori devono adempiere ai doveri con la diligenza del mandatario. Questo costituisce il criterio con cui devono operare i revisori e, quindi, rappresenta una condizione la cui violazione può portare a differenti responsabilità.

L'art. 1710 del c.c. identifica la diligenza del mandatario con la diligenza del buon padre di famiglia e ancora l'art. 1176 del c.c. prevede che nell'adempimento delle obbligazioni inerenti all'esercizio di un'attività professionale, la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata. Questo significa che il revisore con la diligenza dell'uomo medio – il buon padre di famiglia – deve garantire sia l'adempimento della propria funzione sia la conformità del risultato da raggiungere rispetto al contenuto dell'incarico assunto.

Altro dovere imposto al revisore dall'art. 240 del Tuel è la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del suo ufficio.

Il divieto di divulgazione, sia di notizie d'ufficio che di documenti, deve essere esplicitato o per effetto di disposizioni normative o per ordine dell'autorità da cui promana o, infine, per consuetudine. La notizia deve manifestamente risultare segreta e tale da restare nella sfera giuridica dei soggetti interessati. Non riveste pertanto il carattere della segretezza la notizia che sia stata regolarmente pubblicata o resa notoria, mentre rientrano nella fattispecie considerata le notizie inerenti un atto o un fatto della pubblica amministrazione appresa in ragione delle mansioni svolte dal revisore, anche se estranee alla sua specifica competenza.

La violazione del disposto integra il reato di rivelazione e utilizzazione di segreti d'ufficio, di cui all'art. 326 c.p. Il delitto è punibile a titolo di dolo e viene prevista come pena la reclusione, operando una distinzione tra i seguenti casi:

- ✓ quando il pubblico ufficiale, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualsiasi modo la conoscenza.

In questo caso si applica la reclusione da sei mesi a tre anni e nell'ipotesi colposa fino ad un anno;

- ✓ quando il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio per procurare a sé o ad altri un indebito profitto patrimoniale, si avvale illegittimamente di notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete.
In questo caso si applica la reclusione da due a cinque anni;
- ✓ quando il fatto è commesso al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto non patrimoniale o di cagionare ad altri un danno ingiusto.
In questo caso si applica la pena della reclusione fino a due anni.

La responsabilità penale dell'Organo di Revisione non si esaurisce, tuttavia, nelle fattispecie delittuose sopra indicate. Infatti, dalla qualifica di pubblico ufficiale derivano altri possibili reati cui i revisori possono incorrere: abuso d'ufficio, rifiuto di atti d'ufficio, omessa denuncia di reato.

L'abuso d'ufficio è disciplinato dall'art. 323 del codice penale e si concretizza quando il revisore, salvo che il fatto non costituisca un più grave reato, nello svolgimento delle funzioni o del servizio, in violazione di norme di legge o di regolamento, ovvero omettendo di astenersi in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arreca ad altri un danno ingiusto.

L'elemento del reato deriva quindi dal superamento da parte del revisore dei limiti della sua competenza ovvero dal mancato rispetto di norme o anche da un uso non corretto di poteri discrezionali riconosciutegli per uno scopo diverso da quello per cui gli stessi poteri gli sono stati conferiti.

Il comportamento è punibile se sussiste dolo intenzionale ed è prevista la reclusione da sei mesi a tre anni. La pena è aumentata nei casi in cui il vantaggio o il danno hanno un carattere di rilevante gravità.

