



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

Novembre 2011

Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro "Principi di revisione e comportamento dell'organo di revisione enti locali" della Commissione di Studio dell'Area Enti Pubblici.

Consigliere Delegato: Giosuè BOLDRINI

Consiglieri Co-Delegati : Andrea BONECHI e Marcello DANISI

Componenti del gruppo di lavoro:

BARBERIS Davide
BORGHI Antonino
CELESTINO Luigi
DI RUSSO Davide
FARNETI Giuseppe
MUNAFO' Giuseppe
NICOLETTI Giosué
PICCARRETA Saverio
POZZOLI Stefano
SACCANI Maria Cristina
SAGGESE Michele
SPINNATO Lorenzo
TEMPESTI Monica
TONVERONACHI Nicola

Ricercatore CNDCEC:

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l'attività di coordinamento e di redazione.

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale (www.cndcec.it) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.

Documento n. 1

L'Organo di revisione: nomina, accettazione, incompatibilità, ineleggibilità e funzionamento, funzioni.

NOTA

Il presente documento dovrà essere rivisto alla luce dell'art. 16, comma 11, del D.L. n. 138/2011 e del relativo Decreto attuativo di prossima emanazione.

COMPOSIZIONE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 234 del Tuel.

CRITERI APPLICATIVI

1. L'art. 234 del Tuel rubricato "Organo di revisione economico-finanziario" disciplina la nomina dell'Organo di revisione negli enti locali.
2. I consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane eleggono con voto limitato a due componenti, un collegio di revisori composto da tre membri.
3. I componenti del collegio dei revisori sono scelti:
 - a) uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge le funzioni di presidente del collegio;
 - b) uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;
 - c) uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.

La composizione del collegio dei revisori, contenuta nel 2° comma dell'articolo 243 del Tuel, non è derogabile dall'autonoma regolamentazione degli enti locali ai sensi dell'art. 152, 4° comma, dello stesso T.U.

A tal proposito è, però, necessario soffermarsi sulla composizione del collegio a seguito dell'emanazione del D.Lgs 28 giugno 2005 n. 139 che, in attuazione dell'art. 2 della L. 24 febbraio 2005 n. 34, ha avviato il processo di unificazione degli albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri con la creazione di un unico albo denominato albo dei commercialisti e degli esperti contabili. Tale albo, attraverso diverse fasi di graduale attuazione, viene suddiviso in due sezioni: Sezione A "Commercialisti" e Sezione B "Esperti Contabili". Con il citato decreto vengono soppressi, a far data dal 1 gennaio 2008, gli ordini dei dottori commercialisti ed i collegi dei ragionieri (art. 58) e viene stabilito che gli iscritti all'albo dei commercialisti ed a quello dei ragionieri al 31/12/07 vengano iscritti alla sezione A del nuovo albo (art. 61). Nelle disposizioni finali dello stesso decreto, art. 78, 1° comma, viene sancito che "a decorrere dal 1° gennaio 2008 i richiami agli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, nonché i richiami agli iscritti negli albi dei ragionieri contenuti nelle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, si intendono riferiti agli iscritti nella Sezione A – commercialisti dell'albo".

Esiste, pertanto, piena equiparazione fra i professionisti che confluiscono nella stessa Sezione pur provenendo dai precedenti diversi albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri in particolare per quanto concerne le competenze professionali.

Così si è espresso con apposito parere il Cndcec e ad analogo risultato pare giungere in sede giurisdizionale, il Consiglio di Stato, sezione V, n. 06964/2010.

In conclusione si ritiene che, ove previsto un Organo di revisione non monocratico, due componenti vengano scelti nella sezione A dell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ed uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili con funzione di presidente.

4. Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore eletto dal consiglio comunale o dal consiglio dell'unione di comuni o dall'assemblea della comunità montana a maggioranza assoluta dei membri e scelto tra i soggetti di cui al comma 2 ovvero uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili o fra gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili.
5. La durata e le cause di cessazione sono previste nell'articolo 235 del Tuel. 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 contrastanti.

In ordine al concetto di "rieleggibilità" si è espresso il Consiglio di Stato che con l'Ordinanza n. 05324/2009 in data 26.10.2009 "la corretta interpretazione del comma 1 dell'art. 235 del Tuel (ndr sopra citato), che prevede che i revisori dei conti sono rieleggibili per una sola volta, porta ad escludere una terza rielezione solo qualora questa sia consecutiva, in quanto il divieto scatta solo a seguito di due elezioni consecutive, posto che la rielezione è tale solo se segue una precedente elezione senza soluzione di continuità, traducendosi altrimenti la disposizione in un irrazionale ed ingiustificato divieto di elezione a vita per chi, come nella specie, ha ricoperto l'incarico in un ente per due trienni nell'arco della propria attività professionale".

L'art. 17 del D.lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 sulla revisione legale dei conti dispone, al fine di garantire l'indipendenza del revisore di un ente di interesse pubblico, un termine temporale di tre anni per assumere nuovamente l'incarico.

DURATA

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 235 del Tuel, L. n. 444/1994.

CRITERI APPLICATIVI

6. L'Organo di revisione entra in carica alla data di esecutività della delibera o di immediata eseguibilità della stessa. E' opportuno, tuttavia, che lo statuto o il regolamento dell'ente subordinino l'elezione all'accettazione della carica ed all'attestazione resa nelle forme di legge (L. 4 gennaio 1968, n. 15) di non sussistenza di cause di incompatibilità ed ineleggibilità e del rispetto del limite fissato per gli incarichi.
7. L'Organo di revisione cessa l'incarico alla scadenza del triennio con la possibilità di proroga, ai sensi della L. n. 444/1994¹, di non oltre 45 giorni. L'attuale normativa non consente una autonoma

¹ Legge 15.07.1994, n. 444 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293, recante disciplina della proroga degli organi amministrativi." (G.U. 16.07.1994, n. 165)

Art. 2 - Scadenza e ricostituzione degli organi

regolamentazione di tale termine. Nel periodo di proroga, l'Organo di revisione scaduto deve essere ricostituito ed il provvedimento di nomina del nuovo Organo è immediatamente esecutivo. Se entro i 45 giorni di proroga non si provvede alla costituzione del nuovo Organo, questo si ritiene decaduto e tutti gli atti da esso adottati dopo tale termine di proroga, sono nulli. Nel caso in cui non si provveda alla nuova nomina, l'Organo scaduto non deve più operare.

8. Il comma 715 della L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007) prevede che: "Nei casi di scioglimento dei consigli comunali e provinciali ai sensi dell'articolo 143 del TUEL, l'incarico di revisore dei conti è risolto di diritto se non rinnovato entro quarantacinque giorni dall'insediamento della commissione straordinaria per la gestione dell'ente."
9. Ove nei collegi si proceda a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio.

INCOMPATIBILITÀ E INELEGGIBILITÀ

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 236 del Tuel, art. 2399 c.c.

CRITERI APPLICATIVI

10. L'articolo 236 del Tuel disciplina le cause di ineleggibilità ed incompatibilità dei revisori. È indispensabile distinguere l'ineleggibilità dalla incompatibilità alla carica di revisore. Le prime rappresentano cause impeditive alla nomina e all'esercizio della carica di revisore negli enti locali; mentre le seconde determinano una situazione di conflitto di interessi e, se sopravvengono in corso di carica, non comportano la decadenza nel caso in cui sia rimossa la funzione o la situazione che genera il conflitto.
11. Il primo comma del citato articolo stabilisce che: "valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile², intendendosi per amministratori i componenti

1. Gli organi amministrativi svolgono le funzioni loro attribuite sino alla scadenza del termine di durata per ciascuno di essi previsto ed entro tale termine debbono essere ricostituiti.

Art. 3 - Proroga degli organi - Regime degli atti

1. Gli organi amministrativi non ricostituiti nel termine di cui all'articolo 2 sono prorogati per non più di quarantacinque giorni, decorrenti dal giorno della scadenza del termine medesimo.

Art. 4 - Ricostituzione degli organi

1. Entro il periodo di proroga gli organi amministrativi scaduti debbono essere ricostituiti.

Art. 5 - Efficacia dell'atto di ricostituzione - Regime dei controlli

1. I provvedimenti di nomina dei componenti di organi scaduti adottati nel periodo di proroga sono immediatamente esecutivi.

Art. 6 - Decadenza degli organi non ricostituiti - Regime degli atti - Responsabilità

1. Decorso il termine massimo di proroga senza che si sia provveduto alla loro ricostituzione, gli organi amministrativi decadono.

2. Tutti gli atti adottati dagli organi decaduti sono nulli.

3. I titolari della competenza alla ricostituzione e nei casi di cui all'articolo 4, comma 2, i presidenti degli organi collegiali sono responsabili dei danni conseguenti alla decadenza determinata dalla loro condotta, fatta in ogni caso salva la responsabilità penale individuale nella condotta omissiva.

² Codice civile Art. 2399 - Cause d'ineleggibilità e di decadenza.

1. Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio, coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382, il coniuge, i parenti e gli affini degli amministratori entro il quarto grado, e coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita.

dell'Organo esecutivo dell'ente locale" e pertanto sono cause impeditive all'elezione (se eletti causa di decadenza) trovarsi in una delle seguenti situazioni: interdetto; inabilitato; fallito; chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi; parenti ed 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 ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.

12. Per il secondo comma dell'articolo 236 del Tuel, 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. La carica di revisore risulta inibita 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.
13. Il terzo comma dell'articolo 236 del Tuel prevede che "i componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello 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 Tuel, 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.

In generale, il revisore, al fine di garantire l'autonomia di giudizio e l'indipendenza della sua attività, dovrebbe evitare tutte le ipotesi in cui coesistono il ruolo di controllore e di controllato.

14. Sulla incompatibilità fra l'incarico di sindaco in una società e quella di revisore nel Comune partecipante si è espressa la Commissione Enti Pubblici del CNDCEC, affermando che si configura conflitto di interessi nei seguenti casi:
- revisore dell'ente locale e sindaco di una società in *house providing* (ovvero a partecipazione maggioritaria dell'ente locale);
 - revisore dell'ente locale e sindaco di una società nella quale l'ente, pur possedendo una quota di minoranza, ha una posizione dominante tale da considerare la stessa società soggetta al controllo o alla vigilanza dell'Ente.
- Nel richiamato parere il termine "organismo" indicato nel comma 3, dell'art. 236 del Tuel, seppure indefinito, deve essere ricondotto alla nozione di organismo di diritto pubblico³.
15. Il Consiglio di Stato, con la pronuncia della sezione V, 16 novembre 2005, n. 6407, si è espresso in ordine alla compatibilità 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.

2. La cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori contabili è causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.

³ Il Giudice comunitario ha precisato che un organismo può avere la sostanza di diritto pubblico pur rivestendo una forma di diritto privato, perché non è tanto la veste giuridica che conta ma la preordinazione al soddisfacimento di un certo tipo di bisogni.

16. Non possono essere configurate con normativa locale altre ipotesi di ineleggibilità ed incompatibilità oltre quelle previste dall'art. 236 del Tuel, in quanto norma inderogabile in virtù del disposto dell'art. 152 del Tuel. In tale senso si è espresso anche il Consiglio di Stato con delibera n. 4774 del 12 settembre 2001.

ACCETTAZIONE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 236 del Tuel; artt. 46 e 47 del d.p.r. n. 445/2000.

CRITERI APPLICATIVI

17. La carica decorre dalla data di esecutività della delibera di nomina o dalla data di immediata eseguibilità della stessa e l'affidamento dell'incarico è subordinato al rilascio, da parte dei revisori nominati, della dichiarazione resa ai sensi e per gli effetti degli artt. 46 e 47 del d.p.r. 28/12/2000, n. 445, con la quale si procede ad attestare l'insussistenza di cause di ineleggibilità e di incompatibilità previste dall'articolo 236 del TUEL ed il non superamento del limite degli incarichi ricoperti, come previsto dal primo comma dell'articolo 238 del Tuel.
18. Prima dell'accettazione è necessario che il revisore si informi su quanto riportato nella delibera di nomina e prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'Organo di revisione. In particolar modo deve accertarsi di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel e del compenso deliberato. In merito si evidenzia che il legislatore si limita a fissare il compenso massimo percepibile dal revisore per fasce di popolazione, nulla dicendo a riguardo al compenso minimo che potrebbe essere individuato in quello massimo fissato dal legislatore per la fascia di popolazione immediatamente precedente a quella in cui si ricade.

INSEDIAMENTO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Regolamento dell'ente.

CRITERI APPLICATIVI

19. La prima convocazione viene disposta dal sindaco o dal presidente (per gli enti diversi dal comune). Di solito il regolamento dell'ente stabilisce la tempistica dell'insediamento a seguito dell'esecutività della delibera di nomina o, in mancanza, la convocazione avviene a cura del presidente del collegio stesso che può darne comunicazione al presidente del consiglio.
20. Con l'insediamento inizia l'attività vera e propria dell'Organo di revisione che 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 la formulazione di relazioni relative ad attività e/o adempimenti per i quali il precedente Organo di revisione non vi abbia provveduto, per scadenza del mandato.
21. Nel corso della riunione di insediamento si determina la cadenza delle proprie adunanze e quanto altro occorra per il funzionamento dell'Organo di revisione che non sia stato previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente individuando altresì le eventuali:

- forme di collaborazione operativa da chiedere all'ente in aggiunta a quelle espressamente previste dagli articoli 234 e seguenti del Tuel;
 - necessità di richiedere l'assegnazione di uno staff o, comunque, di strutture adeguate, quali ad esempio la segreteria e locali attrezzati.
22. Va sempre redatto il verbale di insediamento nel quale, oltre a riportare le risultanze della riunione, i componenti dell'Organo di revisione confermano l'inesistenza di cause di incompatibilità ed ineleggibilità in relazione all'incarico accettato.

COMPORAMENTO ETICO-PROFESSIONALE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Norme di comportamento del Collegio Sindacale e principi di revisione emanati dal CNDCEC.

CRITERI APPLICATIVI

23. Il revisore, nell'espletamento delle proprie funzioni, deve attenersi alle norme deontologiche stabilite dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e, ove compatibili, a quelle contenute nelle Norme di comportamento del Collegio Sindacale e nei principi di revisione statuiti dal Cndcec.
24. *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 ultimi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato.
25. *Aggiornamento professionale* - Il revisore deve mantenere un costante aggiornamento professionale nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, all'attività di revisione negli enti locali.
26. *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, con gli organismi da questo partecipato, verso gli amministratori e responsabili dei servizi.
- Il revisore deve pertanto 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, ad esempio 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.
27. *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.

28. *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 un'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.

Correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi devono esistere tra i revisori dell'ente locale e quelli degli organismi partecipati, per perseguire il principio della sana e corretta gestione economica e finanziaria dell'ente e degli organismi partecipati.

29. 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.

IL FUNZIONAMENTO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 234 e 237 del Tuel, statuto e regolamento dell'ente.

CRITERI APPLICATIVI

Collegialità e monocraticità

30. L'Organo di revisione composto da un solo revisore si qualifica come "revisore unico".

31. L'Organo di revisione, se collegiale, è definito collegio ed i singoli componenti revisori. La presidenza deve essere attribuita ad un componente iscritto al registro dei revisori legali.

Funzionamento

32. Le modalità di funzionamento dell'Organo di revisione devono essere disciplinate nello statuto o nel regolamento di contabilità dell'ente.

33. Il collegio dei revisori non è da intendersi quale collegio perfetto, come indicato dal comma 1 dell'art. 237 del Tuel e come precisato dal Ministero dell'Interno con D.M. 19 settembre 1991, FL. 33/91, per cui in caso di assenza per malattia o per altro motivo esso è validamente costituito e può operare purché siano presenti almeno due componenti.

34. Quanto di seguito elencato in materia di: periodicità delle sedute, verbalizzazione e trasmissione di atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti, interessano anche l'Organo di revisione individuale.

35. Delle riunioni, verifiche e determinazioni viene redatto un verbale.

36. I singoli componenti possono eseguire anche verifiche e controlli individuali. La possibilità di operare separatamente può essere prevista dallo statuto o dal regolamento dell'ente, con particolare riguardo allo 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.

37. Il presidente può assegnare specifici incarichi di esame ai componenti o ripartire compiti fra i medesimi, salva poi la collegialità della decisione.

38. Le decisioni in ordine alle funzioni di:

- collaborazione con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento,
- pareri sul bilancio di previsione e documenti di programmazione e loro variazioni, relazione sul rendiconto, referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità, devono essere adottate in forma collegiale.

39. La partecipazione alle riunioni del Consiglio o della Giunta deve essere collegiale, salvo delega al presidente o ad altro membro.

40. 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 Tuel. Tali soggetti devono attenersi, inoltre, alle norme etico professionali descritte nel precedente paragrafo.

41. Per ciò che concerne le sedute e, dunque, la convocazione, la votazione e la verbalizzazione si precisa che ove non vi siano norme di legge o regole stabilite nel regolamento di contabilità dell'ente (ad es. le regole sulle modalità di convocazione, anche su iniziativa di due componenti, il sistema di votazione, la previsione di un numero di sedute periodiche, gli obblighi minimi di partecipazione ai fini della

dichiarazione di inadempienza, la possibilità di tenere eccezionalmente sedute fuori la sede dell'ente, ecc.) l'Organo di revisione ha il potere di auto-organizzarsi.

42. Fatto salvo quanto stabilito dalla legge e dal regolamento, organizzare il funzionamento del collegio è prerogativa del presidente.
43. Come stabilito dal Tuel, l'Organo di revisione redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate. Il verbale quale atto compiuto nell'esercizio di pubbliche funzioni, è dotato di certezza legale e fa fede fino a querela di falso dei fatti in esso contenuti ed avvenuti alla presenza dell'organo che li certifica.
44. Il verbale deve assumere forma scritta (artt. 2403, co. 5, e 2404, co. 3, del c.c.) e deve avere, nel caso del collegio, le seguenti indicazioni:
- numerazione progressiva per anno;
 - indicazione data, luogo della riunione, ora di inizio e fine della seduta;
 - individuazione dei componenti presenti;
 - motivazione di assenza e conseguente giustificazione;
 - individuazione di eventuali altri partecipanti alla seduta;
 - indicazione degli argomenti trattati, delle decisioni assunte oppure delle ispezioni e verifiche effettuate e dell'esito delle stesse;
 - individuazione di eventuali procedimenti o provvedimenti ritenuti irregolari, dei responsabili e delle modalità di segnalazione;
 - l'approvazione da parte dei componenti del collegio oppure i motivi di mancata approvazione;
 - la sottoscrizione dei componenti presenti e del segretario verbalizzante.

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.

45. 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 Presidente o del Segretario.
46. Qualora nel corso delle sedute si proceda alla redazione di verbali e/o le comunicazioni che riflettono atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti vanno trasmessi al Sindaco o al Presidente (per gli enti diversi dal comune), all'assessore delegato alla materia, al direttore generale, al Segretario ed al nucleo di valutazione o all'organismo indipendente di valutazione. L'obbligo di ottemperanza spetta all'organo o all'ufficio alla cui gestione il rilievo si riferisce.
47. I verbali che riflettono forme 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 e Comuni superiori a 15.000 abitanti al Presidente del Consiglio ed al Sindaco per gli altri).
- In caso di gravi irregolarità contabili e finanziarie in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive, l'Organo di revisione ne deve dare segnalazione alla Corte dei conti.
48. Non esiste alcun obbligo di riportare i verbali su un libro obbligatorio previamente vidimato e bollato; l'Organo di revisione è un collegio amministrativo retto da principi di diritto pubblico regolatori della sua attività e nessuna norma di diritto pubblico richiede che le adunanze e deliberazioni debbano risultare da libri vidimati e bollati. I verbali sono destinati a documentare unicamente l'attività dell'Organo e non sono definibili come libri o scritture contabili.

Accesso e informativa del responsabile del servizio finanziario

49. Il revisore ha diritto ad accedere agli atti ed ai documenti dell'Ente necessari per lo svolgimento della funzione in modo pieno e senza limiti di tempo. Deve comunque conservare la riservatezza in merito ai documenti esaminati. L'Organo di revisione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se

non previsto dal regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell'ente.

50. Il responsabile del servizio finanziario deve trasmettere, ai sensi del comma 2 dell'art. 239 del Tuel, le attestazioni di assenza di copertura finanziaria sulle delibere di impegno di spesa.

Votazione

51. Le modalità di votazioni possono essere determinate nel regolamento di contabilità dell'ente.

52. Il collegio decide con voto palese e a maggioranza semplice e, in caso di parità, prevale il voto del presidente.

53. Il voto contrario va motivato e il revisore dissenziente ha il diritto di annotare nel verbale le ragioni del proprio dissenso e di allegare relazioni di minoranza.

54. L'assenza di indicazione dei voti nei verbali significa unanimità.

55. I componenti non possono astenersi dal voto fatte salve le ipotesi di conflitto di interessi che determina, invece, l'obbligo di astensione. Nel verbale va indicata la causa del conflitto.

Assenza

56. L'assenza alle riunioni deve essere comunicata e giustificata. Il regolamento di contabilità può stabilire la revoca per inadempienza in caso di reiterate assenze non giustificate da parte dei singoli componenti dell'Organo di revisione.

57. L'assenza di due componenti non consente di tenere la seduta.

58. In caso di assenza del presidente di norma presiede il componente più anziano di età.

Conclusione dell'incarico

59. L'incarico si conclude per scadenza del mandato, per dimissioni volontarie, per impossibilità a svolgere l'incarico, per il subentrare di cause di decadenza, per la revoca o per il decesso.

60. 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'ente.

61. 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. Stessa cosa dicasi nel caso in cui venga a mancare un componente per cause di decadenza o decesso.

62. Il componente eletto in sostituzione del precedente dura in carica fino al termine originario di durata del triennio.

63. L'Organo di revisione, collegiale o monocratico, può essere revocato solo per inadempienza, in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro i termini di legge o come i mancati pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio entro i termini stabiliti dal regolamento, le reiterate assenze ingiustificate o la mancata trasmissione alla Corte dei conti della relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

Partecipazione

64. All'Organo di revisione è data facoltà di partecipare alle assemblee dell'Organo consiliare⁴.

⁴ In riferimento alla partecipazione facoltativa alle sedute dell'organo consiliare si è espresso l'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali con parere, 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.

65. Per consentire la partecipazione alle assemblee all'Organo di revisione vanno comunicati, anche via e-mail, i relativi ordini del giorno.
66. E' 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.
67. Lo statuto o il regolamento dovrebbero indicare se è consentito all'Organo di revisione 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, oppure che sia disposta la temporanea sospensione dei lavori per permettere all'Organo di revisione di riunirsi.
68. Mentre nessun problema si pone per il Revisore unico nell'esprimere il proprio parere quando ciò sia necessario ed opportuno, o quando espressamente richiesto dall'Organo deliberante.
69. Le modalità di partecipazione dell'Organo di revisione alle assemblee e riunioni dovrebbero essere disciplinate nello statuto o nel regolamento, tenendo conto che, essendo facoltativa la partecipazione, il collegio o il suo rappresentante in dette assemblee e riunioni può solo chiarire ed approfondire il contenuto delle determinazioni, valutazioni e decisioni adottate dall'Organo di revisione.
70. Gli eventuali interventi dell'Organo di revisione devono essere fedelmente riportati nei verbali dell'adunanza.
71. Eventuali responsabilità connesse alle deliberazioni illecite si estendono anche ai revisori presenti che non abbiano fatto rilevare il proprio dissenso immediatamente o in sede di successive riunioni del collegio. La presenza dei revisori è strumentale all'esercizio da parte degli stessi dei poteri/doveri di controllo e quindi tale attività di controllo concomitante comporta responsabilità solidale con gli amministratori per fatti ed omissioni di questi, quando viene provato che il danno non si sarebbe prodotto se essi revisori avessero vigilato con la diligenza del buon padre di famiglia (Corte dei conti, dec. 26/93; Consiglio di Stato, sez. II, parere 1136/82).
72. L'Organo di revisione può chiedere al Sindaco ed al Presidente (per gli altri enti diversi dal Comune) la trasmissione dell'elenco delle deliberazioni adottate.
73. La presenza alle sedute, se ammessa, dovrà estendersi anche a quelle cosiddette riservate.

FUNZIONI

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 239 del Tuel

CRITERI APPLICATIVI

74. Le funzioni obbligatorie dell'Organo di revisione sono statuite dal comma 1 dell'art. 239 del Tuel e sono così riassumibili:
 - collaborazione;
 - pareri sul bilancio di previsione e documenti allegati e sulle variazioni;
 - relazione al rendiconto;
 - vigilanza;
 - verifiche;

- attestazioni ed asseverazioni;
- rilievi, considerazioni e proposte;
- referto.

75. Le attività dell'Organo di revisione sono raggruppabili in:

- funzione di vigilanza e controllo;
- funzione di collaborazione.

76. In questa delicata fase di riforme istituzionali, la funzione del revisore è altresì tesa a suggerire diversi comportamenti o ad adottare modifiche di quei comportamenti che potrebbero essere lesivi dei diritti dei cittadini ed a collaborare con il Consiglio nella sua attività di indirizzo e controllo, assumendo così un ruolo di garanzia nella correttezza delle scelte e di valutazione dei risultati.

77. Alle funzioni di verifica e controllo previste dal Tuel si aggiungono quelle disposte dal legislatore, che allargano la forma collaborativa dell'Organo oltre i confini del Consiglio.

78. L'Organo di revisione, in caso di delibera di dichiarazione di dissesto finanziario adottata dall'Organo consiliare, è chiamato a rendere una dettagliata relazione che analizza le cause che hanno provocato il dissesto (art. 246 Tuel).

Documento n. 2

L'Organo di revisione: funzione di vigilanza e di controllo contabile.

FUNZIONE DI VIGILANZA E CONTROLLO

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 239 del Tuel; comma 166 e segg. L. n. 266/05 (L. Finanziaria 2006)

CRITERI APPLICATIVI

1. Le funzioni dell'Organo di revisione sono statuite dal 1° comma dell'articolo 239 del Tuel e, in sintesi, risultano essere le seguenti⁵:
 - attività di collaborazione con l'Organo consiliare nella sua funzione di controllo e di indirizzo, secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
 - 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.
2. 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.

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, attività intesa come forma di collaborazione con il Consiglio.
3. Non compete all'Organo di revisione esprimere giudizio in merito alle scelte operate dall'ente nell'esercizio della propria autonomia. Come più volte affermato dalle sezioni di 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", nell'ottica della funzionale allocazione delle risorse.

⁵ La legge n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006), art.1, comma 166, ha introdotto, inoltre, l'obbligo per gli organi di revisione di trasmettere alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo. Il successivo comma 167 prevede che la Corte dei Conti definisca unitariamente criteri e linee guida cui devono attenersi gli stessi revisori. Il comma 168 prevede che "Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno."

4. La caratteristica delle funzioni dell'Organo di revisione esclude l'opportunità di far parte, come componente, del nucleo di valutazione dell'ente o dell'organismo indipendente di valutazione.
5. L'attività di controllo da parte dell'Organo di revisione si svolge nell'arco temporale dell'esercizio finanziario e riguarda:
 - gli atti di programmazione, gestione e rendicontazione;
 - la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione, intesa come controllo concomitante per verificare se la gestione si svolge secondo criteri di legalità, di efficienza ed economicità, suggerendo, nel caso, eventuali azioni correttive che si rendono necessari.
 - la vigilanza sulla gestione economica;
 - l'analisi dei risultati;
 - la vigilanza sulle istituzioni, aziende, consorzi, società ed organismi partecipati intesa anche come verifica della congruità dei contratti di servizio, nell'ottica del perseguimento del principio di sana gestione finanziaria per assicurare il mantenimento degli equilibri ed evitare forme elusive del rispetto del patto di stabilità interno.
6. In merito alla vigilanza sulle aziende, consorzi, società ed organismi partecipati va precisato che il controllo dell'Organo di revisione non riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità di tali organismi bensì gli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri economici e finanziari dell'ente locale. Rilevano quindi l'effettività delle posizioni creditorie e debitorie (avendo anche riguardo alle pattuizioni delle convenzioni o dei contratti) nonché l'entità di disavanzi o di perdite che possono comportare la necessità di copertura o di ricapitalizzazione ai sensi dell'art.2447 o 2482 ter del cod.civ.
7. La vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.
8. In caso di mancata vigilanza e segnalazione, con dolo o colpa grave, i revisori possono essere chiamati a rispondere solidalmente del danno arrecato. Tale ipotesi si configura anche in caso di omissioni (per inadempimento di doveri), per il danno che non si sarebbe verificato, o sarebbe stato eliminato o ridotto, se i revisori avessero tenuto una condotta diligente e finalizzata a sollecitare una correzione o a mettere in atto interventi tempestivi.
9. Ulteriori riferimenti in merito all'attività di vigilanza in ordine cronologico, sono:

<i>Corte dei conti delibera 2/92</i>	Ha precisato che la vigilanza sulla regolarità amministrativa e contabile deve essere svolta dai revisori sull'intera gestione diretta ed indiretta dell'ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse. E' una attività gestionale, sistematica, duratura e tipicamente ausiliaria che non sfocia in un atto tipico (relazione, parere, etc.), ma in una denuncia ad altro organo cui compete provvedere.
<i>Corte Costituzionale sent. N. 29/95</i>	La Corte ha ritenuto, in merito al modello di controllo: "i parametri, i criteri di valutazione ed i modelli operativi del controllo, il cui carattere è essenzialmente empirico, non possono essere tutti individuati e definiti a livello normativo, ma devono essere elaborati dallo stesso Organo di controllo sulla base non più della sola contabilità pubblica, e quindi in chiave giuridica, ma

	anche delle conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche aziendalistiche e statistiche.”
<i>D.lgs. n. 286 del 30 luglio 1999</i>	L’art. 2 comma 2 precisa che le verifiche di regolarità contabile devono rispettare in quanto applicabili alla PA, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore.
<i>Agenzia entrate risoluzione 90/E 17 settembre 2010</i>	L’Agenzia ha affermato che l’Organo di revisione degli enti locali svolge la stessa funzione di garanzia – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il D. lgs n. 39 del 27 gennaio 2010 attribuisce al revisore legale dei conti relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione e che tra le competenze dell’Organo di revisione rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all’Amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili. Conclude la risoluzione affermando che la sottoscrizione dell’Organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all’art. 35 del D.lgs. 241/97.

10. Negli ultimi anni il legislatore, con l’intento di potenziare il controllo, ha affidato al revisore adempimenti aggiuntivi che ampliano, di fatto, le funzioni di vigilanza assegnate dal Tuel, ed in particolare:

<i>Verifica del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità interno</i>	Leggi annuali di Stabilità
<i>Verifica adozione programmazione triennale del fabbisogno di personale e verifica della riduzione programmata delle spese di personale</i>	Tuel art. 91 – L. n. 449/97 art. 39 – L. n. 488/2001 art. 19 comma 8 – D.L.gs n.165/2001 art. 6
<i>Verifica contrattazione integrativa</i>	D. lgs. n. 165/2001 art. 40 bis
<i>Vigilanza acquisizione di servizi sul mercato e personale</i>	D. lgs n. 165/2001 art. 6 bis aggiunto dalla L. 69/2009 art. 22
<i>Sottoscrizione certificazione bilancio di previsione e Conto del bilancio</i>	Tuel art. 161
<i>Vigilanza sul rispetto dei termini di pagamento</i>	D.L. 78/2009 art. 9
<i>Relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto dell’Organo di revisione alla sezione regionale della Corte dei conti</i>	L. 266/2005 art. 1 commi 166, 167, 168
<i>Asseveramento trasferimento di risorse</i>	L. 244/2007 art. 3 co. 32
<i>Rapporto sul rispetto dei termini di pagamento</i>	D. L. 78/2009 art. 9
<i>Controlli sui contratti di servizio</i>	D.P.R. n.168/2010 art. 8 co. 10

	che regola l'attuazione del D.L. 112/200 art. 23 bis
<i>Verifica conto annuale delle spese di personale</i>	D.Lgs n.165/2001 art.60 comma 2
<i>Verifica affidamento incarichi superiori ai 5.000 euro</i>	
<i>Verifica ed asseverazione certificazione ICI abitazione principale e fabbricati cat.D</i>	D.L. n.154/2008 art.2 comma 6 e art.2-quater, comma 7, D.L. n.154/2008
<i>Valutazione sull'affidamento degli incarichi superiori a 5.000 euro</i>	L. n.311/2004 art.1 comma 42

APPROCCIO AL CONTROLLO CONTABILE

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Tuel, Pcel, e principi di revisione emanati dal CNDCEC ove applicabili.

CRITERI APPLICATIVI

11. L'attività di controllo contabile, riferita alle lettere c), e) ed f) del comma 1 dell'art. 239 del Tuel consiste:

- 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 competente organi giurisdizionali nel caso si configurino ipotesi di responsabilità ;
- nelle verifiche periodiche di cassa.

L'attività di controllo contabile, il cui risultato trova evidenziazione nella relazione al rendiconto, si articola in fasi successive. La prima fase è finalizzata all'identificazione e alla valutazione dei rischi di errori significativi sulla base degli elementi e delle informazioni acquisite attraverso la conoscenza dell'Ente Locale e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. La fase successiva comprende la definizione ed il conseguente svolgimento di procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e valutati nel corso della precedente fase, e consente al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare il proprio giudizio di revisione. La fase conclusiva è incentrata sulla formazione e sull'espressione del giudizio sul rendiconto, sulla base degli elementi probativi acquisiti.

12. 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, estensione e tempistica, l'Organo di revisione 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 oltre che economica per un'assunzione di responsabilità, quella del revisore, al pari del pubblico ufficiale e del controllore interno insieme.

13. 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.
14. Le risposte generali di revisione e le procedure di revisione sono definite e svolte dal Revisore sulla base della preliminare identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi acquisita mediante la comprensione dell'Ente locale e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. Tale approccio basato sulla identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio comporta, pertanto, che l'attività di revisione si concentri su quelle aree del rendiconto che egli stesso ha identificato come maggiormente rischiose e dalle quali può derivare un rischio concreto e significativo.
15. Qualora l'Organo di revisione, nello svolgimento di procedure di revisione, decida di utilizzare il campionamento, deve porsi l'obiettivo di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato. È pertanto importante che il campione selezionato sia rappresentativo della popolazione (tecnica motivata di campionamento).
16. L'Organo di revisione seleziona gli elementi del campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata. La selezione può avvenire attraverso tecniche di campionamento statistico o non statistico (soggettivo). Nel campionamento statistico gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità abbia una probabilità definita di essere selezionata. Nel campionamento non statistico, 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.
17. L'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori od irregolarità, ciò in quanto è oggettivamente impossibile procedere ad una verifica così capillare ed invasiva dell'intera Amministrazione. La finalità dell'attività di revisione è infatti quella di ridurre il rischio di revisione, ovvero il rischio di esprimere un giudizio non appropriato in presenza di un rendiconto significativamente errato, ad un livello accettabilmente basso. 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 appaia rispettare il principio di veridicità ed il rendiconto venga giudicato corretto nonostante ciò non rappresenti la realtà. Tale rischio, come detto, non può essere annullato nemmeno se la revisione è perfettamente pianificata e svolta a causa dei limiti intrinseci del controllo.
18. 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 delle previsioni di bilancio e di regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione nonché potrà attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.
19. Il controllo contabile dell'Organo di revisione 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 e degli atti anche amministrativi dell'ente e di allocazione contabile delle entrate e delle spese, 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 e degli atti anche amministrativi;
- identificazione e valutazione delle tecniche di controllo previste da tali procedure.

20. Al termine del processo di valutazione del sistema dei controlli posti in essere dall'Ente locale, 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, ancorché non formalizzate.

21. Nell'ipotesi 1. l'Organo di revisione dovrà:

- relazionare al Consiglio l'elenco delle debolezze riscontrate nelle procedure amministrative e di rilevazione contabile 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) procedure di validità sui dati contabili generati da tali procedure.

22. Tali procedure di validità, in presenza dell'inesistenza e/o inaffidabilità delle tecniche di controllo, dovranno essere maggiormente estese ed eseguite anche attraverso tecniche di campionamento motivato. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. Tutte le attività discusse in precedenza dovranno essere documentate e risultare dalle carte di lavoro.

Documento n. 3

L'Organo di revisione: funzione di collaborazione.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 239 e 42 del Tuel, Art. 1 comma 166 L. n. 266/05 (L. Finanziaria 2006)

CRITERI APPLICATIVI

1. L'attività di collaborazione con l'Organo consiliare è la prima delle funzioni dell'Organo di revisione degli enti locati elencate dal Tuel e rappresenta un aspetto innovativo nelle funzioni assegnate ad un Organo di controllo.
2. La collaborazione riguarda la complessa attività di indirizzo e controllo amministrativo di competenza dell'Organo consiliare che è il destinatario finale di tale funzione.
3. Tale funzione, propria dell'Organo di revisione, riguarda l'analisi e la valutazione, anche prospettica, dei risultati dell'attività amministrativa dell'ente e si concretizza in osservazioni e suggerimenti che, analizzando aspetti gestionali nelle cause e negli effetti, si traducono in un complesso di elementi utili al Consiglio ad operare valutazioni e scelte ragionate, avendo riguardo alle disposizioni dello statuto e del regolamento dell'ente.

4. Il regolamento o lo statuto devono qualificare gli ambiti d'intervento, le modalità di svolgimento dell'attività e il coordinamento con le funzioni di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione nonché la necessaria distinzione dall'attività di consulenza. La differenza tra consulenza e collaborazione va riferita al fatto che quest'ultima 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.

In particolare, la funzione di collaborazione deve riguardare le aree riconducibili alle funzioni di indirizzo e controllo del Consiglio sull'attività della giunta e degli altri organi dell'ente in ambito di attività amministrativa, comprendendo le funzioni di programmazione, organizzazione e rendicontazione. Tale attività deve essere limitata agli aspetti economico-patrimoniali e finanziari.

5. La funzione di collaborazione deve essere giuridicamente distinta da quella svolta dai responsabili dei servizi e deve essere disciplinata in ordine alla individuazione dei compiti e delle specifiche responsabilità.
6. La collaborazione deve assumere le caratteristiche dell'attività professionale qualificata finalizzata al buon andamento della gestione. Si può concretizzare con pareri, rilievi, osservazioni e proposte sugli aspetti economici patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consiliare tesi a conseguire attraverso la responsabilizzazione dei risultati una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione, nonché ad ottenere il miglioramento dei tempi e dei modi dell'azione amministrativa. Vedasi, altresì, nota 4 punto 64 capitolo I.
7. Tali pareri, rilievi, osservazioni e proposte indirizzati all'organo politico possono essere disattesi solo con scelte motivate.
8. La collaborazione è propedeutica all'efficacia del controllo.
9. A titolo esemplificativo la collaborazione può riguardare le seguenti aree:
 - piani e strumenti di programmazione economico-finanziaria;

- modalità di gestione dei servizi e rapporti con gli organismi partecipati;
- ricorso all'indebitamento;
- utilizzo di strumenti di finanza innovativa;
- scelte in materia di gestione del personale, definizione delle piante organiche e delle loro variazioni;
- regolamenti di applicazione dei tributi locali, scelte in materia di politica tributaria e tariffaria e attività di accertamento dei tributi e di contrasto all'evasione;
- convenzione con enti pubblici;
- politiche e strumenti di riequilibrio della gestione;
- concessione od esternalizzazione di pubblici servizi;
- leve di bilancio dirette a potenziare le entrate rilevanti ai fini del patto di stabilità interno e per la riduzione delle spese correnti ed in conto capitale.

Documento n. 4

L'Organo di revisione: introduzione ai controlli sulle fasi e sugli atti di programmazione, gestione e rendicontazione.

REGOLE DI COMPORTAMENTO

1. I successivi capitoli stabiliscono regole di comportamento e forniscono una guida in merito all'attività che il Revisore dovrebbe porre in essere al fine di operare i dovuti controlli sulle tre fasi della programmazione, gestione e rendicontazione e sugli atti che assistono le stesse.
2. L'Organo di revisione in sede di esecuzione delle procedure di revisione, nonché nella valutazione ed esposizione delle proprie conclusioni, deve essere consapevole che la non conformità dei comportamenti degli Organi di governo dell'ente locale, alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente può avere aspetti significativi, anche a cascata, sui vari atti di programmazione, gestione e rendicontazione, non da ultimo il bilancio di previsione ed il rendiconto.
3. L'individuazione di comportamenti non conformi, indipendentemente dalla loro significatività, richiede:
 - la valutazione della qualità degli atti amministrativi posta in essere dagli Organi di Governo (Consiglio Comunale o Provinciale, Giunta, Sindaco o Presidente di Provincia), dal Direttore Generale, dal Segretario (Comunale o Provinciale), dai Dirigenti, dai Responsabili dei Servizi e dal personale ed ai possibili effetti sugli altri aspetti della revisione;
 - l'individuazione dell'Organo o dei Soggetti preposti alla regolarizzazione dei comportamenti non conformi;
 - l'individuazione della "gravità" (significatività) della non conformità;
 - l'individuazione dei soggetti cui segnalare e/o denunciare la non conformità.
4. Il termine "non conformità" utilizzato nel presente documento si riferisce a comportamenti o atti di tipo omissivo o di tipo commissivo sia intenzionali che involontari, compiuti nell'ente presso il quale viene eseguita la revisione, e che risultano contrari alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente da parte degli Organi dell'ente, dal Direttore Generale, dal Segretario, dai Dirigenti e dai Responsabili dei Servizi.
5. Il Revisore valuta se gli atti che regolano le tre fasi, i rispettivi allegati obbligatori nonché i vari documenti necessari alla formazione degli stessi non siano conformi alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente. Stabilire se un comportamento o un atto specifico sia o possa essere non conforme non deve richiedere generalmente il parere del legale in quanto, in ultima analisi tale non conformità, è stabilita dalle Autorità preposte al controllo esterno ed alla vigilanza sugli enti locali nonché dall'autorità giudiziaria.
6. I regolamenti e lo statuto dell'ente possono influire in modo diverso sulle fasi e sulla formazione degli atti.
7. Alcune norme di legge ed i principi contabili stabiliscono la forma ed il contenuto degli atti, nonché i criteri di redazione degli stessi, i criteri di valutazione da adottare ed applicare, le finalità e le informazioni da fornire.
8. Gli enti locali operano in un settore fortemente regolato sia sotto il profilo istituzionale sia sotto il profilo finanziario-contabile-lavoristico e partecipano al mantenimento dell'integrità della Repubblica

attraverso il rispetto di molteplici dettami normativi che costituiscono per gli enti locali norme di coordinamento di finanza pubblica.