Altra fattispecie delittuosa attribuibile al revisore è il rifiuto di atti d'ufficio, disciplinato dall'art. 328 del codice penale che individua due fattispecie:

- ✓ Il primo comma dell'articolo prevede il caso in cui il pubblico ufficiale, o l'incaricato di un pubblico servizio, indebitamente rifiuta un atto del suo ufficio che, per ragioni di giustizia o di sicurezza pubblica, o di ordine pubblico o di igiene e sanità, deve essere compiuto senza ritardo. Tale comportamento è punito con la reclusione da sei mesi a due anni;
- ✓ Il secondo comma dell'articolo disciplina, invece, il caso in cui, fuori dai casi previsti dal primo comma, il pubblico ufficiale o

l'incaricato di un pubblico servizio, entro trenta giorni dalla richiesta di chi vi abbia interesse non compie l'atto del suo ufficio e non risponde per esporre le ragioni del ritardo. Tale comportamento è punito con la reclusione fino a un anno o con la multa fino ad € 1.032,91 (due milioni di lire). Viene, inoltre, precisato che tale richiesta deve essere redatta in forma scritta e il termine di trenta giorni decorre dalla ricezione della richiesta stessa.

Ultima ipotesi delittuosa attribuibile al revisore è l'omessa denuncia di reato da parte del pubblico ufficiale, disciplinata dall'art. 361 del codice penale.

L'articolo prevede che il pubblico ufficiale, che omette o ritarda di denunciare all'Autorità giudiziaria o ad un'altra Autorità che a quella abbia obbligo di riferirne, un reato di cui ha avuto notizia nell'esercizio o causa delle sue funzioni, è punito con la multa da € 30,98 (lire sessantamila) a € 516,98 (un milione). L'ipotesi tipica è quella relativa all'obbligo di denuncia sia in sede giurisdizionale penale che in sede giurisdizionale contabile delle gravi irregolarità gestionali riscontrate nell'esercizio.

Responsabilità Patrimoniale

Oltre ai casi di dolo, in capo all'Organo di Revisione sussiste anche una responsabilità patrimoniale. Tale fattispecie si riferisce ad un danno economico o ad un pregiudizio arrecato all'Ente a seguito di comportamenti commissivi od omissivi dell'Organo di Revisione.

La responsabilità amministrativa/contabile/patrimoniale si concretizza in relazione al verificarsi di un danno che deve consistere in una menomazione/danneggiamento del patrimonio dell'ente, sotto forma di:

- *esborso di una maggiore somma di denaro*
- *mancata realizzazione di un'entrata*
- *perdita o sottrazione di beni dell'amministrazione, di cui essa sia proprietaria o depositaria a qualsiasi titolo.*

Il danno può, quindi, essere diretto o indiretto:

✓ *diretto*: quando l'Amministrazione abbia risentito direttamente la menomazione /decurtazione patrimoniale;

✓ *indiretto*: quando l'Amministrazione abbia voluto risarcire i terzi per i danni subiti a causa del comportamento messo in atto.

Il danno deve, quindi, essere concreto ed effettivo. Pur tenendo conto dei vantaggi conseguiti dall'Amministrazione, nonostante la condotta irregolare o illegittima, non è comunque consentita la compensazione del danno nell'ipotesi in cui da altri comportamenti siano derivati vantaggi all'Amministrazione.

Ai fini del risarcimento il danno patrimoniale è costituito dalla differenza tra la valutazione della situazione patrimoniale in essere al momento dell'accertamento della responsabilità e quella riconosciuta nell'ipotesi che il fatto non si fosse verificato.

Gli **elementi costitutivi** della responsabilità patrimoniale sono i seguenti:

- La violazione di norme di servizio o di regole di comune diligenza o prudenza (pur se non espressamente codificate); non è imputabile il danno derivante da caso fortuito o da forza maggiore;

- L'elemento psicologico: il danno deve essere compiuto a titolo di dolo o di colpa grave (negligenza, imprudenza, imperizia ma anche consapevolezza della prevedibilità delle conseguenze dannose che potrebbero derivare dalla scelta operata);

- Il nesso di causalità tra il comportamento illecito e l'evento: il danno è conseguenza diretta dell'azione colposa/omissione. Non sussiste responsabilità dimostrando che il danno erariale si sarebbe egualmente verificato, indipendentemente dal comportamento colposo.