9. La non conformità alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo statuto dell'ente potrebbe comportare all'ente oltre a conseguenze finanziarie-patrimoniali anche sanzioni, limiti e divieti come nel caso del mancato rispetto dell'obiettivo programmatico del patto di stabilità interno ma anche potrebbe comportare lo scioglimento del Consiglio (art.141 Tuel) come nel caso della mancata approvazione nei termini del bilancio di previsione.

RESPONSABILITÀ DEGLI ORGANI DELL'ENTE, DEL DIRETTORE GENERALE, DEL SEGRETARIO, DEI DIRIGENTI, DEI RESPONSABILI DEI SERVIZI E DEL PERSONALE CONNESSE ALLA NON CONFORMITÀ AL QUADRO NORMATIVO, AI PRINCIPI CONTABILI, AI REGOLAMENTI ED ALLO STATUTO DELL'ENTE

10. E' responsabilità degli Organi dell'ente, supportati dall'assistenza giuridico-amministrativa del Segretario, che la gestione delle fasi e degli atti di programmazione, gestione e rendicontazione venga svolta nel rispetto delle leggi, dei principi contabili, dei regolamenti e dello Statuto dell'ente. Conseguentemente spetta ad essi stessi la responsabilità della prevenzione e dell'individuazione di eventuali comportamenti od atti non conformi. In tale conteso è doveroso ricordare (circolare del Ministero dell'Interno n.18 del 15 luglio 1997) che la funzione del Segretario non è più di controllo della legittimità dei singoli atti, bensì di collaborazione, anche propositiva, nei confronti di tutta l'amministrazione comunale, affinché l'azione svolta dall'ente sia conforme ai principi posti dall'ordinamento giuridico per il raggiungimento degli scopi prefissati dagli amministratori. Per questo motivo l'attività del Segretario non è più preordinata al controllo di legittimità dei singoli atti ma bensì alla cura della legittimità di tutta l'azione amministrativa nel suo complesso.

11. Vengono di seguito elencate alcune tra le procedure che possono essere adottate dagli Organi dell'ente al fine di prevenire ed identificare eventuali comportamenti non conformi :

- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge, dai principi contabili, dai regolamenti e dallo Statuto dell'ente ed accertamento che le procedure operative siano sviluppate secondo una tempistica ed in maniera tale da tener conto di tali obblighi anche attraverso l'emanazione di direttive specifiche agli Uffici;
- istituzione e gestione di un sistema di controllo interno adeguato;
- redazione, divulgazione ed applicazione di un codice di comportamento che implichi anche un relazionamento apicale tra i vari Dirigenti ed i Responsabili dei Servizi;
- accertamento che il personale sia adeguatamente preparato, da realizzarsi anche attraverso l'emanazione di informative specifiche;
- nomina di consulenti esterni a supporto dell'attività degli Uffici e degli Organi dell'ente.

VALUTAZIONE DEL REVISORE SULLA CONFORMITÀ AL QUADRO NORMATIVO, AI PRINCIPI CONTABILI, AI REGOLAMENTI ED ALLO STATUTO DELL'ENTE

12. Il Revisore non è e non può essere ritenuto responsabile della prevenzione dei comportamenti non conformi se non in presenza di apposite norme che ne prevedono il parere preventivo sugli atti nella loro fase di predisposizione. Comunque la revisione può fungere da deterrente a tali comportamenti.

13. La revisione sugli atti di programmazione, gestione e rendicontazione è soggetta al rischio inevitabile che alcuni non significativi comportamenti in tali atti possono non essere individuati anche se il lavoro sia stato pianificato nel modo appropriato ed eseguito in conformità ai principi di revisione. Questo rischio quando è riferito agli errori significativi derivanti dalla non conformità alla legge è relativamente maggiore in quanto molte leggi riguardano principalmente norme di coordinamento di finanza pubblica che hanno effetto diretto e significativo sugli atti di programmazione e di gestione con la conseguenza che la relativa non conformità non può essere oggetto di rilevazione diretta da parte del sistema contabile in quanto la conformità deve essere supportata dall'elaborazione di atti extracontabili.
14. Il Revisore deve pianificare ed eseguire la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale nella consapevolezza che il lavoro svolto potrebbe rilevare condizioni od avvenimenti tali da indurlo a domandarsi se l'ente rispetta la legge, i principi contabili, i regolamenti e lo Statuto dell'ente.
15. Sulla base dell'art.239 del Tuel al Revisore viene chiesto nell'ambito del parere alla proposta di bilancio di previsione e documenti allegati e nell'ambito della relazione al rendiconto di verificare se lo stesso è stato redatto in conformità alla legge, al regolamento di contabilità, ai principi previsti dall'art.162 del Tuel, ai postulati dei principi contabili degli enti locali ed ai principi contabili n.1, 2 e 3 degli enti locali emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, avendo altresì riguardo che il bilancio di previsione è l'ultimo atto di programmazione contabile che assorbe gli effetti degli altri atti di programmazione verticali ed orizzontali.
- In tale caso il Revisore pianifica le proprie verifiche per accertarne la conformità.
16. Nella fase di pianificazione del lavoro di revisione, il Revisore deve acquisire una conoscenza generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'ente ed al settore pubblico nel quale esso opera e del modo in cui tale quadro viene rispettato, anche attraverso indagini mirate presso gli enti e le istituzioni ai quali l'ente deve inoltrare certificati, resoconti, modelli, ecc.
17. Nell'acquisire tali conoscenze, il Revisore può rilevare che alcune norme di leggi hanno un effetto fondamentale sulla programmazione dell'ente, gestione e rendicontazione. Ciò considerato, la non conformità dei comportamenti con tali norme potrebbe determinare gravi sanzioni e conseguenze per l'ente quali, per esempio, lo scioglimento del Consiglio in caso di mancata approvazione nei termini del bilancio o le sanzioni, i limiti ed i divieti in caso di mancato rispetto degli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno o del contenimento delle spese di personale di cui ai commi 562 e 577 dell'art.1 della L. n.296/2006 come modificati dai commi 10 e 7 dell'art.14 del D.L.n.78/2010.
18. Per ottenere la conoscenza generale delle norme di legge, il Revisore deve, normalmente:
- avvalersi della conoscenza maturata nell'ambito del settore pubblico in cui opera l'ente; da svilupparsi attraverso uno specifico percorso formativo mantenendo altresì un costante aggiornamento professionale;
 - aver riguardo alla prassi contabile ed amministrativa elaborata dalla Corte dei conti, dalla Ragioneria generale dello Stato, dal Dipartimento della Funzione Pubblica, dal Ministero dell'Interno, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ecc;
 - intervistare il Segretario, il Direttore Generale ed i Responsabili dei Servizi sulle procedure adattate dall'ente per accertare la conformità alle leggi, ai principi contabili, ai regolamenti ed allo Statuto;
 - chiedere al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili dei Servizi quali leggi possono avere un impatto determinante sulla programmazione, gestione e rendicontazione dell'ente;
 - chiedere al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili dei Servizi di predisporre apposite Note Metodologiche in ordine a tutti quegli atti extra-contabili che costituiscono il presupposto per la predisposizione degli atti di programmazione e di rendicontazione che trasformano in "effetti contabili" le norme di coordinamento della finanza pubblica. Tali Note Metodologiche sono da inserire nella Relazione Previsionale e Programmatica nonché nella relazione al rendiconto della gestione, in

modo da supportare adeguatamente la coerenza del sistema di programmazione finanziario dell'ente locale.

19. Dopo aver ottenuto una conoscenza generale, il Revisore:

- deve eseguire quelle procedure che possono aiutarlo ad identificare casi di non conformità la cui non osservanza potrebbe avere un effetto sugli atti di programmazione e significativamente sulla legittimità del bilancio di previsione, in particolare se esso osserva i principi di cui all'art.162 del Tuel avendo riguardo che il principio della VERIDICITA', nei documenti di programmazione integra anche quello della COERENZA ESTERNA (Finalità e Postulati dei Principi Contabili degli Enti locali) secondo il quale deve insistere una connessione tra la programmazione dell'ente e gli obiettivi di finanza pubblica emanati attraverso le varie norme di coordinamento di finanza pubblica mentre nei documenti di rendicontazione fa esplicito riferimento al principio internazionale del true and fair view;
- deve chiedere al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili di Servizio se l'ente ha compiutamente applicato le norme di riferimento;
- deve esaminare la corrispondenza intervenuta tra la Corte dei conti – sezione regionale di controllo – e l'ente medesimo a seguito dell'invio alla Corte delle relazioni dell'Organo di Revisione sul bilancio di previsione e sul rendiconto.

20. Il Revisore deve, inoltre, ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sul rispetto delle norme e dei principi contabili che a suo giudizio hanno un effetto sulla determinazione degli importi iscritti negli atti di programmazione e di rendicontazione. L'Organo di revisione deve avere una sufficiente conoscenza di queste norme al fine di tenerne conto nella verifica delle asserzioni relative alla determinazione dei valori e delle informazioni che devono essere rese nei pareri rilasciati sugli atti di programmazione e di rendicontazione.

21. Tali norme possono, ad esempio, riguardare il rispetto degli obiettivi programmatici del patto di stabilità interno nonché, ad esempio, i limiti:

- alla capacità di indebitamento;
- alla spesa di personale;
- all'affidamento degli incarichi di collaborazione autonoma;
- al contenimento di particolari spese;
- all'imputazione di entrate a specifica destinazione alla parte corrente del bilancio;
- alla copertura dei Servizi a domanda individuale;
- all'applicazione dell'avanzo di amministrazione anche presunto;
- all'utilizzo delle plusvalenze;
- all'incremento dei tributi locali.

22. L'Organo di revisione deve esser consapevole che le procedure applicate per giungere all'espressione del proprio parere possono portare alla sua attenzione casi di non conformità.

23. L'Organo di revisione deve preliminarmente inviare una comunicazione scritta al Segretario, al Direttore Generale, ai Dirigenti ed ai Responsabili di Servizio con la quale viene espressamente richiesto che ogni caso conosciuto di non conformità, effettiva o potenziale, i cui effetti vengono considerati nel redigere gli atti di programmazione, gestione e rendicontazione, deve essere portato all'immediata conoscenza dell'Organo di revisione a mezzo di apposita comunicazione scritta.

Documento n. 5

L'Organo di revisione: controlli sulla programmazione e sulle variazioni.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Parte II, Titoli I e II del Tuel; capo III del D.Lgs. n.170/2006; Finalità e Postulati dei Principi Contabili degli Enti locali e Pcel n.1; norme di coordinamento di finanza pubblica.

QUADRO DI SINTESI

PREMESSA AI CONTROLLI SULLA PROGRAMMAZIONE

1. La corretta applicazione della funzione politico-amministrativa risiede nel rispetto di un percorso che parte dal programma amministrativo del Sindaco (o Presidente), transita attraverso le linee programmatiche comunicate all'Organo consiliare, trova esplicitazione nel piano generale di sviluppo dell'ente – da considerare quale programma di mandato – si sostanzia nei documenti della programmazione (relazione previsionale e programmatica, bilancio pluriennale e previsione del bilancio annuale) e, infine, quando è obbligatorio, confluisce nello strumento di indirizzo gestionale, il piano esecutivo di gestione.
2. La programmazione rappresenta il processo di analisi e valutazione, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, della possibile evoluzione della gestione dell'ente e si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto ai piani e programmi futuri.
3. La stessa deve essere rappresentata negli schemi di programmazione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto e deve esprimere l'impegno che gli Organi di governo dell'ente assumono nei confronti dei cittadini e degli altri utilizzatori del sistema di bilancio stesso. L'attendibilità, la congruità e la coerenza dei bilanci è prova della affidabilità e credibilità dell'Amministrazione.
4. Gli utilizzatori del sistema di bilancio devono disporre delle informazioni necessarie per valutare gli impegni politici assunti e le decisioni conseguenti, il loro onere e, in sede di rendiconto, il grado di mantenimento degli stessi. Le informazioni devono quindi risultare leggibili da tutti gli utilizzatori del bilancio.
5. Il sistema di bilancio deve rispettare i principi generali di redazione del bilancio dettati dall'ordinamento finanziario e contabile e dai postulati contabili. Secondo l'ordinamento ed i principi contabili i documenti che costituiscono parte del sistema di bilancio, a livello di programmazione di mandato, sono:
 - a) le linee programmatiche;
 - b) il piano generale di sviluppo.
6. Inoltre, il sistema di bilancio include, a livello di preventivo:
 - a) la relazione previsionale e programmatica;
 - b) il bilancio annuale di previsione;
 - c) il bilancio pluriennale;
 - d) il piano esecutivo di gestione;

- e) gli allegati al bilancio di previsione.
7. Nella formalizzazione del processo di programmazione all'interno del sistema di bilancio occorre tenere conto di tre elementi chiave, che sono propri dell'ordinamento finanziario e contabile:
- a) la valenza pluriennale del sistema;
 - b) la lettura non solo contabile dei documenti;
 - c) la necessaria coerenza ed interdipendenza dei vari segmenti del sistema di bilancio.
8. Per garantire il rispetto del principio di comprensibilità, il sistema di bilancio deve esplicitare con chiarezza, sin dal livello di programmazione, il collegamento tra i seguenti elementi:
- a) il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
 - b) i portatori di interesse di riferimento;
 - c) le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
 - d) le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.
9. I contenuti della programmazione, da quella di mandato a quella esecutiva, devono essere declinati secondo le seguenti categorie:
- a) la visione futura;
 - b) i valori di riferimento;
 - c) le finalità e gli obiettivi di gestione;
 - d) i profili di risultato attesi, in termini economico-finanziari, sociali ed ambientali.

PRINCIPI GENERALI CHE ASSISTONO GLI ATTI DI PROGRAMMAZIONE

10. In linea generale le prescrizioni relative alla programmazione, oltre a recepire le disposizioni che compongono il quadro normativo, devono focalizzarsi sulla coerenza dei documenti che compongono il sistema di bilancio, sulla loro costruzione logica e sulla leggibilità e confrontabilità dei dati rappresentati.
11. Ciò premesso si individuano i principali principi cui devono ispirarsi gli atti di programmazione:

Principio della veridicità

12. Il principio della veridicità, applicato ai documenti di programmazione, è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento della programmazione.

Principio dell'attendibilità

13. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. A tal fine le previsioni di bilancio e, in generale, tutte le valutazioni, devono essere sostenute da accurate analisi degli andamenti storici o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse.
14. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.
15. Il presente principio non è applicabile solo ai documenti di previsione, ma anche a quei documenti di rendicontazione per la redazione dei quali è necessario un processo valutativo. Tale principio si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori.

Principio della coerenza

16. Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.
17. La coerenza interna implica un nesso logico, senza contraddizione alcuna, tra gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano essi strettamente tecnico-finanziari, ovvero descrittivi e di indirizzo politico.
18. In particolare in sede preventiva implica che:
- la Relazione Previsionale e Programmatica (R.P.P.) sia conseguente alla pianificazione dell'ente (programmazione di mandato i cui atti sono le linee programmatiche di mandato – programma- di mandato-il piano generale di sviluppo) ;
 - il Bilancio pluriennale ed il Bilancio di previsione siano conseguenti alla definizione della Relazione Previsionale e Programmatica;
 - il Piano Generale di Sviluppo, la Relazione Previsionale e Programmatica, il bilancio pluriennale ed il bilancio di previsione sono formati in aderenza agli altri atti di programmazione tecnica quali: il programma triennale del fabbisogno del personale, il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici (e sue proposte di modificazione), gli strumenti urbanistici ed i suoi piani attuati, il piano delle alienazioni e delle valorizzazioni immobiliari, programma degli incarichi e delle collaborazioni autonome ed il piano triennale del contenimento delle spese.
19. Eventuali modifiche agli obiettivi, programmi e progetti, rispetto a quelli indicati nella relazione previsionale e programmatica, devono essere esplicitamente deliberate indicando i motivi che le rendono necessarie.
20. La coerenza esterna comporta una connessione fra la programmazione dell'ente, quella regionale e gli obiettivi di finanza pubblica ed in particolare:
- patto di stabilità interno;
 - norme di coordinamento di finanza pubblica.

Principio della congruità

21. La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi rispetto ai fini stabiliti.
La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali.

Principio della motivata flessibilità

22. I documenti previsionali non debbono essere interpretati come immodificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

Principio della prudenza

23. Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le entrate ragionevolmente accertabili nel periodo amministrativo considerato e le spese nel limite degli impegni sostenibili.
Tale principio rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente locale e rendono il sistema di bilancio inattendibile.

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLO SULLE FASI E SUGLI ATTI DI PROGRAMMAZIONE: CONTROLLI SULLA CONFORMITÀ, VERIDICITÀ, ATTENDIBILITÀ, COERENZA E CONGRUITÀ DEGLI ATTI DI PROGRAMMAZIONE

24. La programmazione è articolata nelle seguenti fasi ed atti:
- Programmazione di mandato a valenza quinquennale i cui atti sono le linee programmatiche di mandato (programma di mandato), il piano generale di sviluppo;
 - Programmazione triennale i cui atti sono le relazioni previsionali e programmatiche, il bilancio pluriennale, il programma triennale dei lavori pubblici, il programma triennale del fabbisogno di personale ed il piano triennale del contenimento delle spese;
 - Programmazione annuale i cui atti sono il Bilancio di previsione, il piano delle alienazioni e delle valorizzazioni immobiliari, l'elenco annuale dei lavori pubblici, l'eventuale programma degli incarichi e delle collaborazioni autonome ed il piano esecutivo di gestione (ove previsto).
25. Lettura non solo contabile dei documenti: l'aspetto contabile si è dimostrato prevalente sugli aspetti programmatori del sistema di bilancio mettendo in luce le difficoltà da parte dei suoi utilizzatori in termini di comprensione ed utilizzo.
26. Per assicurare che il sistema di bilancio svolga appieno le proprie funzioni, politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi, alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale.
27. Di seguito si procede a trattare gli atti di programmazione previsti nelle precedenti fasi ad esclusione del Programma triennale del fabbisogno del personale, del Piano triennale del contenimento delle spese, del Programma degli incarichi e delle collaborazioni autonome e del Piano Esecutivo di Gestione.

PROGRAMMAZIONE DI MANDATO A VALENZA QUINQUENNALE: PROGRAMMA DI MANDATO O LINEE PROGRAMMATICHE

Definizione:

28. Il Programma di mandato previsto dall'art. 46, comma 3, del Tuel e dallo Statuto dei singoli enti locali è un atto di programmazione strategica di lungo periodo (tutto il mandato del Sindaco) nel quale sono contenuti gli indirizzi e gli obiettivi che l'Amministrazione persegue nel corso del mandato amministrativo. Esso rappresenta prevalentemente, ma non esclusivamente, la trasposizione del Programma che il Sindaco ha presentato alle elezioni e sul quale ha ottenuto il consenso degli elettori e delle elettrici.
29. Il Programma di Mandato deve essere oggetto di aggiornamento o revisione periodica durante il corso del mandato allo scopo di aggiornare gli obiettivi rapportandoli alle novità intervenute (nuove competenze, mutamento del contesto finanziario ecc.) ed ai risultati raggiunti.
30. Tale programma deve essere presentato al Consiglio, quale primo adempimento programmatico spettante al Presidente della Provincia o al Sindaco. Alla discussione consiliare non segue una votazione, ma vengono annotate le posizioni dei singoli e dei gruppi, al fine di poterne tenere conto nella redazione del piano generale di sviluppo dell'ente.
31. La valenza pluriennale del sistema di bilancio, trova infatti rispondenza nelle linee programmatiche di mandato.

32. Per garantire, inoltre, il rispetto del postulato della coerenza tra i documenti del sistema di bilancio è opportuno articolare le finalità di mandato nei medesimi programmi che verranno sviluppati, in chiave triennale, nella Relazione Previsionale e Programmatica.

Controlli:

33. L'Organo di revisione dovrebbe verificare che il Programma di mandato, espressamente previsto dall'art.46, comma 3 del Tuel e dal punto n.18 del Principio Contabile n.1:
- illustri gli obiettivi politici del programma elettorale ovvero che individui in forma concreta le iniziative e le azioni che il capo dell'amministrazione locale si prefigge di intraprendere nel corso del quinquennio;
 - sia redatto dal Sindaco o dal Presidente della Provincia quale primo adempimento pianificatorio;
 - sia presentato, nei termini previsti dallo Statuto, al Consiglio sentita la Giunta ai sensi dell'art.46, comma 3 del Tuel;
 - sia articolato nei medesimi programmi che verranno sviluppati, in chiave triennale, nella Relazione Previsionale e Programmatica.

Parere dell'Organo di revisione:

34. L'Organo di revisione, su tale documento, non deve esprimere alcun parere.

PROGRAMMAZIONE DI MANDATO A VALENZA QUINQUENNALE: PIANO GENERALE DI SVILUPPO

Definizione:

35. Il Piano Generale di Sviluppo è quindi il documento che ha la funzione di raccordare i diversi livelli di programmazione in una unica cornice, all'interno della quale vengono illustrati gli obiettivi strategici e le azioni, il tutto con una particolare attenzione agli impegni enunciati nelle Linee Programmatiche di Mandato, presentato dal Sindaco o dal Presidente della Provincia al Consiglio.
36. Tale documento rende inoltre possibile, attraverso la definizione della struttura delle responsabilità, il controllo politico sulle modalità di realizzazione dei obiettivi stessi.
37. Il Piano Generale di Sviluppo costituisce, unitamente alle Linee Programmatiche, la programmazione di mandato e si differenzia dalle Linee Programmatiche in quanto per la sua redazione è stato necessario mettere a confronto queste ultime con le reali possibilità operative dell'ente (analisi di fattibilità).
38. Esso esprime, per la durata del mandato in corso, le linee d'azione concrete di lungo periodo dell'ente nell'organizzazione e nel funzionamento degli uffici, nei servizi da assicurare, nelle risorse finanziarie correnti acquisibili e nelle opere pubbliche da realizzare.
39. In tal senso, con il Piano Generale di Sviluppo, viene fornita al consiglio una prima proiezione degli andamenti economici-finanziari e patrimoniali inerenti il mandato amministrativo.
40. Con tale strumento vengono, in particolare, esplicitati gli indirizzi di governo del Sindaco e del Presidente della Provincia, traducendoli nelle strategie che caratterizzano il mandato amministrativo.
41. Il Piano Generale di Sviluppo, quindi, raccorda la pianificazione strategica alla programmazione gestionale; si collega ai programmi e ai progetti della relazione Previsionale e Programmatica; deve garantire la coerenza con gli altri strumenti di pianificazione generale, quali il bilancio annuale e pluriennale, gli strumenti di pianificazione settoriale come il Programma Triennale dei Lavori Pubblici, il Programma Triennale del Fabbisogno di Personale, i Piani Urbanistici ed Ambientali.
42. Si tratta di un documento di programmazione a valenza generale poiché abbraccia tutta l'attività dell'ente e rappresenta il disegno dell'ipotesi di sviluppo desiderato per la propria comunità, rendendo espliciti gli obiettivi di lungo periodo (mandato), della crescita complessiva del comune o della provincia e della società in termini culturali, economici, sociali, ecc.

43. Il Piano Generale di Sviluppo costituisce la sintesi di un processo di pianificazione che collega le politiche, gli obiettivi strategici e le azioni ai programmi e ai progetti da sviluppare nelle successive fasi di pianificazione (dalla Relazione Previsionale e Programmatica al Piano esecutivo di Gestione).
44. Infine, il Piano Generale di Sviluppo rappresenta il presupposto per la definizione del bilancio sociale e del bilancio di mandato.
45. La legge non stabilisce delle regole tassative per strutturare il Piano Generale di Sviluppo. Esso deve essere deliberato dal Consiglio precedentemente al primo bilancio annuale del mandato con i relativi allegati, tra cui la Relazione Previsionale e Programmatica ed il Bilancio pluriennale. Successivamente deve essere verificato ed eventualmente adeguato attraverso una nuova deliberazione prima dell'approvazione del bilancio annuale.
46. Il Consiglio, nei modi disciplinati dallo Statuto, partecipa alla definizione, all'adeguamento ed alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche (art.42, comma 2 lett.b) e comma 3 del Tuel).

Controlli:

47. L'Organo di revisione deve verificare che il Piano Generale di Sviluppo, obbligatorio ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.170/2006 e dall'art. 165, comma 7 del Tuel:
- sia tratto dalla Programmazione di Mandato di cui rende operativi gli obiettivi con le reali possibilità dell'ente;
 - sia un documento tecnico predisposto dalla Giunta;
 - definisca il contenuto degli interventi e ne quantifichi il costo;
 - dia evidenza:
 - o delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei servizi che non abbisognano di realizzazione di investimento;
 - o delle possibilità di finanziamento con risorse correnti per l'espletamento dei servizi, oltre alle risorse assegnate in precedenza, nei limiti delle possibilità di espansione;
 - o del contenuto concreto degli investimenti e delle opere pubbliche che si pensa di realizzare, delle indicazioni circa il loro costo in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni di mandato;
 - o delle disponibilità in termini di indebitamento;
 - o del costo delle operazioni finanziarie (leasing, prestiti obbligazionari, aperture di credito, ecc) e delle possibilità di copertura;
 - o della compatibilità con le disposizioni del patto di stabilità.
48. L'Organo di revisione deve verificare che tale documento di programmazione sia deliberato dal Consiglio prima del primo bilancio annuale del mandato e dei suoi allegati (Relazione Previsionale e Programmatica e Bilancio Pluriennale) e prima delle deliberazioni di Giunta in ordine alla Programmazione Triennale dei Lavori Pubblici e del suo elenco annuale e del Programma Triennale del Fabbisogno di Personale.
49. L'Organo di revisione deve, altresì, accertare che tale documento venga verificato annualmente ed eventualmente anche aggiornato.

Procedure da seguire in caso di mancata adozione:

50. In caso di mancata presentazione delle "Linee Programmatiche di Mandato" o di mancata deliberazione del "Piano Generale di Sviluppo" nella considerazione che tali atti di programmazione sono espressamente previsti quali documenti obbligatori, l'Organo di revisione, nell'ambito della sua funzione di controllo sulla regolarità amministrativa e contabile, vista altresì l'importanza attribuita dalla Corte

dei conti – Sezioni Riunite – a tali atti di programmazione (parere del 31 marzo 2009 rilasciato al Ministero dell'Interno sulla revisione dei “Principi contabili per gli enti locali”), deve senza indugio invitare gli Organi preposti all'adozione di tali atti di programmazione dando altresì evidenza di tale inadempimento (non conformità) nell'ambito della prima relazione/questionario che l'Organo di revisione presenterà alla Sezione Regionale di Controllo della Corte dei conti in attuazione dei commi 166 e 167 dell'art.1 della L. n.266/05, ciò in virtù della funzione di controllo esterno collaborativo esercitato dalla Corte dei conti.

51. La mancata adozione in termini ragionevoli, obbliga altresì l'Organo di revisione a darne referto all'Organo consiliare con eventuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurano ipotesi di responsabilità ed a darne altresì segnalazione all'Ufficio Territoriale della Prefettura, fermo restando che l'eventuale inesistenza non può condizionare l'approvazione del Bilancio in quanto essa non è idonea ad incidere sulla sua validità e legittimità del Bilancio stesso e sugli altri documenti contabili dell'ente.
52. Nella considerazione che, come osservato dalla Corte dei conti (Sezioni Riunite nel parere del 31 marzo 2009), non dovrebbero sussistere più dubbi sulla necessità di tali strumenti di programmazione e nello specifico del Piano Generale di Sviluppo, va osservato che il Pcel n.1, alla assoluta laconicità della normativa che lo riguarda, fornisce indicazioni di notevole dettaglio relative alla struttura di tale documento.
53. Spetta pertanto all'Organo di revisione di documentare e di circostanziare nelle proprie conclusioni l'eventuale non conformità del Piano Generale di Sviluppo alle norme di legge ed ai Principi Contabili e la necessità di una sua rivisitazione avendo anche riguardo al fatto che:
- esso può essere modulato secondo schemi semplificati, in relazione alle dimensioni dell'ente ed alle sue necessità operative;
 - il valore informativo del documento deve essere di notevole rilievo in quanto già ad un livello previsionale di ampio respiro devono venire messi in campo fattori concreti con i quali il decisore politico deve confrontarsi;
 - la focalizzazione dovrebbe riguardare in particolare la gestione degli investimenti, e quella dei servizi pubblici locali, anche se non gestiti direttamente o affidati ad organismi totalmente partecipati. Ciò postula uno sguardo attento alle prospettive future alla luce delle esigenze della collettività amministrata, che tenga conto dei vincoli strutturali e finanziari del contesto. Tra tali vincoli vi è anche il riferimento a quelli derivanti dal patto di stabilità interno che, in un orizzonte temporale ampio e nell'incertezza delle discipline annuali, vanno considerati secondo logiche di prudenza, ma non possono puntualmente essere determinati.
54. Il Piano Generale di Sviluppo, da intendersi quale documento centrale nel processo di programmazione dell'attività dell'ente, ha valenza ricognitiva e non costitutiva, la cui inesistenza non può condizionare l'approvazione del Bilancio ove tale inesistenza non è idonea ad incidere sulla sua validità e legittimità del Bilancio stesso e sugli altri documenti contabili dell'ente.

Parere dell'Organo di revisione:

55. L'Organo di revisione su tale documento deve esprimere un motivato giudizio di congruità e deve accertare che le previsioni inserite nel bilancio di previsione e nel bilancio pluriennale siano coerenti con quanto previsto nel piano medesimo.

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE: RELAZIONE PREVISIONALE E PROGRAMMATICA

Definizione:

56. La Relazione previsionale e programmatica (R.P.P.) ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione triennale definito sulla base degli indirizzi di mandato.
57. La Relazione previsionale e programmatica riveste un carattere prioritario nel processo di programmazione triennale ed annuale. Infatti, l'approccio con il quale vengono affrontati i procedimenti di formazione dei documenti contabili dell'ente deve necessariamente partire dalla relazione previsionale e programmatica e fare riferimento alla programmazione di mandato.
58. La Relazione previsionale e programmatica:
- è redatta per competenza;
 - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
 - ha natura previsionale e finanziaria;
 - ha contenuto programmatico e contabile;
 - copre un arco temporale pari a quello del bilancio della Regione di appartenenza.
59. La Relazione previsionale e programmatica ha le seguenti finalità:
- definire le finalità triennali dei programmi e degli eventuali progetti, i preventivi di spesa e le relative modalità di finanziamento;
 - supportare la redazione degli altri documenti di programmazione;
 - orientare e vincolare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta (art. 170, c. 9 del TUEL);
 - costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi, alla relazione al rendiconto di gestione ed al bilancio sociale.

Controlli:

60. L'Organo di revisione deve verificare che la Relazione Previsionale e Programmatica:
- sia predisposta dall'Organo esecutivo quale primo allegato del Bilancio;
 - sia redatta sullo schema approvato con D.P.R. 3 agosto 1998, n. 326;
 - contenga l'illustrazione della previsione delle risorse e degli impieghi contenute nel bilancio annuale e pluriennale conformemente a quanto contenuto nell'art. 170 del Tuel, nello statuto e nel regolamento di contabilità dell'ente;
61. Deve, inoltre, verificare che il contenuto minimo della stessa, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n.170/2006, sia costituito:
- dall'illustrazione delle caratteristiche relative alla popolazione, al territorio, all'economia insediata ed ai servizi dell'ente;
 - dall'indicazione degli obiettivi degli organismi gestionali e dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici vigenti;
 - per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
 - per la parte spesa, da una redazione per programmi e per eventuali progetti, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, delle motivazioni delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate.
62. L'Organo di revisione deve verificare in particolare che gli obiettivi contenuti nella relazione siano coerenti con le linee programmatiche di mandato e con il piano generale di sviluppo dell'ente. Più in particolare la relazione:
- a) deve essere redatta secondo fasi strategiche caratterizzate da:
- ricognizione delle caratteristiche generali;
 - individuazione degli obiettivi;
 - valutazione delle risorse;

- scelta delle opzioni;
- individuazione e redazione dei programmi e progetti;
- b) deve rispettare i postulati di bilancio in particolare quello della economicità esprimendo una valutazione delle attività fondata sulla considerazione dei costi e dei proventi;
- c) per l'entrata deve comprendere una valutazione generale sulle risorse più significative ed individuare le fonti di finanziamento della programmazione annuale e pluriennale;
- d) per la spesa deve essere redatta per programmi, per progetti (eventualmente) rilevando distintamente la spesa corrente consolidata, quella di sviluppo e quella di investimento;
- e) per ciascun programma deve contenere:
 - le scelte adottate e le finalità da conseguire,
 - le risorse umane da utilizzare,
 - le risorse strumentali da utilizzare;
- f) deve individuare i responsabili dei programmi e degli eventuali progetti attribuendo loro gli obiettivi generali e le necessarie risorse;
- g) deve motivare e spiegare in modo trasparente e leggibile le scelte, gli obiettivi, le finalità che s'intende conseguire e deve fornire adeguati elementi dimostranti la coerenza delle stesse con le previsioni annuali e pluriennali, con gli obiettivi di finanza pubblica, nonché con :
 - le linee programmatiche di mandato (art. 46, comma 3, Tuel);
 - il piano generale di sviluppo dell'ente (art. 165, comma 7, Tuel);
 - gli strumenti urbanistici e relativi piani d'attuazione;
 - le previsioni di entrata inerenti alla cessione in proprietà o in diritto di superficie delle aree e dei fabbricati da destinarsi alla residenza ed alle attività produttive e terziarie;
 - con i piani economico finanziari afferenti le opere pubbliche destinate all'esercizio di servizi pubblici (art.201 Tuel);
 - il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici;
 - la programmazione del fabbisogno di personale;
- h) deve contenere un bilancio consolidato delle previsioni delle aziende o enti collegati e partecipati e per la parte investimenti un bilancio allargato di tutti gli interventi pubblici programmati sul territorio;
- i) deve elencare analiticamente i progetti di opere pubbliche finanziate negli anni precedenti e non ancora, in tutto o in parte realizzati;
- j) deve contenere considerazioni sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani regionali di sviluppo, ai piani regionali di settore ed agli atti programmatori della regione;
- k) deve contenere parametri potenzialmente 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;
- l) deve definire i servizi e le attività dell'ente e i rispettivi responsabili di procedimento e d'obiettivo, affidando a ciascuno gli obiettivi, le risorse e i tempi d'attuazione; (oppure: deve contenere l'impegno a definire prima dell'inizio dell'esercizio il piano esecutivo di gestione);
- m) deve assicurare ai cittadini, agli organismi di partecipazione ed agli altri utilizzatori del bilancio la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale, dei suoi allegati e del futuro andamento dell'ente.

Struttura e contenuto, fasi della redazione e la modulistica:

63. si rimanda ai punti dal 21 a 34 del Pcel n.1.

Dalla Relazione Previsionale e Programmatica informazioni utili ai fini della verifica del prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno quale allegato obbligatorio al Bilancio di previsione:

64. L'attuale normativa (comma 107 dell'art. 1 della L. 13 dicembre 2010 n.220) prevede che il bilancio di previsione degli enti locali, ai quali si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo.
65. A tal fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno).
66. Per verificare se l'entità delle previsioni di cassa dei pagamenti in conto capitale riportate nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno di cui sopra siano attendibili in relazione all'evoluzione prospettica dei pagamenti medesimi, l'Organo di revisione può ben utilizzare le informazioni riportate nella sezione 4 della R.P.P. proprio per operare tale verifica. Infatti poiché in tale sezione (4.1) vengono riportate le opere pubbliche finanziate negli anni precedenti e non realizzate (in tutto o in parte) con l'indicazione dell'importo impegnato e di quanto già liquidato, l'entità degli importi ancora da liquidare deve trovare una ragionevole copertura nell'entità delle previsioni dei pagamenti in conto capitale così come indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità.
67. L'emersione di una massa critica di pagamenti ancora da operare in relazione ad opere già avviate ed in parte già liquidate rispetto alle previsioni di pagamenti in conto capitale indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità deve essere oggetto di una motivata ed argomentata relazione scritta da parte del Dirigente/Responsabile dell'Ufficio Tecnico che ne dimostri la ragionevole sostenibilità.

Obbligo di coerenza delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta con la R.P.P.: casi di inammissibilità ed improcedibilità:

68. Ai sensi del comma 7 dell'art.170 del Tuel il Regolamento di contabilità dell'ente deve prevedere casi di inammissibilità ed improcedibilità delle deliberazioni di Consiglio o di Giunta che non siano coerenti con le previsioni contenute nella R.P.P.
69. Si intende così affermare il ruolo della Relazione Previsionale e Programmatica quale strumento essenziale della gestione dell'ente. In base a tale norma nessuna attività decisionale di Giunta o di Consiglio può essere assunta se i piano ed i programmi vengono disattesi, in quanto tale comportamento comporterebbe un grave pregiudizio all'unitarietà dell'intera gestione.
70. La norma di fatto si concretizza in una forma di controllo interno preventivo. In particolare:
- la inammissibilità fa riferimento a una proposta di deliberazione esaminata e discussa e successivamente giudicata non coerente con le linee di azione individuate nella Relazione Previsionale e Programmatica;
 - l'improcedibilità riguarda il caso in cui la deliberazione venga ritirata prima di essere esaminata e discussa dall'Organo competente.
71. La Circolare F.L. del 14 novembre 1997 n.28 a titolo esemplificativo riporta alcuni casi di improcedibilità o di inammissibilità dei provvedimenti di Giunta o Consiglio quali:
- incompatibilità dell'atto con gli importi che si è previsto di destinare alla spesa corrente consolidata, di sviluppo e di investimento;
 - mancanza di compatibilità con le previsioni dei mezzi finanziari e delle fonti di finanziamento dei programmi e progetti;

- contrasto con le finalità dei programmi e dei progetti in termini di indirizzi (obiettivi) e di contenuti;
 - mancanza di compatibilità con le risorse umane e strumentali destinate a ciascun programma e progetto.
72. Nel caso in cui l'Organo di revisione dovesse intercettare nell'espressione dei pareri di regolarità tecnica e contabile e di copertura finanziaria da parte dei Responsabili di Servizio o del Responsabile Finanziario rilievi in ordine alla inammissibilità od improcedibilità delle deliberazioni di Giunta o di Consiglio, sussiste l'obbligo dell'Organo di revisione, ai sensi dell'art.239, comma 1, lettera e) del Tuel, di segnalare tale incoerenza al competente Organo deliberante.

Parere dell'Organo di revisione:

73. L'Organo di revisione deve esprimere un parere sul contenuto della R.P.P. esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza ed attendibilità delle previsioni, dei programmi e dei progetti.

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE: BILANCIO PLURIENNALE

Definizione:

74. Il Bilancio pluriennale è il documento contabile nel quale vengono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite all'arco temporale considerato nella relazione previsionale e programmatica.
75. Esso rappresenta la proiezione pluriennale:
- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
 - delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nel triennio.
76. Il Bilancio pluriennale:
- è redatto per competenza;
 - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
 - ha natura previsionale e finanziaria;
 - ha carattere autorizzatorio;
 - copre un arco temporale comunque non inferiore a tre anni;
 - esprime i dati finanziari di spesa aggregati per destinazione (programmi/servizi) e natura (titoli e interventi);
 - esprime i dati finanziari di entrata aggregati per fonte di provenienza (titoli), tipologia (categorie) e oggetto (risorse);
 - è articolato in programmi corrispondenti a quelli definiti dalla relazione previsionale e programmatica.
77. Nel contesto della programmazione delle attività degli enti locali, il bilancio pluriennale si inserisce quale strumento essenziale di analisi finanziaria. Riveste una importanza fondamentale assieme alla relazione previsionale e programmatica, poiché attraverso questi due documenti si concretizza la capacità di programmazione di medio termine degli organi di governo degli enti locali.
78. Mentre la relazione previsionale e programmatica ha lo scopo di individuare un piano generale degli interventi dell'ente locale, illustrando i programmi, i progetti e le relative risorse da utilizzare, il bilancio pluriennale ha quale principale funzione la verifica complessiva dell'entità e della tipologia dei mezzi finanziari idonei a garantire il mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo e, in particolare, la copertura delle spese di funzionamento e di investimento.
79. Tale verifica prende in considerazione un periodo di più anni in relazione a vari elementi, fra i quali si distinguono le opere pubbliche e gli altri investimenti che usualmente comportano spese in conto capitale e oneri indotti in grado di produrre effetti finanziari anche a lunga distanza di tempo dal momento delle decisioni e di avvio dell'intervento. Vi sono inoltre alcune fonti di finanziamento, come i

mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

80. I riflessi finanziari delle decisioni già prese e delle altre da effettuare, come descritte nella relazione previsionale e programmatica, debbono essere attentamente vagliati per la corretta elaborazione del bilancio pluriennale; ciò per rispettare i principi della veridicità e della coerenza delle previsioni di bilancio.
81. L'attendibilità e la veridicità del bilancio pluriennale discendono quindi dall'esistenza di una valida ed efficace programmazione, che si traduce nell'individuazione di "programmi" da specificare nella relazione previsionale e programmatica.
82. Il bilancio pluriennale è bilancio di competenza finanziaria e prende in considerazione le entrate e le uscite per le quali si prevede sorga il diritto all'accertamento e l'obbligo all'impegno, senza tenere conto dei rispettivi momenti successivi dell'incasso e del pagamento.