I Revisori sono, quindi, chiamati a vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione. E, come ricordato dalla Corte dei Conti nella deliberazione n. 2/1992, l'attività di controllo e vigilanza dell'Organo di Revisione si qualifica come attività generale, sistematica e duratura e tipicamente ausiliare che non termina con un atto tipico ma con l'eventuale denuncia ad altro Organo competente a provvedere. I Revisori fungono da strumento per l'accertamento della responsabilità, avendo l'obbligo, ove riscontrino gravi irregolarità nella gestione dell'ente, di riferire al Consiglio.

I Revisori hanno, quindi, l'obbligo di verificare e prevenire comportamenti degli Amministratori o dei dipendenti degli Enti Locali non improntati all'efficienza ed efficacia, richiamando il ricorso ad una diligenza tale da evitare, in caso di danno patrimoniale, che si possa configurare la fattispecie della colpa grave e quindi della responsabilità amministrativa.

Nel caso di danno economico derivante da inosservanza dolosa o colposa degli obblighi di servizio, autonomamente o in concorso, l'organo di revisione è

chiamato dinanzi alla giurisdizione contabile per il risarcimento del danno patrimoniale arrecato.

Tra le ipotesi di responsabilità amministrativa o contabile nei confronti dell'Organo di Revisione o degli Amministratori o dipendenti si possono citare i seguenti casi:

- danno derivante dalla mancata o ritardata riscossione di tributi o acquisizione di entrate;
- danni derivanti da atti o attività relativi alla gestione del patrimonio;
- indebita erogazione di compensi o di indennità al personale;
- danni derivanti dalla mancata esecuzione di un progetto per la realizzazione di opere pubbliche;
- danno derivante da ritardi nell'espletamento delle procedure espropriative;
- responsabilità amministrativa connessa all'attività contrattuale o da irregolare gestione delle spese;
- danni derivanti da maggiori oneri per interessi e rivalutazione monetaria;
- danno derivante dall'attribuzione di incarichi a liberi professionisti o a consulenze esterne.

Si sottolinea come, nell'obiettivo di contenimento della spesa pubblica, le ultime Leggi Finanziarie siano intervenute nel merito di alcune voci di spesa (come la spesa per il personale, gli incarichi di consulenza, le spese di rappresentanza), rilevanti ai fini della responsabilità patrimoniale.

E' cresciuto il ruolo della Corte dei Conti e si è instaurato un sistema integrato di controllo tra le Sezioni Regionali di controllo della Corte dei Conti e l'Organo di Revisione.

Le regole per evitare la responsabilità amministrativa

➤ Incarichi di consulenza

La Corte dei Conti, partendo dal presupposto che gli incarichi di consulenza comportano una spesa aggiuntiva a quella prevista per il personale dell'Ente,

ritiene necessario che la scelta del conferimento degli incarichi operata dall'Ente deve avvenire nel rispetto dei seguenti criteri:

- a. Rispondenza dell'incarico agli obiettivi dell'Amministrazione
- b. Inesistenza, all'interno della propria organizzazione amministrativa, della figura professionale idonea allo svolgimento dell'incarico, da accertare attraverso una reale ricognizione
- c. Specifica indicazione dei contenuti e dei criteri di svolgimento dell'incarico
- d. Indicazione della durata dell'incarico, che deve essere temporaneo
- e. Proporzione fra i compensi corrisposti e l'utilità conseguita dall'ente
- f. Per i contratti di lavoro autonomo, di natura occasionale o coordinata e continuativa, ad esperti provata competenza, deve essere verificata la presenza dei seguenti presupposti:

- l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente e ad obiettivi e progetti specifici e determinati;

- l'amministrazione deve avere preliminarmente accertato l'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno;

- la prestazione deve essere di natura temporanea e altamente qualificata;

- devono essere preventivamente determinati durata, luogo, oggetto e compenso della collaborazione

➤ Spesa per il personale

Nelle assunzioni di personale non si può prescindere dalle regole previste dalla legge in materia.

Qualora l'irregolare costituzione di un rapporto di lavoro dia luogo ad azioni giudiziarie che una più attenta ed oculata azione amministrativa avrebbe consentito di evitare, le maggiori spese sostenute dall'ente locale per effetto del contenzioso sono da ritenere un danno per le finanze.