Controlli:

83. L'Organo di revisione deve verificare che il Bilancio Pluriennale sia redatto:
 - in conformità a quanto previsto dall'art.171 del Tuel;
 - secondo lo schema approvato con D.P.R. 194/1996.
84. L'Organo di revisione deve verificare che il Bilancio Pluriennale sia, per la parte relativa alla spesa, articolato in programmi, titoli, servizi ed interventi e che le spese correnti sono ripartite tra consolidate (CO) e di sviluppo (SV) e che ogni programma di evidenza dell'ammontare complessivo dei suoi stanziamenti articolato in spese consolidate (CO), spese di sviluppo (SV), Spesa consolidata + Spesa di sviluppo (T1), Spesa di Investimento (IN) e Spesa complessiva ($T2 = T1 + IN$).
85. L'Organo di revisione deve, altresì, verificare che l'eventuale avanzo di amministrazione sia previsto solo per la prima annualità (ovvero nella colonna riferita alla sola prima annualità prevista nel modello di bilancio prima del Titolo I delle Entrate), in quanto le successive due annualità devono risultare automaticamente in pareggio finanziario senza il concorso di valori provenienti dall'esercizio precedente (le colonne della seconda e terza annualità devono evidenziare importi a zero oppure devono essere appositamente barrate).
86. Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno devono coincidere con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio costituendo limiti agli impegni di spesa per ciascun esercizio contemplato dal bilancio pluriennale.
87. L'Organo di revisione deve verificare che le previsioni di entrata e di spesa iscritte nel bilancio pluriennale tengono conto:
 - dell'osservanza dei principi del bilancio previsti dall'articolo 162 del Tuel e dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del Pcel n. 1, escluso il principio dell'annualità, in quanto l'unità temporale di riferimento non è più l'anno finanziario ma bensì insiste un orizzonte temporale triennale equivalente a quello dell'analogo bilancio regionale;
 - 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 Tuel, per la copertura delle spese di investimento;
 - delle spese indotte dagli investimenti programmati e stanziati nel bilancio (art. 200 Tuel);
 - del tasso di inflazione programmato (art. 173 Tuel: 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 Tuel;
- delle linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare presentate all'Organo consiliare ai sensi dell'articolo 46, comma 3, del Tuel;
- del piano generale di sviluppo dell'ente;
- delle previsioni contenute nel programma triennale e nell'elenco annuale dei lavori pubblici;
- delle previsioni contenute negli strumenti urbanistici;
- dei piani economici-finanziari approvati (art.201, comma 2 del Tuel per le opere il cui progetto generale comporti una spesa superiore a 516.4599,90 euro ed art.128, comma 9, del D.Lgs. 163/2006) e della loro ricaduta nel triennio;
- della manovra tributaria e tariffaria deliberata o attuabile in rapporto alla normativa vigente;
- della programmazione triennale del fabbisogno di personale di cui all'art. 91 del Tuel;
- del rispetto del patto di stabilità interno;
- del piano delle alienazioni e valorizzazione del patrimonio immobiliare.

88. Ai fini della verifica del mantenimento dell'equilibrio economico finanziario (spese correnti + quota capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari = Primi tre titoli dell'entrata), l'Organo di revisione deve verificare che l'eventuale differenza negativa sia finanziata con le seguenti entrate:

- quota proventi da concessioni edilizie e sanzioni;
- mutui per debiti fuori bilancio (art.119 della Costituzione e punto n. 99 lettera e) del Pcel n.2);
- avanzo di amministrazione per debiti fuori bilancio (art. 187, comma 2, lettera b) del Tuel).

89. Relativamente all'applicazione di una quota dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni alla parte corrente del bilancio deve essere rispettato il limite di applicazione degli stessi, avendo riguardo alle evoluzioni normative. Stante la limitazione temporale di tali evoluzioni normative risulta possibile applicare una quota parte di tali concessioni edilizie e sanzioni per il finanziamento delle sole spese di manutenzione del patrimonio comunale ai sensi dell'art. 49, comma 7, della L. n.449/97, in quanto norma mai abrogata.

90. L'Organo di revisione deve altresì verificare che per quanto riguarda le spese di personale sia previsto un andamento coerente con quanto indicato nell'atto di programmazione triennale del fabbisogno (da aggiornare annualmente per il triennio di riferimento) e con la rideterminazione della pianta organica dell'ente.

Struttura ed il contenuto, Carattere autorizzatorio, Durata e Modulistica:

91. si rimanda ai punti dal 35 a 43 del Pcel n.1.

Verifica del rispetto del patto di stabilità interno e delle norme di coordinamento di finanza pubblica:

92. L' Organo di revisione deve verificare che il bilancio pluriennale sia redatto secondo le regole del patto di stabilità interno indicate dalle leggi di stabilità e secondo le norme di coordinamento di finanza pubblica.

Parere dell'Organo di revisione:

93. L'Organo di revisione deve esprimere un parere sul contenuto del Bilancio Pluriennale di Previsione esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza ed attendibilità delle previsioni.

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE: PROGRAMMAZIONE TRIENNALE DEI LAVORI PUBBLICI ED ELENCO ANNUALE DEI LAVORI PUBBLICI

Trattazione unitaria:

94. Per connessione oggettiva in tale paragrafo verranno trattati sia il Programma Triennale dei Lavori Pubblici e sia l'Elenco annuale dei lavori pubblici.

Definizione e premesse generali:

95. Il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici sono atti fondamentali di competenza dell'Organo consiliare ai sensi dell'art.42, comma 2, lettera b) del Tuel e costituiscono, ai sensi dell'art.172, comma 1, lettera d) del Tuel, allegati obbligatori del Bilancio di Previsione.

96. Per tale attività di programmazione l'ente locale deve individuare il dirigente o il responsabile di struttura competente al quale è affidata la redazione del programma triennale e dell'elenco annuale. 97. Il responsabile del procedimento formula la proposta e fornisce i dati e le informazioni occorrenti.

97. La programmazione dei lavori pubblici trae origine dall'art.14 della L. n.109/94; tale programmazione è ora confluita nell'art.128 del d.lgs.163/2006 il quale stabilisce quanto segue:

1) L'attività di realizzazione dei lavori pubblici di singolo importo superiore a 100.000 euro si svolge sulla base di un programma triennale e di suoi aggiornamenti annuali che le amministrazioni aggiudicatrici predispongono ed approvano, nel rispetto dei documenti programmatori, già previsti dalla normativa vigente, e dalla normativa urbanistica, unitamente all'elenco dei lavori da realizzare nell'anno stesso.

2) Il programma triennale costituisce momento attuativo di studi di fattibilità e di identificazione e quantificazione dei propri bisogni che le amministrazioni aggiudicatrici predispongono nell'esercizio delle loro autonome competenze e, quando esplicitamente previsto, di concerto con altri soggetti, in conformità agli obiettivi assunti come prioritari. Gli studi individuano i lavori strumentali al soddisfacimento dei predetti bisogni, indicano le caratteristiche funzionali, tecniche, gestionali ed economico-finanziarie degli stessi e contengono l'analisi dello stato di fatto di ogni intervento nelle sue eventuali componenti storico-artistiche, architettoniche, paesaggistiche, e nelle sue componenti di sostenibilità ambientale, socio-economiche, amministrative e tecniche. In particolare le amministrazioni aggiudicatrici individuano con priorità i bisogni che possono essere soddisfatti tramite la realizzazione di lavori finanziabili con capitali privati, in quanto suscettibili di gestione economica. Lo schema di programma triennale e i suoi aggiornamenti annuali sono resi pubblici, prima della loro approvazione, mediante affissione nella sede delle amministrazioni aggiudicatrici per almeno sessanta giorni consecutivi ed eventualmente mediante pubblicazione sul profilo di committente della stazione appaltante.

3) Il programma triennale deve prevedere un ordine di priorità. Nell'ambito di tale ordine sono da ritenere comunque prioritari i lavori di manutenzione, di recupero del patrimonio esistente, di completamento dei lavori già iniziati, i progetti esecutivi approvati, nonché gli interventi per i quali ricorra la possibilità di finanziamento con capitale privato maggioritario.

4) Nel programma triennale sono altresì indicati i beni immobili pubblici che, al fine di quanto previsto dall'articolo 53, comma 6, possono essere oggetto di diretta alienazione anche del solo diritto di superficie, previo esperimento di una gara; tali beni sono classificati e valutati anche rispetto ad eventuali caratteri di rilevanza storico-artistica, architettonica, paesaggistica e ambientale e ne viene acquisita la documentazione catastale e ipotecaria.

5) Le amministrazioni aggiudicatrici nel dare attuazione ai lavori previsti dal programma triennale devono rispettare le priorità ivi indicate. Sono fatti salvi gli interventi imposti da eventi imprevedibili o

calamitosi, nonché le modifiche dipendenti da sopravvenute disposizioni di legge o regolamentari ovvero da altri atti amministrativi adottati a livello statale o regionale.

- 6) L'inclusione di un lavoro nell'elenco annuale è subordinata, per i lavori di importo inferiore a 1.000.000 di euro, alla previa approvazione di uno studio di fattibilità e, per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 di euro, alla previa approvazione della progettazione preliminare, redatta ai sensi dell'articolo 93, salvo che per i lavori di manutenzione, per i quali è sufficiente l'indicazione degli interventi accompagnata dalla stima sommaria dei costi, nonché per i lavori di cui all'articolo 153 per i quali è sufficiente lo studio di fattibilità.
- 7) Un lavoro può essere inserito nell'elenco annuale, limitatamente ad uno o più lotti, purché con riferimento all'intero lavoro sia stata elaborata la progettazione almeno preliminare e siano state quantificate le complessive risorse finanziarie necessarie per la realizzazione dell'intero lavoro. In ogni caso l'amministrazione aggiudicatrice nomina, nell'ambito del personale ad essa addetto, un soggetto idoneo a certificare la funzionalità, fruibilità e fattibilità di ciascun lotto.
- 8) I progetti dei lavori degli enti locali ricompresi nell'elenco annuale devono essere conformi agli strumenti urbanistici vigenti o adottati. Ove gli enti locali siano sprovvisti di tali strumenti urbanistici, decorso inutilmente un anno dal termine ultimo previsto dalla normativa vigente per la loro adozione, e fino all'adozione medesima, gli enti stessi sono esclusi da qualsiasi contributo o agevolazione dello Stato in materia di lavori pubblici. Resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui agli articoli 9, 10, 11 e 19 del decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327 e di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.
- 9) L'elenco annuale predisposto dalle amministrazioni aggiudicatrici deve essere approvato unitamente al bilancio preventivo, di cui costituisce parte integrante, e deve contenere l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici, già stanziati nei rispettivi stati di previsione o bilanci, nonché acquisibili ai sensi dell'articolo 3 del D.L. 31 ottobre 1990, n. 310, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 1990, n. 403, e successive modificazioni. Un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere realizzato solo sulla base di un autonomo piano finanziario che non utilizzi risorse già previste tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco, fatta eccezione per le risorse rese disponibili a seguito di ribassi d'asta o di economie. Agli enti locali si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.
- 10) I lavori non ricompresi nell'elenco annuale o non ricadenti nelle ipotesi di cui al comma 5, secondo periodo, non possono ricevere alcuna forma di finanziamento da parte di pubbliche amministrazioni.
- 11) Le amministrazioni aggiudicatrici sono tenute ad adottare il programma triennale e gli elenchi annuali dei lavori sulla base degli schemi tipo, che sono definiti con decreto del Ministro delle infrastrutture; i programmi triennali e gli elenchi annuali dei lavori sono pubblicati sul sito informatico del Ministero delle infrastrutture di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 6 aprile 2001, n. 20 e per estremo sul sito informatico presso l'Osservatorio.
- 12) I programmi triennali e gli aggiornamenti annuali, fatta eccezione per quelli predisposti dagli enti e da amministrazioni locali e loro associazioni e consorzi, sono altresì trasmessi al CIPE, entro trenta giorni dall'approvazione per la verifica della loro compatibilità con i documenti programmatici vigenti.

Richiamo d'informazione:

98. Il concetto di lavori pubblici non coincide con quello di opere pubbliche: la manutenzione ordinaria è un lavoro pubblico ma non è un'opera pubblica (art.3, comma 8, D.Lgs n.163/2006).

100. A questa disciplina si aggiungono le disposizioni dettate dal regolamento generale di attuazione approvato con DPR n.207/2010 e dal DM 9/6/2005.

Le fasi della programmazione dei lavori pubblici:

101. Seguendo l'impostazione voluta dal legislatore la programmazione può essere ripartita in tre fasi:

- analisi generale dei bisogni;
- analisi delle risorse disponibili;
- analisi delle modalità di soddisfacimento di detti bisogni attraverso i lavori pubblici.

102. Analisi generale dei bisogni: deve essere dedicata nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 11, comma 1, del D.P.R. n. 207/2010 alla ricerca ed alla conseguente quantificazione dei bisogni e delle esigenze della collettività amministrata, individuando, al contempo, tutti gli interventi necessari per il loro soddisfacimento. Questa analisi, sebbene non trovi più una specifica sintesi nei modelli ministeriali, deve costituire necessariamente il punto di partenza dell'attività di programmazione dei lavori pubblici.

103. Analisi delle risorse disponibili: di concerto con i servizi finanziari si deve procedere a verificare le risorse disponibili oltre che a predeterminare il limite di indebitamento realmente sopportabile dall'ente locale, approfondendo le singole voci di entrata:

- Entrate aventi destinazione vincolata per legge (si intendono le risorse disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici, già stanziati nei rispettivi stati di previsione o bilanci);
- Entrate acquisite mediante contrazione di mutui;
- Entrate acquisite mediante apporti di capitali privati (si intendono le risorse disponibili in base agli investimenti che soggetti di natura privata effettuano nel proprio interesse su opere pubbliche suscettibili di gestione economica. Trattasi di quote di capitale privato derivanti da ricorso all'affidamento in concessione o a procedure di project financing: artt. da 37-bis –Promotore- a 37 quinquies -Società di progetto- della L. 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modifiche ed integrazioni);
- Trasferimenti di immobili ex art.19, comma 5, legge n.109/94 (concede la possibilità di sostituire il corrispettivo in denaro totale o parziale dell'appalto con trasferimento di immobili che non assolvono più a funzioni di interesse pubblico);
- Stanziamenti di bilancio (si intendono le risorse che l'Amministrazione ha iscritte nel bilancio di previsione annuale sulla base del programma; tali somme si considerano comunque impegnate per l'intero arco temporale previsto per l'attuazione dei singoli interventi);
- Altro (comprese le cessioni di immobili, si intendono tutte le risorse, acquisite o acquisibili dall'Amministrazione, diverse dalle disponibilità finanziarie già enunciate nelle righe precedenti. Trattasi di risorse di qualsiasi natura ivi compresi i rientri da economie sugli stanziamenti non vincolati, le risorse rese disponibili a seguito di ribassi d'asta ed i rientri derivanti da residui dell'anno precedente. Rientrano altresì in questa categoria gli stanziamenti per lavori pubblici, correlati ad accertamenti di entrate, aventi destinazione vincolata per legge. Non possono essere in ogni caso riportati a residui importi superiori al dieci per cento dei residui passivi relativi al programma di riferimento).

104. Analisi delle modalità di soddisfacimento di detti bisogni attraverso i lavori pubblici: tale fase deve essere caratterizzata dall'individuazione di quelle opere da inserire nel Programma dei lavori da realizzare. L'inserimento nel programma è riferito esclusivamente a quei lavori di importo superiore ai 100.000,00 Euro. Per essi si deve procedere ad effettuare opportuni studi sulle caratteristiche funzionali, tecniche, gestionali ed economico-finanziarie di ciascun intervento e redigere degli studi sintetici, ai sensi dell'art. 11 comma 2 del D.P.R. n. 207/2010 e ss.mm.ii., corredati dall'analisi sullo stato di fatto

delle eventuali componenti storico-artistiche, architettoniche, paesaggistiche e di sostenibilità ambientale, socioeconomiche, amministrative e tecniche ai sensi dell'art. 128, comma 2, del D.Lgs. n. 163/2006.

105. Si deve procedere ad operare una ricognizione sull'attività di programmazione in corso, rivolta a verificare se per le opere inserite nell'Elenco Annuale è già stata approvata la progettazione preliminare redatta ai sensi dell'art. 93, comma 3, del D.Lgs. n. 163 per i lavori superiori a 1.000.000 di euro o, in alternativa, se è stato redatto lo studio di fattibilità per i lavori inferiori a 1.000.000 di euro e che lo studio di fattibilità sia altresì approvato per i lavori di cui all'art.153 del D.Lgs n.163/2006 (finanza di progetto), fermo restando che l'eventuale presenza di un livello di progettazione costituisce uno step ancora più significativo per la veridicità e completezza informativa del documento.
106. Un discorso a parte deve essere fatto per i lavori di manutenzione per i quali deve insistere la sola stima sommaria dei costi ai sensi dell'art. 128, comma 6 del D.Lgs n. 163/2006.
107. Un ulteriore aspetto di approfondimento nel processo di predisposizione del Programma Triennale dei Lavori Pubblici ha riguardato la definizione delle priorità tra i vari interventi.
108. Nel rispetto di quanto previsto dall'art. 128, comma 3, del D.Lgs n. 163/2006, nella redazione del Programma Triennale si deve procedere a definito e, quindi, indicare l'ordine di priorità tra i vari lavori, seguendo i vincoli e gli indirizzi legislativi ed in particolare:
- manutenzione;
 - recupero del patrimonio esistente;
 - completamento dei lavori già iniziati;
 - interventi per i quali ricorra la possibilità di finanziamento con capitale privato maggioritario;
 - progetti esecutivi approvati;
- Le ulteriori priorità devono essere definite tenendo conto degli indirizzi programmatici, dello stato di programmazione e dei tempi previsti per l'appalto.

Le relazioni del Programma triennale e dell'Elenco annuale dei lavori pubblici con gli altri documenti di programmazione dell'ente:

109. La predisposizione di un documento complesso, quale il Programma Triennale e il conseguente Elenco Annuale dei Lavori Pubblici, non può essere avulsa dall'intero processo di programmazione presente nell'ente e dagli altri documenti di programmazione, anche economico-finanziari e territoriali disciplinati da specifiche disposizioni di legge.
110. Trattandosi di programmazione di settore essa deve essere coerente con:
- il piano generale di sviluppo dell'ente;
 - la relazione Previsionale e Programmatica;
 - i documenti di programmazione finanziaria, quali il Bilancio di Previsione e il Bilancio;
 - gli strumenti di pianificazione di settore esistenti con riguardo agli aspetti territoriali, ambientali e paesaggistici.

I lavori previsti nell'elenco annuale:

111. L'Elenco Annuale è il documento che riporta le opere da realizzare esclusivamente nell'anno base di riferimento ed è quello che, vista la tempistica di esecuzione e gli strumenti di programmazione più avanzati, presenta il maggior numero di informazioni e costituisce la base per il cosiddetto "bilancio investimenti" nella parte della spesa del Bilancio di previsione.
112. Nell'elenco Annuale dei lavori, devono essere indicati per ciascuna opera:
- il Responsabile del Procedimento ai sensi dell'art. 10, commi 2 e 3, del D.Lgs. n. 163/2006;
 - l'importo dell'annualità;

- l'importo totale dell'intervento;
- le finalità;
- la conformità urbanistica ed ambientale;
- le priorità;
- lo stato di progettazione;
- i tempi di esecuzione con specificazione del trimestre inizio lavori e fine lavori.

Controlli:

113. L'Organo di revisione deve verificare che:

- il Programma Triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale siano adottati in aderenza all'art. 128 del D.Lgs. n. 163/2006, secondo gli schemi tipo definiti dal Ministero delle Infrastrutture (già Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti) con Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 09/06/2005;
- l'approvazione della schema di Programmazione Triennale e dell'Elenco Annuale dei lavori da realizzare nell'anno di riferimento siano adottati entro il 15 ottobre di ogni anno dall'Organo esecutivo per consentirne la pubblicazione all'Albo Pretorio del Comune, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, prima della data di approvazione che dovrà avvenire contestualmente al Bilancio di Previsione costituendone allegato;
- il programma triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici siano pubblicati per 60 giorni consecutivi all'Albo pretorio;
- la programmazione triennale dia evidenza del quadro delle risorse disponibili ripartite tra:
 - o Entrate aventi destinazione vincolata per legge;
 - o Entrate acquisite mediante contrazione di mutui;
 - o Entrate acquisite mediante apporti di capitali privati ;
 - o Trasferimenti di immobili ex art.19, comma 5, L. n.109/94;
 - o Stanziamenti di bilancio;
 - o Altro (comprese le cessioni di immobili)
- la programmazione triennale dia evidenza della stima sommaria dei costi e degli accantonamenti per:
 - o accordi bonari (art. 12, DPR n. 207/2010: fondo pari ad almeno il tre per cento delle spese previste per l'attuazione degli interventi compresi nel programma, destinato alla eventuale copertura di oneri derivanti dall'applicazione dell'articolo 31 bis della L. n.109/1994. I ribassi d'asta e le economie comunque realizzate nella esecuzione del programma possono essere destinate, su proposta del responsabile del procedimento, ad integrare il suddetto fondo. Le somme del fondo non utilizzate sono portate in economia e concorrono a determinare il risultato contabile dell'esercizio in cui gli interventi si sono conclusi. Le altre somme restano iscritte nel fondo fino alla ultimazione degli interventi previsti dal programma);
 - o esecuzione lavori urgenti (artt. 175 e 176, DPR n. 207/2010);
 - o oneri per l'esecuzione delle indagini e degli studi necessari a predisporre l'aggiornamento del programma triennale e dell'elenco annuale
- la programmazione annuale rispetti l'ordine di priorità definito dall'art. 128 D.Lgs. n. 163/2006, secondo una scala di tre livelli prevista dall'art. 3, comma 2, del D.M. 09/06/2005, ed in particolare che sia stata riconosciuta la priorità ai lavori di:
 - A. manutenzione;
 - B. recupero del patrimonio esistente;
 - C. completamento dei lavori già iniziati;

D. interventi per i quali ricorra la possibilità di finanziamento con capitale privato maggioritario;

E. progetti esecutivi approvati;

- l'elenco annuale contempili l'indicazione dei mezzi finanziari distinguendo le risorse proprie da quelle disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle Regioni o di altri enti pubblici e di quelle acquisibili mediante alienazione di beni immobili:
- per i lavori inclusi nell'elenco annuale sia stata perfezionata la conformità urbanistica ed ambientale;
- nell'elenco annuale si dia evidenza della stima dei costi e dei tempi di esecuzione (trimestre/anno di inizio e fine lavori);
- l'inclusione di un lavoro nell'Elenco Annuale sia subordinato, per i lavori di importo inferiore a 1.000.000 di Euro, alla previa approvazione di uno studio di fattibilità e, per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 di Euro, alla previa approvazione della progettazione preliminare, redatta ai sensi dell'art. 16 della sopra citata L. n° 166/2002;
- lo studio di fattibilità sia altresì approvato per i lavori di cui all'art.153 del D.Lgs.n.163/2006 (finanza di progetto).
- per l'inclusione di un lavoro di manutenzione nell'Elenco annuale è sufficiente l'indicazione degli interventi, accompagnata dalla stima sommaria dei costi ai sensi del comma 6 dell'art. 128 D.Lgs. 12/4/2006 n° 163 ;

L'Organo di revisione deve altresì verificare che:

- gli importi inclusi nello schema di programmazione triennale trovano riferimento nel bilancio di previsione annuale e pluriennale;
- i corrispettivi da trasferimento d'immobili di cui al comma 5 ter dell'art. 19 della L. 109/94, previsti nella schede n. 1 e 2b del programma, trovano riferimento nella relazione previsionale e programmatica;
- il programma, dopo la sua approvazione consiliare, dovrà essere trasmesso all'Osservatorio dei lavori pubblici.

Casi particolari:

Il caso dei lavori non in possesso dello studio sintetico o di fattibilità e/o della progettazione preliminare

114. Nel caso in cui nella programmazione annuale siano stati inseriti interventi non in possesso dello studio sintetico o di fattibilità e/o della progettazione preliminare l'Organo di revisione deve verificare che la Giunta intenda provvedere all'approvazione dei progetti preliminari e degli studi di fattibilità ed a perfezionare la conformità urbanistica ed ambientale, entro la data del 31 dicembre o entro il termine di approvazione del bilancio di previsione se risulta essere differito rispetto al predetto termine del 31 dicembre.

Il caso del mancato perfezionamento della conformità Urbanistica ed Ambientale

115. La Circolare del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti n.1618 del 16 dicembre 2004 ha precisato che la conformità urbanistica ed ambientale non condiziona l'inclusione o meno del lavoro nell'elenco annuale dei lavori pubblici all'atto di redazione del programma entro il termine del 30 settembre, in quanto tali conformità devono essere perfezionate entro la data di approvazione consiliare del Programma triennale e dell'elenco annuale. Qualora a tale data non dovessero essere perfezionate

tali conformità, il lavoro non può essere incluso nell'elenco annuale e potrà essere spostato in uno degli altri anni dell'elenco triennale oppure si potrà procedere in corso d'anno all'aggiornamento dell'elenco annuale nei modi stabiliti dalla normativa vigente.

La realizzazione di un lavoro non inserito nell'elenco annuale (anche mediante l'applicazione dell'Avanzo di Amministrazione)

116. Ai sensi dell'art. 4, comma 3, del DM 9/6/2005 un lavoro non inserito nell'elenco annuale può essere realizzato solo sulla base di un autonomo piano finanziario che non utilizzi risorse già previste disponibili tra i mezzi finanziari dell'amministrazione al momento della formazione dell'elenco in sede di approvazione del bilancio, fatta eccezione per le risorse rese disponibili a seguito di ribassi d'asta o di economie.
117. In relazione alla fattispecie del cd. "avanzo di amministrazione", disciplinato dagli artt. 186 e 187 Tuel, si ritiene che esso possa legittimamente configurare quell'autonomo piano finanziario previsto testualmente dall'art. 128, comma 9, primo capoverso, D.Lgs. n. 128/2006. Pertanto, mediante l'avanzo di amministrazione, accertato con delibera del Consiglio comunale, si possono configurare le nuove risorse per apportare modifiche all'Elenco annuale dei lavori pubblici. Del tutto conseguentemente quindi anche l'aggiornamento all'Elenco annuale sarà approvato dall'Organo consiliare, come stabilisce l'art. 42, comma 1, lett. b) del citato Tuel, previa adozione della Giunta comunale.

La necessità o meno dello studio di fattibilità ed il progetto preliminare

118. La presenza di uno studio di fattibilità o di un progetto preliminare approvato (secondo i casi previsti dall'art. 128, comma 6, del D.Lgs. 163/2006), rappresenta sempre condizione necessaria e propedeutica all'approvazione di una modifica dell'elenco annuale dei lavori pubblici, ad eccezione dei seguenti casi:
- aggiornamenti dell'elenco annuale approvato derivanti dalla mera variazione degli importi complessivi delle singole opere già comprese nell'elenco stesso, sia che si tratti di diminuzione che di aumento;
 - introduzione di nuovi interventi di manutenzione, recupero, sistemazione e/o completamento di lavori già iniziati su immobili del patrimonio comunale;
 - aggiornamenti derivanti dalla necessità di includere nuovi progetti di lavori che si rendano necessari per sopraggiunte disposizioni di legge o regolamentari e/o per fronteggiare eventi calamitosi ed imprevedibili e/o di particolare urgenza;
 - adeguamento ai flussi di entrata/uscita del Bilancio comunale per qualunque importo.

Le opere a scomputo

119. La fattispecie delle opere di urbanizzazione realizzate da privati a scomputo degli oneri di urbanizzazione, in attuazione di convenzioni urbanistiche, non rientrano tra le opere di stretta competenza del Comune o degli altri enti pubblici qualificati "amministrazioni aggiudicatrici" dall'art. 3, comma 25, del D.Lgs 163/2006. Dette opere sono infatti eseguite dal privato, titolare della convenzione, in luogo del pagamento degli oneri dovuti per il rilascio delle autorizzazioni edilizie, nei modi previsti dalle disposizioni regionali e statali vigenti. Stante l'ambito soggettivo dei citati interventi pertanto, il Comune non è tenuto a inserirli nella propria programmazione.

Interventi di importo non superiore a 100.000 euro

120. Oltre le opere previste nel Programma Triennale e dell'Elenco Annuale, non possono essere trascurati i lavori di importo inferiore od uguale a 100.000,00 Euro. A tal fine sarebbe opportuno riepilogare dette opere in apposito documento, distinte dagli interventi di importo superiore a 100.000,00 Euro, al fine di avere un quadro completo dei lavori pubblici inseriti nel Bilancio di Previsione.
121. Modifiche: Le modifiche da apportare in corso d'anno al programma triennale ed all'elenco annuale dei lavori pubblici sono soggette ad autoregolamentazione ai sensi del combinato disposto dell'art. 8 comma 1 del citato D.M. 21/06/2000 e dall'art. Unico, commi 3 e 5 del D.M. 04/08/2000.
122. Lo scopo del regolamento è quello di definire quando una modifica del programma triennale dei lavori pubblici e conseguente aggiornamento dell'elenco annuale sia da definire "sostanziale" ai sensi dell'articolo unico, comma 5, del D.M. 04/08/2000 e quindi necessari della procedura prevista da tale comma e quando invece una variazione possa essere ritenuta "non sostanziale" giovando in tal modo di una procedura semplificata.

Modifiche non sostanziali:

123. Le modifiche "non sostanziali" del programma triennale dei lavori pubblici e dell'elenco annuale dei lavori sono, in generale, quelle di carattere limitato, o che modificano interventi già presenti nell'elenco o negli studi preliminari, o che introducono modifiche necessarie ad adeguare il programma ai flussi di spesa, o che spostino gli interventi tra le annualità del triennale approvato e tutte quelle modifiche con carattere di urgenza.
124. Possono essere definite modifiche "non sostanziali":
- gli aggiornamenti dell'elenco annuale approvato derivanti dalla mera variazione degli importi complessivi delle singole opere già comprese nell'elenco stesso, sia che si tratti di diminuzione che di aumento;
 - gli spostamenti tra le annualità di progetti già compresi nel programma triennale approvato, ivi compreso quelle relative all'elenco annuale;
 - l'introduzione di nuovi interventi di manutenzione, recupero, sistemazione e/o completamento di lavori già iniziati su immobili del patrimonio comunale, in quanto ritenuti prioritari dalla legge;
 - l'introduzione nel programma triennale di nuovi progetti comunque già oggetto dello studio di base elaborato ai sensi dell'art. 11 del D.P.R. 207/2010, necessario per individuare il quadro dei bisogni e delle esigenze da cui è derivato il programma triennale di riferimento;
 - gli aggiornamenti derivanti dalle necessità di includere nuovi progetti di lavori che si rendano necessari per sopraggiunte disposizioni di legge o regolamentari e/o per fronteggiare eventi calamitosi ed imprevedibili e/o di particolare urgenza.
 - introduzione di nuovi interventi non ricompresi nelle categorie precedenti, purchè di importo limitato, inferiore cioè nel complesso al 10% dell'importo dell'elenco annuale di riferimento;
 - l'adeguamento ai flussi di entrata/uscita del Bilancio comunale per qualunque importo;
 - gli aggiornamenti per effetto dell'integrazione di nuovi progetti di lavori consistenti nella manutenzione straordinaria, sistemazione e/o completamento di un'opera già esistente ed appartenente al patrimonio dell'ente, purchè non mutino la natura e le caratteristiche sostanziali delle opere.

125. Le modifiche definite "non sostanziali" dal regolamento, ai sensi del comma 5 dell'articolo unico del DM 4.8.2000, non necessitano di misure di pubblicità o adempimenti tali da comportare il riavvio formale del procedimento; le stesse diventano pertanto esecutive con l'approvazione della variazione di bilancio, anche d'urgenza, a cui va allegato il programma triennale e l'elenco annuale aggiornato, sempreché non necessitino di preventiva approvazione di studio di fattibilità o di progetto preliminare.
126. In tutti i casi sopra elencati resta fermo il rispetto dei requisiti di copertura della spesa e di compatibilità urbanistica.

Procedura di modifica dell'elenco annuale in caso di modifiche "non sostanziali":

127. Le variazioni infra annuali al programma triennale e all'elenco annuale limitate alle sole partite contabili diventano esecutive con la approvazione della variazione di bilancio.
- Le variazioni infra annuali, non limitate alle sole partite contabili, dovrebbero seguire la seguente procedura:
- * Approvazione dello studio di fattibilità o del progetto preliminare;
 - * Approvazione della variazione al programma triennale ed elenco annuale contestualmente alla approvazione della variazione di bilancio (in via ordinaria di Consiglio o in via d'urgenza di Giunta).

Modifiche sostanziali:

128. Sono da ritenere "sostanziali" tutte le modifiche al programma triennale dei lavori pubblici e all'elenco annuale che non rientrino nella fattispecie precedente di "modifiche non sostanziali" ed in particolare l'inserimento di nuove opere non previste nel Programma triennale e nemmeno nello studio di base elaborato per individuare il quadro generale dei bisogni e delle esigenze dell'ente. Le modifiche sostanziali necessitano del rispetto delle forme di pubblicità per almeno 60 giorni.

Procedura di modifica dell'elenco annuale in caso di modifiche "sostanziali":

129. Le variazioni infra annuali al programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici di sono realizzate con la seguente procedura:
- 1) Approvazione studio di fattibilità o progetto preliminare;
 - 2) Approvazione, con delibera di Giunta della adozione di variante al programma triennale ed elenco annuale;
 - 3) Pubblicazione per 60 giorni consecutivi all'Albo Pretorio dell'Ente;
 - 4) Approvazione della variazione di bilancio e di modifica al programma triennale ed elenco annuale da parte del Consiglio Comunale o d'urgenza da parte della Giunta.

Dal Programma Triennale e dall'Elenco annuale dei lavori pubblici informazioni utili ai fini della verifica del prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno quale allegato obbligatorio al Bilancio di previsione:

130. Come già argomentato in sede di Relazione Previsionale e Programmatica il bilancio di previsione degli enti locali, al quale si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo. A tal fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno).

131. Al fine di verificare se l'entità delle previsioni di cassa dei pagamenti in conto capitale riportate nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno di cui sopra siano attendibili in relazione all'evoluzione prospettica dei pagamenti medesimi, l'Organo di revisione può ben utilizzare le informazioni riportate nelle Schede n.2 e 3 (Stima dei costi per annualità e Tempi di esecuzione) proprio per operare tale verifica. Infatti poiché in tali schede vengono riportate le stime dei costi ed i tempi di esecuzione (inizio e fine lavori), essi possono costituire elementi utili per verificare l'attendibilità del cronoprogramma dei pagamenti in conto capitale così come indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità.
132. L'emersione di una massa critica di lavori da realizzare in un determinato arco temporale non ancorata ad un cronoprogramma dei pagamenti può pregiudicare l'attendibilità delle previsioni di pagamenti in conto capitale così come indicati nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità.

Il controllo finanziario della coerenza degli atti deliberativi:

133. Anche con riferimento alla esecuzione del programma triennale delle opere pubbliche, nel regolamento di contabilità devono essere previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità delle deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non risultino coerenti con le previsioni.
134. Si intende così affermare il ruolo della Relazione Previsionale e Programmatica quale strumento essenziale della gestione dell'ente e di impedire che i piani e i programmi in essa delineati vengano disattesi nel corso della gestione, determinando una disarticolazione dell'intera attività gestionale (unitarietà dell'intera gestione).
135. per completezza si rimanda al paragrafo sui controlli della R.P.P. "Obbligo di coerenza delle deliberazioni di Consiglio e di Giunta con la R.P.P.: casi di inammissibilità ed improcedibilità".

Parere dell'Organo di revisione:

136. L'Organo di revisione dovrebbe esprimere un parere sul programma triennale e sull'elenco annuale dei lavori pubblici quali allegati obbligatori di bilancio esprimendo un giudizio sulla congruità, coerenza e corrispondenza dei programmi con quanto riportato nel piano generale di sviluppo dell'ente, nella relazione previsionale e programmatica e nel bilancio di previsione annuale e pluriennale.

PROGRAMMAZIONE ANNUALE: PIANO DELLE ALIENAZIONI E DELLE VALORIZZAZIONI IMMOBILIARI

Definizione e premesse generali:

137. L'articolo 58 del D.L. 112/2008 convertito nella L. n.133/2008 dispone che ciascun ente, per procedere al riordino, gestione e valorizzazione del patrimonio immobiliare, debba preventivamente provvedere a redigere un "Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari", ovvero un elenco nel quale inserire i "singoli beni immobili ricadenti nel territorio di competenza, non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione".
138. L'elenco dei beni immobili di proprietà comunale, non strumentali all'esercizio delle funzioni istituzionali, deve pertanto individuare tutti gli immobili che non hanno tali caratteristiche e finalità d'impiego attuali ed anche future, secondo le prevedibili esigenze dell'ente desumibili dai programmi generali e dalla verifica dell'attuale e futura destinazione pianificata dallo strumento urbanistico, e che pertanto sono disponibili e suscettibili di valorizzazione e di dismissione.
139. L'ente deve pertanto procedere ad effettuare una ricognizione dei beni immobili di proprietà comunale non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e la Giunta deve procedere ad approvare l'elenco dei beni suddetti suscettibili di valorizzazione o dismissione.

140. Tale elenco deve essere pubblicato redatto ed approvato dalla Giunta e deve essere pubblicato all'Albo Pretorio per trenta giorni consecutivi; contro l'iscrizione dei beni in elenco, entro sessanta giorni dalla sua pubblicazione, è possibile presentare apposito ricorso amministrativo.
141. La deliberazione del Consiglio comunale che approva il Piano costituisce variante allo strumento urbanistico, senza necessità di alcuna verifica di conformità agli eventuali atti di pianificazione sovraordinata di competenza provinciale e/o regionale, ad eccezione dei casi in cui venga variata la destinazione dei terreni agricoli e in caso di variazioni volumetriche superiori al 10% dei volumi previsti dallo strumento urbanistico vigente.
142. La verifica di conformità è comunque richiesta e deve essere effettuata entro il termine perentorio di trenta giorni dalla data di ricevimento della richiesta, nei casi di varianti relative a terreni classificati come agricoli dallo strumento urbanistico generale vigente, ovvero nei casi che comportano variazioni volumetriche superiori al dieci per cento dei volumi previsti dal medesimo strumento urbanistico vigente.
143. Ai sensi del disposto del comma 3 l'elenco degli immobili da valorizzare, a seguito della sua pubblicazione, ha effetto dichiarativo della proprietà (ovviamente, in assenza di precedenti trascrizioni) e produce gli effetti previsti dall'art. 2644 del codice civile (effetti della trascrizione degli atti relativi ai beni immobili) nonché effetti sostitutivi dell'iscrizione del bene in catasto.
144. L'inserimento dei beni immobili nel Piano approvato dal Consiglio non comporta l'impegno per il Comune di effettuare l'alienazione ma la rende solo possibile, determinando la modifica delle previsioni dello strumento urbanistico e la cessazione per gli stessi del regime demaniale di cui all'art. 824 del Codice civile, se ad esso soggetti per precedenti destinazioni, qualora il Consiglio ritenga di disporla nell'esercizio dei poteri di cui all'art. 42 del T.U.E.L.

Dismissione e valorizzazione:

145. Gli immobili inclusi nel Piano possono essere quindi:
- ceduti
 - conferiti a fondi comuni di investimento immobiliare, anche promossi dall'ente locale
 - concessi o locati a privati ai sensi dell'art. 3 bis del D.L. 25/9/2001 n.351.
146. I beni possono essere concessi o locati a privati, con procedure di evidenza pubblica, per un periodo non superiore a 50 anni, per consentire la riqualificazione e riconversione tramite interventi di recupero, restauro o ristrutturazione anche con utilizzo di nuove destinazione d'uso finalizzate allo svolgimento di attività economiche o attività di servizio per i cittadini.
147. Le regioni, le province e gli altri enti locali diversi dai comuni, possono convocare conferenze di servizi per valorizzare i beni di loro proprietà. Ai comuni interessati è corrisposta da parte del concessionario una somma non inferiore al 50% e non superiore al 100% del costo di costruzione.
148. L'ente può individuare altre forme di valorizzazione nel rispetto dei principi di salvaguardia dell'interesse pubblico e mediante utilizzo di strumenti competitivi.

Agevolazioni:

149. In ordine alle agevolazioni:
- l'ente conferente o cedente è esonerato dalla consegna dei documenti relativi alla proprietà, regolarità urbanistica, edilizia e fiscale;
 - le società a cui gli immobili sono trasferiti sono esonerate in caso di vendita dalla garanzia per vizi ed evizione e dalla consegna dei documenti relativi alla proprietà, regolarità urbanistica, edilizia e fiscale;

- gli onorari notarili relativi alla cessione e quelli per la stipula dei contratti di mutuo sono ridotti della metà;
- gli onorari notarili per la cessione degli immobili ai relativi conduttori sono ridotti del 75%;
- le società di gestione dei fondi di investimento immobiliare fruiscono delle agevolazioni Ires ed Irap disposte dall'art.6 del d.l. 351/2001.