➤ Compensi o indennità al personale dipendente per la partecipazione a commissioni e gruppi di lavoro interni

Gli Enti Locali possono procedere all'istituzione di commissioni o gruppi di lavoro allorché l'incarico non possa essere espletato dalla struttura amministrativa dell'ente locale o per la mancanza di personale idoneo o per la complessità o la delicatezza dei compiti da svolgere nel caso specifico, purché l'istituzione della commissione o del gruppo di lavoro non rappresenti un facile sistema per l'erogazione, ad amministratori e dipendenti, di compensi aggiuntivi rispetto a quelli normalmente spettanti. Qualora venga istituita una commissione

o un gruppo di lavoro al di fuori delle condizioni indicate il danno subito dall'ente va risarcito.

➤ Gestione delle spese di rappresentanza

La Legge Finanziaria 2006 ha assoggettato alla comunicazione alla Corte dei Conti varie tipologie di spese tra cui:

a. Gli acquisti di beni e servizi per iniziative di rappresentanza (es. servizi di catering, forniture di medaglie, coppe, targhe, servizi misti per la produzione e stampa di libri celebrativi, ecc.), comprese le iniziative promozionali;

b. Gli acquisti di beni e servizi per l'organizzazione di mostre (es. fornitura di pannelli per gli allestimenti, servizi assicurativi per la copertura di rischi, ecc.) e convegni (intesi come occasioni di incontro su temi vari con ammissione indifferenziata di pubblico).

Sussiste poi l'obbligo di invio alla Corte dei Conti di tutti gli atti di impegno e di spesa di importo superiore a 5 mila euro, singolarmente o nel loro ammontare complessivo, riguardanti particolari tipologie di spesa e conferimento di incarichi di consulenza.

Le spese di rappresentanza devono, quindi, essere formalmente previste in bilancio e rispondere a criteri di ragionevolezza e debitamente esposti nella motivazione dei provvedimenti di spesa.

Tali spese devono, inoltre, avere una stretta rispondenza con le finalità dell'Ente, nell'ambito delle relazioni con gli altri soggetti ed essere finalizzate ad accrescere l'immagine dell'Ente Locale verso l'esterno.

10. Compenso

Il compenso spettante ai revisori delle province, comuni, comunità montane, unioni di comuni e città metropolitane, è stabilito con la delibera di nomina entro i limiti massimi per classe demografica e spese di funzionamento ed investimento disposti dal decreto del Ministero dell'interno 2° maggio 2005, pubblicato sulla G.U. n. 128 del 4 giugno 2005 .

Il limite massimo del compenso base è soggetto ad aggiornamento triennale, come disposto dal comma 1 dell'art. 241 del Testo unico.

Qualora a seguito dell'aggiornamento triennale il compenso attribuito superi il compenso massimo (per variazione media spesa corrente o di investimento o numero di abitanti), si dovrà provvedere alla riduzione con decorrenza dalla data di entrata in vigore del decreto.

Il compenso base può essere aumentato dall'ente fino ad un massimo del 20% in relazione alle ulteriori funzioni affidate ai revisori diverse da quelle indicate dall'articolo 239 del d.lgs. n. 267/00.

Può essere altresì aumentato quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente e, comunque, per un massimo complessivo non superiore al 30%.

Al presidente del collegio spetta una maggiorazione del compenso del 50%.

Il rimborso delle spese spettanti ai revisori aventi la residenza in un comune diverso da quello della sede dell'ente locale deve essere determinato o nella delibera di nomina o nell'apposito regolamento.

Normativa di riferimento

Legge 4 gennaio 1968, n.15 Norme sulla documentazione amministrativa e sulla legalizzazione e autenticazione di firme.
Pubblicata nella Gazz. Uff. 27 gennaio 1968, n. 23.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633
Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto
Pubblicato nella Gazz. Uff. 11 novembre 1972, n. 292, S.O.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917
Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi.
Pubblicato nella Gazz. Uff. 31 dicembre 1986, n. 302, S.O.