Controlli:

150. L'Organo di revisione deve verificare che:

- l'ente abbia proceduto ad effettuare una ricognizione dei beni immobili di proprietà comunale non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;
- la Giunta abbia approvato l'elenco dei beni oggetto di alienazione e/o valorizzazione,
- tale delibera di giunta sia stata pubblicata all'Albo Pretorio per trenta giorni consecutivi;
- contro l'iscrizione dei beni in elenco, sussistano o meno appositi ricorsi amministrativi;
- l'indicazione del valore di alienazione sia supportato da apposita perizia estimativa redatta dall'Ufficio Tecnico o da un perito esterno (in tale ultimo caso la perizia deve essere asseverata);
- la deliberazione del Consiglio comunale che approva il Piano delle alienazioni e delle valorizzazioni costituisca allegato al bilancio di Previsione;
- a seguito dell'approvazione del predetto Piano venga aggiornato l'inventario dei beni immobili.

Dichiarazione di illegittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 58 del D.L.n.112/2008:

151. La Corte Costituzionale, con sentenza n. 340/2009 (pubblicata in G.U. in data 7.1.2010), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 58, comma 2, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2008, n. 133, per contrasto con l'art. 117, terzo comma, Cost., restando assorbito ogni altro profilo.
152. La norma censurata stabilisce che "L'inserimento degli immobili nel piano ne determina la conseguente classificazione come patrimonio disponibile e ne dispone espressamente la destinazione urbanistica; la deliberazione del consiglio comunale di approvazione del piano delle alienazioni e valorizzazioni costituisce variante allo strumento urbanistico generale. Tale variante, in quanto relativa a singoli immobili, non necessita di verifiche di conformità agli eventuali atti di pianificazione sovraordinata di competenza delle Province e delle Regioni.
153. La verifica di conformità è comunque richiesta e deve essere effettuata entro un termine perentorio di trenta giorni dalla data di ricevimento della richiesta, nei casi di varianti relative a terreni classificati come agricoli dallo strumento urbanistico generale vigente, ovvero nei casi che comportano variazioni volumetriche superiori al 10 per cento dei volumi previsti dal medesimo strumento urbanistico vigente".
154. Ancorché nella ratio dell'art. 58 siano ravvisabili anche profili attinenti al coordinamento della finanza pubblica, non c'è dubbio che, con riferimento alla disposizione censurata, assuma carattere prevalente la materia del governo del territorio, anch'essa rientrante nella competenza ripartita tra lo Stato e le Regioni, avuto riguardo all'effetto di variante allo strumento urbanistico generale, attribuito alla delibera che approva il piano di alienazione e valorizzazione.
155. Orbene la norma in esame, stabilendo l'effetto di variante sopra indicato ed escludendo che la variante stessa debba essere sottoposta a verifiche di conformità, con l'eccezione dei casi previsti nell'ultima parte della disposizione (la quale pure contempla percentuali volumetriche e termini specifici), introduce una disciplina che non è finalizzata a prescrivere criteri ed obiettivi, ma si risolve in una normativa dettagliata che non lascia spazi d'intervento al legislatore regionale, ponendosi così in contrasto con il menzionato parametro costituzionale.

156. Da tale declaratoria, tuttavia, resta esclusa la proposizione iniziale del comma 2, secondo cui "L'inserimento degli immobili nel piano ne determina la conseguente classificazione come patrimonio disponibile e ne dispone espressamente la destinazione urbanistica". Infatti, in primo luogo, la suddetta disposizione non risulta oggetto di specifiche censure. In secondo luogo, mentre la classificazione degli immobili come patrimonio disponibile è un effetto legale conseguente all'accertamento che si tratta di beni non strumentali all'esercizio delle funzioni istituzionali dell'ente, la destinazione urbanistica va ovviamente determinata nel rispetto delle disposizioni e delle procedure stabilite dalle norme vigenti.
157. Pertanto, a seguito della predetta pronuncia, qualora il legislatore regionale non sia intervenuto con una normativa ad hoc, si applicherà l'art. 58 L. n. 133/2008, come riscritto dalla sentenza in esame, e per le eventuali varianti rispetto allo strumento urbanistico comunale dovranno seguirsi le procedure delineate dalla singole leggi regionali.

PROGRAMMAZIONE ANNUALE: IL BILANCIO DI PREVISIONE

Definizioni e premesse generali:

158. Gli artt. da 162 a 168 del Tuel stabiliscono le disposizioni che regolano la formazione del bilancio di previsione mentre l'art. 172 ne stabilisce i documenti da allegare.
159. Il bilancio annuale è il documento contabile nel quale sono indicate le previsioni di natura finanziaria riferite al primo anno dell'arco temporale considerato nella relazione revisionale e programmatica. Esso rappresenta la proiezione annuale:
- delle spese correnti, di investimento e di indebitamento, finalizzate alla realizzazione dei programmi e degli eventuali progetti illustrati nella relazione previsionale e programmatica;
 - delle risorse in entrata atte a garantire la copertura delle spese previste nell'anno;
 - delle entrate e delle spese relative ai servizi per conto di terzi.
160. Il bilancio annuale di previsione:
- è redatto per competenza;
 - si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale;
 - ha natura previsionale e finanziaria;
 - ha carattere autorizzatorio in quanto costituisce limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi;
 - copre un arco temporale riferito all'esercizio finanziario successivo alla sua approvazione.
161. Il bilancio annuale di previsione è caratterizzato dalle seguenti finalità:
- politico-amministrative in quanto supporta l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che l'assemblea elettiva esercita sull'Organo esecutivo;
 - di programmazione finanziaria poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni locali nel processo di decisione politica, sociale ed economica, analizza la destinazione delle risorse a preventivo e prosegue nella verifica del loro corretto impiego, attraverso la funzione autorizzatoria, connessa a quella finanziaria;
 - informative in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione e futuri ed in merito all'andamento finanziario dell'ente.
162. Il bilancio annuale di previsione deve essere redatto osservando i seguenti principi:
- unità: l'insieme delle entrate è destinato a finanziare le spese nel loro insieme, fatte salve le eccezioni di legge (entrate a destinazione vincolata, mutui, ecc.);

- annualità: le previsioni iscritte a bilancio devono essere riferite all'anno finanziario; dopo la fine dell'anno non è possibile assumere impegni o accertare alcuna entrata sull'esercizio concluso;
- universalità e integrità: tutte le entrate e le spese devono essere previste nel bilancio. Le entrate devono essere previste al lordo delle eventuali spese da sostenere per la loro riscossione e di altre eventuali spese ad essa connesse. Parimenti tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente senza alcuna riduzione delle correlative entrate (non esistono gestioni fuori bilancio, contabilità separate o compensazioni);
- veridicità ed attendibilità: devono essere evitate sopravvalutazioni delle entrate o sottovalutazioni delle spese. La veridicità delle entrate e delle spese correnti deve essere supportata dall'andamento storico delle stesse evitando l'iscrizione di entrate dirette a pareggiare fittiziamente il bilancio ove le previsioni di spesa sono iscritte in bilancio per l'importo che si ritiene di dover sostenere. Per le spese in conto capitale è sufficiente dimostrarne la coerenza rispetto alle fonti disponibili o la capacità di indebitamento nel caso in cui si intenda ricorrere al credito. Nei documenti previsionali l'attendibilità è riferita alle entrate: le aspettative di acquisizione delle risorse devono essere fondate su accurate analisi di andamenti storici o da altri idonei riferimenti ad atti o parametri di riferimento. Per le spese, simmetricamente, si parla di congruità: questa va valutata rispetto agli obiettivi definiti dagli Organi di governo, si degli esercizi precedenti (trend storico) nonché ai contratti ed alle decisioni assunte.
- pareggio finanziario ed equilibri economico/finanziari: il complesso delle entrate deve essere pari al complesso delle uscite previste. Le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori ai primi tre titoli dell'entrata (entrate correnti) e non possono avere altra forma di finanziamento, salve le eccezioni previste dalla legge (contributi per permessi da costruire, avanzo di amministrazione, plusvalenze da alienazioni). La situazione economica non può presentare un disavanzo. Deve sussistere l'equivalenza dei servizi per conto di terzi e l'equilibrio fonti/impieghi ove ad ogni spesa in conto capitale devono corrispondere uno o più stanziamenti di entrata indicanti le relative fonti di finanziamento.
- pubblicità: devono essere resi conoscibili alla collettività i contenuti significativi e caratteristici di bilancio e dei suoi allegati con le modalità dallo statuto e dai regolamenti.

Controlli preliminari:

163. l'Organo di revisione deve verificare che lo schema del bilancio di previsione sia predisposto ed approvato dalla Giunta e che allo stesso siano allegati i seguenti documenti (obbligatori):
- bilancio pluriennale;
 - relazione previsionale e programmatica;
 - rendiconto del penultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce il bilancio;
 - le risultanze dei rendiconti o dei conti consolidati delle unioni di Comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni e società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce il bilancio;
 - la delibera sulla verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinare a residenza, attività produttive e terziario e determinazione del prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
 - il programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici di cui all'articolo 128 del d.lgs. 163/2006;

- le deliberazioni (e/o le proposte di deliberazione) con le quali sono determinati, per l'esercizio di riferimento, le tariffe, le aliquote delle imposte e dei tributi locali (comprese addizionali), le esenzioni, riduzioni e detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per le imposte ed i tributi locali e per i servizi locali anche a domanda individuale, nonché, per questi ultimi, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione;
- la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- la delibera di approvazione della programmazione triennale del fabbisogno di personale (art. 91 Tuel, art. 35, comma 4 D.Lgs. n.165/2001 e art. 19, comma 8 L. 448/2001);
- la delibera della G.C. di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- la delibera sulla verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinare a residenza, attività produttive e terziario e determinazione del prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- la delibera (o proposta di delibera) di conferma o di variazione in diminuzione dell'addizionale comunale Irpef;
- per gli enti soggetti al patto di stabilità interno: i prospetti e gli aggregati richiesti dalle regole del patto di stabilità interno per determinare il "saldo" obiettivo e l'obiettivo previsto, secondo quanto statuito dalle Leggi di Stabilità.
- nota degli oneri stimati derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata (art.62, comma 8, L. 133/08);
- piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari (art.58, comma 1 della L. 133/2008);
- piano triennale di contenimento delle spese di cui all'art. 2 commi 594 e 599 L. 244/07;
- eventuale programma delle collaborazioni autonome di cui all'art.46, comma 2, L. 133/08;
- limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione (art.46, comma 3, L. 133/08)
- eventuale deliberazione in ordine alle leggi regionali di attuazione dell'Intesa espressa dalla Conferenza Unificata in data 1° aprile 2009, atta a promuovere un'azione straordinaria dei soggetti pubblici e privati per conseguire la massima valorizzazione e utilizzazione del patrimonio edilizio ed urbanistico presente nel territorio comunale;

164. All'Organo di revisione devono essere messi a disposizione i seguenti documenti:

- documenti e prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- elenco delle entrate e delle spese con carattere di eccezionalità;
- quadro analitico delle entrate e delle spese previste (o il conto economico preventivo) relativamente ai servizi con dimostrazione della percentuale di copertura (pubblici a domanda e produttivi);
- prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio come individuate dal comma 557 dell'art.1 della L. 296/06 e dall'art.76 della L. 133/08;
- prospetto delle spese finanziate con i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione del codice della strada;
- dettaglio dei trasferimenti erariali e dei trasferimenti derivanti dall'applicazione del federalismo fiscale municipale (in assenza di comunicazione ministeriale, il dettaglio dovrà indicare le modalità di calcolo utilizzate per la determinazione dei trasferimenti stessi iscritti in bilancio);
- prospetto dimostrativo dei mutui e prestiti in ammortamento, con evidenza delle quote capitale e delle quote interessi;
- elenco delle spese da finanziare mediante mutui e prestiti da assumere;
- eventuale preconsuntivo degli organismi totalmente partecipati o sottoposti al controllo dell'ente o relazione dell'organo amministrativo sul risultato economico conseguibile;

- parere espresso dal responsabile del servizio finanziario in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte nel bilancio annuale e pluriennale.
165. L'Organo di revisione, prima di procedere a verificare il bilancio di previsione deve procedere ad accertare che l'organo consiliare (entro il 30 settembre) abbia provveduto con deliberazione ad effettuare la ricognizione dello stato di attuazione dei programmi ed a verificare la permanenza degli equilibri di bilancio.
166. Tale verifica è mirata ad accertare che:
- sono salvaguardati gli equilibri di bilancio;
 - non risultano debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
 - è possibile rispettare gli obiettivi del patto di stabilità (solo per gli enti soggetti al patto);
 - è possibile rispettare le disposizioni sul contenimento delle spese di personale;
 - non sono richiesti finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Richiamo dei principi generali che assistono le previsioni di entrata e di spesa e la redazione del bilancio di previsione

167. Il controllo dell'Organo di revisione in ordine alla correttezza ed alla realizzabilità delle entrate correnti, nonché alla correttezza delle spese iscritte in bilancio deve avere riguardo ai principi di Congruità e Coerenza. Ove l'analisi della congruità riguarda, essenzialmente, la compatibilità delle previsioni di spesa al fine di evitare un'eventuale sottostima delle stesse, mentre quella della coerenza riguarda il collegamento dal punto di vista economico-aziendale delle previsioni inserite nel bilancio, nei programmi e nei progetti con la considerazione del bilancio annuale, pluriennale e della relazione previsionale e programmatica in un contesto unitario.
168. La Legge Costituzionale n. 3/01 ha abrogato l'art. 133 del Tuel, il quale, al comma 1, prevedeva che, *"nell'esame del bilancio preventivo e del rendiconto della gestione il controllo di legittimità comprende la coerenza interna degli atti e la corrispondenza dei dati contabili con quelli delle deliberazioni, nonché con i documenti giustificativi allegati alle stesse"*. Coerenza tra i vari strumenti di programmazione significa, innanzitutto, mancanza di contraddittorietà tra gli strumenti stessi.
169. Inoltre, deve essere valutata sulla base della congruità degli stanziamenti di bilancio rispetto ai programmi ed ai progetti.
170. Pertanto, le scelte programmatiche dovranno essere in linea:
- con la legislazione vigente e gli altri strumenti di programmazione tecnici e amministrativi;
 - con le capacità tecniche, amministrative e professionali del personale dell'Ente;
 - con le condizioni del territorio e della popolazione e l'andamento congiunturale dell'economia.
171. Il controllo dell'Organo di revisione sul bilancio di previsione deve avere riguardo che esso rispetti i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità.
172. Per il principio dell'unità, i mezzi finanziari in entrata devono costituire un fondo unico e finanziare indistintamente il totale delle spese. Eccezione a questo principio sono le entrate a destinazione vincolata quali, ad esempio, i proventi derivanti dagli oneri di urbanizzazione e comunque tutte quelle spese per cui esiste un condizionamento che impone la correlazione con lo scopo della spesa.
173. L'annualità dispone che l'unità temporale del bilancio di previsione è l'anno finanziario che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre, ed è strettamente correlato a quello della competenza, secondo cui

occorre prendere in considerazione solo le entrate che si presume di accertare nell'anno finanziario di riferimento e le spese che si presume di impegnare nello stesso periodo, indipendentemente dai tempi reali cui avverrà l'effettivo movimento numerario.

174. L'universalità può essere valutata, sia sotto l'aspetto qualitativo, che quantitativo. Per quanto riguarda il primo punto di vista, il complesso dei mezzi a disposizione, le erogazioni presuntive esposte, i movimenti economici, finanziari e patrimoniali devono essere tradotti in cifre. Sotto l'aspetto quantitativo, nel Bilancio di previsione devono essere riportate tutte le entrate e tutte le spese, sono vietate le gestioni di entrate e di spese fuori del bilancio. Secondo il principio dell'integrità, gli stanziamenti attivi e passivi devono essere iscritti in bilancio nel loro importo integrale, quindi al lordo di ogni detrazione o compensazione; è un principio, questo, che mira ad evitare il rischio di occultamento di poste attive o passive.
175. Secondo la veridicità, le spese e le entrate iscritte in bilancio devono essere vere. La previsione delle entrate non deve essere superiore alla reale possibilità di acquisizione, né quella delle spese inferiore ai bisogni. Questo principio della veridicità è mitigato dal principio della flessibilità che consente di procedere, nel corso dell'esercizio, a variazioni di bilancio e del Piano esecutivo di gestione.
176. Per il pareggio finanziario, il totale complessivo delle entrate deve coincidere con il totale complessivo delle spese. Ciò significa che è possibile effettuare le sole spese iscritte in bilancio, per le quali esistono risorse finanziarie effettivamente disponibili nello stesso periodo di riferimento.
176. Secondo il principio di pubblicità, il cittadino deve essere messo a conoscenza di come viene amministrato l'Ente.
177. Dovrà inoltre essere tenuto conto di quanto indicato nel Pcel n. 1 , concernente la *“Programmazione e previsione nel sistema di bilancio”*, approvato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali in data 12 marzo 2008.
178. Nella predisposizione degli allegati al Bilancio annuale, dovrà essere rispettato il principio di trasparenza del preventivo annuale e delle politiche dell'Ente che si traducono in politiche di bilancio.
179. Per trasparenza si intende:
 - trasparenza contabile, intesa come capacità di lettura e interpretazione delle voci di bilancio e dei vari allegati da parte del maggior numero possibile di soggetti;
 - trasparenza come capacità descrittiva del bilancio ed allegati, della situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente.

Controlli specifici: la verifica degli equilibri

180. Verifica del pareggio finanziario complessivo e dell'equivalenza dei servizi per c/terzi - il Bilancio deve rispettare il principio del pareggio finanziario (art. 162, comma 5 Tuel) e dell'equivalenza fra entrate e spese per servizi per conto terzi (art.168, Tuel):

Quadro generale riassuntivo			
Entrate		Spese	
<i>Titolo I:</i> Entrate tributarie		<i>Titolo I:</i> Spese correnti	
<i>Titolo II:</i> Entrate da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici		<i>Titolo II:</i> Spese in conto capitale	
<i>Titolo III:</i> Entrate extratributarie			
<i>Titolo IV:</i> Entrate da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti		<i>Titolo III:</i> Spese per rimborso di prestiti	
<i>Titolo V:</i> Entrate derivanti da accensioni di prestiti		<i>Titolo IV:</i> Spese per servizi per conto di terzi	
<i>Titolo VI:</i> Entrate da servizi per conto di terzi			
<i>Totale</i>		<i>Totale</i>	
Avanzo di amministrazione presunto		Disavanzo di amministrazione presunto	
<i>Totale complessivo entrate</i>		<i>Totale complessivo spese</i>	

181. Verifica dell'equilibrio corrente (di cui all'art. 162, comma 6, del Tuel)

Entrate titolo I	0		
Entrate titolo II	0		
Entrate titolo III	0		
Totale entrate correnti		-	
Spese correnti titolo I		-	
Differenza parte corrente (A)			-
Quota capitale amm.to mutui		-	
Quota capitale amm.to prestiti obbligazionari		-	
Quota capitale amm.to altri prestiti		-	
Totale quota capitale (B)			-
Differenza (A) - (B)			-

Tale differenza, se risulta essere negativa, è finanziata con:

- avanzo d'amministrazione presunto per finanz.to debiti fuori bilancio parte corrente	
- avanzo d'amministrazione presunto per finanziamento spese non ripetitive	
- avanzo destinato ad estinzione anticipata di prestiti (art. 11 d.l. 159/07)	
- alienazione di patrimonio per finanz.to debiti fuori bilancio parte corrente	
- proventi permesso di costruire iscritti al titolo IV delle entrate (massimo 75%)	
- altre (da specificare)	
Totale disavanzo di parte corrente	-

Tale differenza, se risulta essere positiva, viene destinata al finanziamento di spese nel titolo II con risorse correnti derivanti da:

- contributo per il rilascio permesso di costruire previsto al titolo I entrate	
- contributo e sanzioni per sanatoria abusi edilizi previsti al titolo I entrate	
- imposta di scopo (comma 145-151 art. 1 L. 296/2006)	
- plusvalenze da alienazione beni - titolo III delle entrate (art.3, c.28 L. 350/03)	
- sanzioni amministrative per violazione codice della strada (art.208 d.lgs.285/92)	
- sanzioni amministrative imposta pubblicità e diritti pubb.affissioni (art.24 d.lgs.507/93)	
- contributo per utilizzo di risorse geotermiche e produzione di energia (art.7 L.896/86)	
- imposta pubblicità ascensori di servizi pubblici (art.3 L. 235/1993)	

- canoni concessori pluriennali iscritti al titolo III entrate (da specificare)	
- altre entrate (da specificare)	
Totale avanzo di parte corrente	

182. Verifica della correlazione fra entrate a destinazione specifica o vincolata per legge e spese con esse finanziate

	<i>Entrate previste</i>	<i>Spese previste</i>
Per funzioni delegate dalla Regione		
Per fondi comunitari ed internazionali		
Per fondo ordinario investimenti		
Per contributi in c/capitale dalla Regione		
Per contributi in c/capitale dalla Provincia		
Per altri contributi straordinari		
Per proventi alienazione alloggi e.r.p.		
Per entrata da escavazione e cave per recupero ambientale		
Per sanzioni amministrative pubblicità		
Per imposta pubblicità sugli ascensori		
Per sanzioni amministrative codice della strada		(-50%)
per aumento sanzioni codice della strada dest. a fondi vincolati		
Per imposta di scopo		
Per mutui		

183. Verifica dell'effettivo equilibrio di parte corrente - la situazione corrente dell'esercizio risulta essere influenzata dalle seguenti entrate e spese aventi carattere di eccezionalità e non ripetitive: (indicare la parte di entrate o di spese che si ritiene non ricorrente o ripetitiva in termini quantitativi).