Legge 27 ottobre 1988, n.458
Concorso dello Stato nella spesa degli enti locali in relazione ai pregressi maggiori oneri delle indennità di esproprio.
Pubblicata nella Gazz. Uff. 2 novembre 1988, n. 257.

Decreto legge 2 marzo 1989, n.66
Disposizioni urgenti in materia di autonomia impositiva degli enti locali e di finanza locale.
Pubblicato nella Gazz. Uff. 2 marzo 1989, n. 51 e convertito in legge, con modificazioni, con l'art. 1, primo comma, L. 24 aprile 1989, n. 144 (Gazz. Uff. 26 aprile 1989, n. 96). Il comma secondo dello stesso art. 1 ha, inoltre, disposto che restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti ed i rapporti giuridici sorti sulla base del D.L. 30 dicembre 1988, n. 549, non convertito in legge.

Legge 8 giugno 1990, n.142
Ordinamento delle autonomie locali.
Pubblicata nella Gazz. Uff. 12 giugno 1990, n. 135, S.O.

Decreto legge 12 gennaio 1991, n.6

Disposizioni urgenti in favore degli enti locali per il 1991.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 14 gennaio 1991, n. 11 e convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 15 marzo 1991, n. 80 (Gazz. Uff. 15 marzo 1991, n. 63).

Decreto ministeriale 4 ottobre 1991

Determinazione del trattamento economico massimo attribuibile ai revisori dei conti nominati dai consigli degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 18 ottobre 1991, n. 245

Decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504

Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della L. 23 ottobre 1992, n. 421

Pubblicato nella Gazz. Uff. 30 dicembre 1992, n. 305, S.O.

Decreto legislativo 3 febbraio 1993, n.29

Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'articolo 2 della L. 23 ottobre 1992, n. 421.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 6 febbraio 1993, n. 30, S.O.

Legge 14 gennaio 1994, n.20

Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 14 gennaio 1994, n. 10.

Legge 11 febbraio 1994, n.109

Legge quadro in materia di lavori pubblici.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 19 febbraio 1994, n. 41, S.O.

Legge 15 luglio 1994, n. 444

Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293, recante disciplina della proroga degli organi amministrativi.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 16 luglio 1994, n. 165.

Legge 23 dicembre 1994, n.724

Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 30 dicembre 1994, n. 304, S.O.

Decreto legislativo 25 febbraio 1995, n.77

Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 18 marzo 1995, n. 65, S.O.

Decreto ministeriale 26 aprile 1995

Determinazione dello schema tipo di bilancio di esercizio delle aziende di servizi dipendenti dagli enti territoriali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 7 luglio 1995, n. 157

Decreto legge 27 dicembre 1995, n.444

Disposizioni urgenti in materia di finanza locale.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 28 ottobre 1995, n. 253 e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 20 dicembre 1995, n. 539 (Gazz. Uff. 27 dicembre 1995, n. 300). Il comma 2 del suddetto art. 1 ha disposto che restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del D.L. 1° marzo 1995, n. 61, del D.L. 29 aprile 1995, n. 138, del D.L. 28 giugno 1995, n. 255, e del D.L. 28 agosto 1995, n. 357. Il comma 3 dello stesso articolo ha prorogato al 30 giugno 1996 il termine per emanare disposizioni correttive al D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, emanato ai sensi dell'art. 4 della L. 23 ottobre 1992, n. 421, e nel rispetto dei principi e dei criteri ivi stabiliti.

Legge 28 dicembre 1995, n.549

Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 1995, n. 302, S.O.

Decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194

Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 13 aprile 1996, n. 87, S.O.

Legge 20 dicembre 1996, n.639

Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 23 ottobre 1996, n. 543, recante disposizioni urgenti in materia di ordinamento della Corte dei conti.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 21 dicembre 1996, n. 299.

Legge 23 dicembre 1996, n.650

Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 23 ottobre 1996, n. 545, recante disposizioni urgenti per l'esercizio dell'attività radiotelevisiva. Interventi per il riordino della RAI S.p.a., nel settore dell'editoria e dello spettacolo, per l'emittenza televisiva e sonora in ambito locale nonché per le trasmissioni televisive in forma codificata.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 23 dicembre 1996, n. 300.

Legge 23 dicembre 1996, n.662

Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 28 dicembre 1996, n. 303, S.O.

Decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194

Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 , concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 13 aprile 1996, n. 87, S.O.

Legge 31 luglio 1997, n.249

Istituzione dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni e norme sui sistemi delle telecomunicazioni e radiotelevisivo.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 31 luglio 1997, n. 177, S.O.

Decreto legislativo 15 settembre 1997, n.342

Disposizioni in materia di contabilità, di equilibrio e di dissesto finanziario degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 10 ottobre 1997, n. 237

Decreto ministeriale 25 settembre 1997, n.475

Regolamento recante norme per la determinazione dei limiti massimi del compenso spettante ai revisori dei conti degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 12 gennaio 1998, n. 8.

Decreto del Presidente della Repubblica 4 dicembre 1997, n.465

Regolamento recante disposizioni in materia di ordinamento dei segretari comunali e provinciali, a norma dell'articolo 17, comma 78, della L. 15 maggio 1997, n. 127.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 5 gennaio 1998, n. 3.

Legge 27 dicembre 1997, n.449

Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 30 dicembre 1997, n. 302, S.O.

Decreto del Presidente della Repubblica 3 agosto 1998, n. 326

Regolamento recante norme per l'approvazione degli schemi di relazione previsionale e programmatica degli enti locali di cui all'articolo 114, comma 2, del D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 , e successive modifiche ed integrazioni.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 18 settembre 1998, n. 218, S.O.

Decreto ministeriale 2 novembre 1998, n.421

Regolamento recante disciplina delle modalità e dei termini di versamento dell'acconto mensile dell'IRAP dovuta dalle amministrazioni statali e dagli enti pubblici, da adottare ai sensi dell'articolo 30, comma 5, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

Pubblicato nella Gazz. Uff. 7 dicembre 1998, n. 286.

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286

Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della L. 15 marzo 1997, n. 59.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 18 agosto 1999, n. 193.

Decreto del Presidente della Repubblica 7 aprile 2000, n.118

Regolamento recante norme per la semplificazione del procedimento per la disciplina degli albi dei beneficiari di provvidenze di natura economica, a norma dell'articolo 20, comma 8, della L. 15 marzo 1997, n. 59.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 12 maggio 2000, n. 109.

Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267

Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 28 settembre 2000, n. 227, S.O.

Legge 23 dicembre 2000, n.388

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2000, n. 302, S.O.

Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3

Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 24 ottobre 2001, n. 248.

Decreto ministeriale 31 ottobre 2001

Determinazione dei limiti massimi del compenso base annuo lordo spettante ai componenti degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 20 novembre 2001, n. 270.

Legge 28 dicembre 2001, n. 448

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2001, n. 301, S.O.

Legge 1 agosto 2002, n.166

Disposizioni in materia di infrastrutture e trasporti.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 3 agosto 2002, n. 181, S.O.

Legge 27 dicembre 2002, n. 289

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 31 dicembre 2002, n. 305, S.O.

Legge 24 dicembre 2003, n. 350

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 27 dicembre 2003, n. 299, S.O.

Legge 23 dicembre 2005, n. 266

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006).

Pubblicata nella Gazz. Uff. 29 dicembre 2005, n. 302, S.O.

D.Lgs 12 aprile 2006, n. 163

Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 2 maggio 2006, n. 100, S.O.

DL 4 luglio 2006, n. 223

Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.

Pubblicato nella Gazz. Uff. 4 luglio 2006, n. 153, S.O.

L. 27 dicembre 2006, n. 298

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2007 e bilancio pluriennale per il triennio 2007-2009.

Pubblicata nella Gazz. Uff. 28 dicembre 2006, n. 300., S.O.