	Entrate	Spese
- contributo rilascio permesso di costruire		
- contributo sanatoria abusi edilizi e sanzioni		
- recupero evasione tributaria		
- canoni concessori pluriennali		,
- sanzioni al codice della strada		
- plusvalenze da alienazione		
- sentenze esecutive ed atti equiparati		
- eventi calamitosi		
- consultazioni elettorali o referendarie locali		
- ripiano disavanzi aziende riferiti ad anni pregressi		
- oneri straordinari della gestione corrente		
- spese per organo straordinario di liquidazione		
- compartecipazione lotta all'evasione		
- altre		
Totale	-	-
Differenza		-

184. Verifica dell'equilibrio di parte straordinaria - Le risorse destinate a spese in conto capitale possono derivare dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione presunto, dall'avanzo corrente, e da entrate iscritte nei titoli IV e V del bilancio. Il titolo II della spesa risulta essere finanziato con la seguente previsione di risorse distinta in mezzi propri e mezzi di terzi:

Mezzi propri		
- avanzo di amministrazione anno 20xx presunto		
- avanzo del bilancio corrente	-	
- alienazione di beni		
- altre risorse		
Totale mezzi propri		-
Mezzi di terzi		
- mutui		
- prestiti obbligazionari		
- aperture di credito		
- contributi comunitari		
- contributi statali	-	
- contributi regionali		
- contributi da altri enti		
- altri mezzi di terzi		
Totale mezzi di terzi		-
TOTALE RISORSE		-
TOTALE IMPIEGHI AL TITOLO II DELLA SPESA		

185. Verifica dell'iscrizione in bilancio del presunto avanzo di amministrazione - Può essere iscritto in bilancio il presunto avanzo d'amministrazione, finalizzato alle spese di cui alle lettere a), b) e c) del 2° comma dell'art. 187 del Tuel così distinto :

- vincolato per spese correnti;
- vincolato per investimenti;
- per fondo ammortamento;
- non vincolato.

186. L'avanzo presunto deve essere desunto da un apposito prospetto predisposto dal responsabile del servizio finanziario, e può derivare da:

- variazioni positive nella gestione dei residui;
- da avanzo presunto della gestione di competenza;
- da avanzo di esercizi precedenti non utilizzato.

187. L'attivazione delle spese finanziate con il presunto avanzo di amministrazione, ad eccezione di quelle finanziate con fondi contenuti nell'avanzo aventi specifica destinazione e derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato, a norma dell'art. 187, comma 3 del Tuel, potrà avvenire solo dopo l'approvazione del rendiconto (ai sensi del 2° comma dell'art.187 del Tuel, solo l'avanzo accertato con l'approvazione del rendiconto può essere destinato al finanziamento di spese d'investimento).

Controlli specifici: la verifica sulle limitazioni alla spesa di personale e sul patto di stabilità interno

188. Limitazioni alla spesa di personale - l'Organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione recepisca le riduzioni ed i contenimenti della spesa di personale ai sensi dell'art.1, comma 557 (per gli enti soggetti al patto di stabilità interno) o comma 562 (per gli enti non soggetti al patto di stabilità interno) della L. 27 dicembre 2006, n. 296 come sostituiti ed integrati dalla L. 30 luglio 2010, n.122.

189. Enti soggetti al patto - gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento:
- a) riduzione dell'incidenza percentuale delle spese di personale rispetto al complesso delle spese correnti, attraverso parziale reintegrazione dei cessati e contenimento della spesa per il lavoro flessibile;
 - b) razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
 - c) contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali.
190. Ai fini dell'applicazione della riduzione delle spese di personale, costituiscono spese di personale anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del Tuel, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente.
191. In caso di mancato rispetto della riduzione della spesa si applica il divieto di cui all'art. 76, comma 4, del D.L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2008, n. 133 ovvero che è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto.
192. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione.
193. Enti non soggetti al patto - per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno, le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2004.
194. Precisioni della Corte dei conti - la Corte - Sezione autonomie - con delibera n.16/AUT/2009 del 9 novembre 2009 ha precisato che ai fini della corretta interpretazione delle disposizioni di cui all'art 1, commi 557 e 562, della L. 27 dicembre 2006, n. 296, nelle "spese di personale" non debbono essere computati:
- gli incentivi per la progettazione interna, di cui all'art. 92 del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 (cd. "Codice dei contratti");
 - i diritti di rogito, spettanti ai segretari comunali;
 - gli incentivi per il recupero dell'ICI.

Controlli specifici: la verifica del patto di stabilità

195. *Patto di stabilità interno*: per gli enti sottoposti alle regole del patto di stabilità interno costituisce requisito di legittimità del bilancio il rispetto degli obiettivi finanziari definiti dalla relativa normativa. Pertanto la previsione di bilancio annuale e pluriennale e le successive variazioni devono garantire il rispetto del saldo obiettivo.
196. Per la dimostrazione del rispetto degli obiettivi del patto in sede di previsione, gli enti locali devono allegare al bilancio un prospetto contenente le previsioni e gli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno.
197. Saldo obiettivo ed obiettivo previsto: secondo quanto statuito dalle Leggi di Stabilità i prospetti e gli aggregati richiesti determinano il “saldo” obiettivo e l’obiettivo previsto.
198. In caso di disallineamento tra “saldo” obiettivo ed obiettivo previsto che evidenzia il mancato rispetto del patto di stabilità interno, l’Organo di revisione è tenuto a segnalare al Consiglio, nell’ambito della sua funzione collaborativa e di controllo, tale grave irregolarità evidenziando tutte le sanzioni previste per tale mancato rispetto ed invitando l’ente a porre in essere le azioni che possano garantire, in sede di rendiconto, il raggiungimento del saldo obiettivo e quindi il rispetto delle regole del patto di stabilità interno.
199. Il bilancio approvato nel non rispetto delle regole del patto di stabilità interno, se non sanato entro i termini di trasmissione della relazione dell’organo di revisione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, deve essere segnalato nella stessa.
200. Verifiche del prospetto allegato al bilancio di previsione contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno: come già argomentato in sede di Relazione Previsionale e Programmatica e di Programma triennale dei lavori pubblici il bilancio di previsione degli enti locali, al quale si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno, deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo. A tal fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno).
201. Al fine di verificare se l’entità delle previsioni di cassa dei pagamenti in conto capitale riportate nel prospetto dimostrativo del rispetto del patto di stabilità interno di cui sopra siano attendibili in relazione all’evoluzione prospettica dei pagamenti.
202. L’Organo di revisione deve verificare che il prospetto dei pagamenti in conto capitale sia stato elaborato dal settore finanziario in stretta collaborazione con il settore tecnico il quale deve indicare la tempistica dei pagamenti in base alla programmazione delle spese del titolo II, dopo aver analizzato, per quanto riguarda la spesa, i pagamenti degli stati d’avanzamento di lavori già autorizzati nonché i pagamenti prevedibili sulle opere da realizzare nel triennio, avendo riguardo al cronoprogramma del programma triennale dei lavori pubblici, nonché alle opere programmate in conto capitale e stanziare nel bilancio, ancorché non inserite nel programma dei lavori pubblici in quanto inferiori a € 100.000 di valore.

203. Le previsioni di incasso delle entrate del titolo IV e di pagamento delle spese del titolo II, dovranno essere monitorate durante la gestione al fine di mantenere l'obiettivo di rispetto del patto di stabilità interno.

Controlli specifici: la verifica dell'attendibilità e della congruità delle previsioni

204. Avendo riguardo al principio di veridicità, le entrate e le spese correnti devono essere supportate dall'andamento storico delle stesse.

205. Deve essere evitata l'iscrizione di entrate diretta a pareggiare fittiziamente il bilancio.

206. Le previsioni di spesa sono iscritte in bilancio per l'importo che si ritiene di dover sostenere.

207. Per le spese in conto capitale è sufficiente dimostrarne la coerenza rispetto alle fonti disponibili o la capacità di indebitamento nel caso in cui si intenda ricorrere al credito.

208. L'attendibilità è riferita alle entrate: le aspettative di acquisizione delle risorse devono essere fondate su accurate analisi di andamenti storici o da altri idonei riferimenti ad atti o parametri di riferimento.

209. Per le spese, simmetricamente, si parla di congruità: questa va valutata rispetto agli obiettivi definiti dagli Organi di governo, dal trend storico degli esercizi precedenti nonché dai contratti e dalle decisioni già assunte.

210. In riferimento ai comuni si evidenziano gli elementi che potrebbero consentire l'osservanza del principio dell'attendibilità e della congruità, per le specifiche voci di entrata e di spesa di seguito elencate.

211. Al fine di verificare la congruità delle entrate e delle spese in ragione del loro trend storico è opportuno confrontare il dettaglio delle previsioni delle entrate correnti e delle spese correnti classificate per risorse ed interventi, con i dati dell'ultimo rendiconto approvato e con le previsioni assentate dell'esercizio precedente cui il bilancio di previsione si riferisce.

Imposta comunale sugli immobili

212. Il gettito deve essere determinato sulla base delle aliquote vigenti per l'anno di riferimento del bilancio. Il minor gettito per abolizione del tributo sull'abitazione principale deve essere quantificato sulla base dell'ultima certificazione trasmessa al Ministero dell'Interno per il tramite della Prefettura. Tale minor gettito deve essere compensato dalla previsione di maggiori trasferimenti erariali a rimborso dello stesso.

213. Gli altri aumenti/diminuzioni rispetto all'esercizio precedente possono essere attribuibili a:

- revisione classamento (art. 1, comma 335 L. n. 311 del 30/12/2004, finanziaria 2005);
- immobili non dichiarati o con classamento non coerente (art. 1, comma 336 L. n. 311 del 30/12/2004, finanziaria 2005);
- esenzione per immobili associazioni del terzo settore o connessi a finalità religiose o di culto (art.7, comma 2/bis L. 248/2005);
- immobili condonati;
- aumento base imponibile per nuovi fabbricati ed aree fabbricabili;
- recupero evasione a seguito di accertamento;
- nuova normativa fabbricati rurali ed ex rurali (art. 42 bis, L. 244/07).

214. Il gettito derivante dall'attività di controllo delle dichiarazioni deve essere previsto in aderenza al programma di controllo indicato nella relazione previsionale e programmatica (oppure: che sarà deliberato con apposito atto della Giunta comunale), tenendo conto anche della proroga dei termini di accertamento.

215. E' opportuno che nelle spese siano altresì previste somma per eventuali rimborsi di imposta.

Addizionale comunale Irpef

216. il gettito deve essere previsto secondo l'aliquota percentuale stabilita dal Consiglio dell'ente avendo riguardo al numero contribuenti per l'imponibile medio risultante dai dati Ancitel o del Ministero delle Finanze debitamente adeguato in virtù dell'evoluzione del numero dei contribuenti o di altri elementi degni di significatività.

Compartecipazione al gettito Irpef

217. Il gettito della quota di compartecipazione all'Irpef (art. 1, commi 189 e 190 della L. n.296/06) e dell'incremento della compartecipazione all'Irpef (art. 1, comma 191 della L. n.296/06) deve essere previsto in relazione alle spettanze assegnate dal Ministero dell'Interno e pubblicate sul sito internet dello stesso Ministero nella sezione dedicata alla di Finanza locale.

T.A.R.S.U.

218. Il gettito previsto deve essere determinato sulla base delle tariffe deliberate dall'ente. Deve essere altresì determinata la percentuale di copertura del costo che non può essere superiore al 100% e tale copertura deve essere dimostrata in una apposita tabella.
219. Per percentuale di copertura si intende il rapporto, tra il totale dei proventi previsti al netto delle addizionali ex ECA e contributo provinciale di cui all'art.19 del D.Lgs. n.504/92 e i costi di esercizio (diretti ed indiretti) delle nettezza urbana, al netto della quota percentuale (tra il 5 ed il 15%) che il comune abbia eventualmente dedotto dai costi di esercizio a titolo di spazzamento, ai sensi dell'art.61, comma 3 bis, del D.Lgs. n.507/93.
220. L'Organo di revisione, qualora riscontri che tra le componenti di costo sono stati imputati costi di struttura non esclusivamente riconducibili al servizio, deve verificare che l'ente li abbia imputati a seguito di apposito atto ricognitivo che tenga conto di specifici criteri oggettivi di inerenza.

Contributo per permesso di costruire

221. la quantificazione dell'entrata per contributi per permesso di costruire prevista al titolo IV deve essere stimata con apposito atto, dall'Ufficio competente.
222. Relativamente all'applicazione di una quota dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni alla parte corrente del bilancio deve essere rispettato il limite di applicazione degli stessi, avendo riguardo alle evoluzioni normative. Stante la limitazione temporale di tali evoluzioni normative risulta possibile applicare una quota parte di tali concessioni edilizie e sanzioni per il finanziamento delle sole spese di manutenzione del patrimonio comunale ai sensi dell'art. 49, comma 7, della L. n.449/97, in quanto norma mai abrogata.

Trasferimenti correnti dallo Stato e da federalismo fiscale municipale

223. Il gettito dei trasferimenti erariali (anche in termini di rimborsi) e dei trasferimenti derivanti dall'applicazione del federalismo fiscale municipale deve essere previsto sulla base della spettanze e/o dei gettiti assegnati ai comuni dal Ministero dell'Interno e/o dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (da siti internet o da altre fonti).
224. Nei trasferimenti è compreso il rimborso per abolizione Ici sull'abitazione principale in relazione all'ultima certificazione trasmessa al Ministero dell'Interno per il tramite della Prefettura.
225. Il contributo per minor gettito fabbricati ex gruppo D deve essere previsto tenendo conto delle precisazioni contenute nella circolare FL n.6/08 del 24/12/2008, della nota 27100/2008 del 29/12/2008 del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef) e del comunicato congiunto Ministero Interno e Mef del 23/1/2009.

Contributi per funzioni delegate dalla regione

226. I contributi per funzioni delegati dalla Regione devono essere specificatamente destinati per uguale importo nella spesa, come risulta dalla tabella prevista dal d.p.r. n. 194/96 riportante il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese per funzioni delegate dalla regione predisposta secondo le norme regionali ai sensi dell'articolo 165, punto 12, del Tuel.

Contributi da parte di organismi comunitari e internazionali

227. I contributi di organismi comunitari ed internazionali devono essere specificatamente destinati per uguale importo nella spesa, come risulta dalla tabella prevista dal d.p.r. n. 194/96 riportante il quadro analitico per funzioni, servizi ed interventi delle spese finanziate con fondi comunitari e internazionali.

Proventi dei servizi pubblici

228. Deve essere previsto il dettaglio delle previsioni di entrata e spesa (o di proventi e costi) dei servizi dell'ente suddivisi tra servizi a domanda individuale di cui al D.M. 31 dicembre 1983, servizi indispensabili e servizi diversi.

229. Deve essere verificato che l'Organo esecutivo con deliberazione allegata al bilancio abbia determinato la percentuale complessiva di copertura dei servizi a domanda individuale in termini percentuali e che tale percentuale sia almeno pari al 36% per gli enti strutturalmente deficitari in base ai parametri fissati con decreto del Ministero dell'Interno.

Sanzioni amministrative da codice della strada

230. I proventi da sanzioni amministrative devono essere destinati con apposito atto deliberativo della Giunta almeno per il 50 % negli interventi di spesa alle finalità di cui agli articoli 142 e 208, comma 4, del codice della strada, come modificato dalla L. n. 120 del 29/7/2010.

231. La Giunta deve altresì stabilire le quote da destinare a ogni singola voce di spesa e (per i comuni con più di 10.000 abitanti) della preventiva ripartizione deve essere data comunicazione al Ministero dei Lavori Pubblici.

232. La Giunta può altresì destinare, ai sensi del comma 564 della L. 296/2006, una parte dei proventi vincolati al finanziamento di assunzioni stagionali a progetto e per il ricorso alla flessibilità nel lavoro nell'ambito di specifici programmi di miglioramento della circolazione stradale.

233. Le sanzioni amministrative per violazione alle ordinanze del Sindaco emesse per contrastare la prostituzione su strada e per la tutela della sicurezza urbana (art.54 Tuel e art.2 lett. d ed e del D.M. 5 agosto 2008), rientrando nella fattispecie delle sanzioni di cui all'art.7 bis del Tuel, sono escluse dalla destinazione vincolata di cui sopra, fermo restando che l'ente ne può deliberare una specifica destinazione.

234. Per quanto riguarda le modalità di quantificazione dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada la Corte dei conti – Sezione controllo della Toscana ha approntato delle apposite linee guida (delibera n.104/2010) affrontando il problema del rapporto tra gli accertamenti delle sanzioni amministrative e gli effettivi incassi che sui medesimi si realizzano per l'ente. Stante il principio di prudenza amministrativa la Corte ritiene possibile valutare il differenziale tra l'accertato e il riscosso con diverse possibili modalità contabili:

- mediante la costituzione di un adeguato fondo svalutazione crediti che sia dimensionato in rapporto al grado di realizzo dei proventi medesimi rispetto all'importo annuo accertato operando in tal senso su un dato storico mediato (supposto 100 quale ammontare medio degli accertamenti del triennio, se il grado di realizzo annuo è pari al 40% il fondo dovrebbe tendere ad una cifra pari al 60% dell'ammontare accertato, pari al non riscosso);
- mediante la costituzione di un vincolo di indisponibilità sull'avanzo di amministrazione libero pari alla percentuale di mancato realizzo come sopra evidenziato;

- mediante l'accertamento delle sanzioni secondo il principio di cassa, cioè provvedendo alla rilevazione dei medesimi al momento dell'effettivo incasso da parte del Tesoriere, pur non essendo tale procedura corrispondente a corretti principi contabili.

235. Tale ultima modalità di rilevazione contabile, potrebbe consentire la corretta applicazione del principio della prudenza al bilancio di previsione.

Utilizzo plusvalenze finanziarie

236. Qualora l'ente abbia previsto di utilizzare entrate da plusvalenze finanziarie da alienazioni di beni per finanziare il rimborso delle quote di capitale delle rate di ammortamento mutui (come consentito dall'art.1, comma 66 della L. 311/2004) o per finanziare spese non permanenti connesse alle finalità di cui all'art. 187, comma 2 del Tuel (come consentito dall' art. 3, comma 28 della L. n. 350 del 24/12/2003), tali plusvalenze devono essere calcolate al netto degli ammortamenti eventualmente contabilizzati secondo le modalità dell'art.167 del Tuel confluite con vincolo di destinazione nell'avanzo di amministrazione a titolo di fondi di ammortamento ex art.187, comma 1, del Tuel.

237. Il legislatore con le predette disposizioni di legge ha disposto la facoltà e non l'obbligo. La facoltà concessa dal legislatore deve inquadrarsi quindi nell'ambito di un'attività non ripetitiva, ove tale facoltà non può essere assunta come fondamento per il mantenimento dell'equilibrio economico di cui all'art.162, comma 6, del Tuel, in quanto la costruzione dell'equilibrio economico prevede che allo stesso non partecipino, in aderenza a quanto statuito al punto n.20 del Pcel n.2, i proventi di carattere straordinario o eccezionale.

238. L'utilizzo costante e reiterato di tali plusvalenze, sebbene consentito dal legislatore, caratterizza la dipendenza dell'equilibrio economico da entrate che secondo le norme di carattere ordinamentale, sono preordinate al finanziamento di spese di investimento ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'art.199 del Tuel.

239. Pertanto l'utilizzo costante e reiterato nel tempo di tali plusvalenze oltre a comportare una rigidità strutturale del bilancio anche una situazione di evidente precarietà finanziaria, che potrebbe avere come naturale conseguenza, la necessità di adottare particolari misure correttive atte a ricondurre gli equilibri all'interno della loro ordinaria e non certo eccezionale o straordinaria fonte di finanziamento o alla necessità di dover operare precise e mirate adeguamenti delle previsioni dell'entrata e/o della spesa.

Spese di personale

240. La spesa del personale prevista in bilancio oltre recepire le riduzioni ed contenimenti di cui ai commi 557 (per gli enti soggetti al patto di stabilità interno) o 562 (per gli enti non soggetti al patto di stabilità interno) della L. 27 dicembre 2006, n. 296 come sostituiti ed integrati dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, deve tenere conto della programmazione del fabbisogno del personale prevista dall'art.39, comma 1 della L. 449/1997 (sul quale atto l'Organo di revisione deve aver formulato il proprio parere ai sensi dell'art.19 della L. n. 448/01), del piano delle assunzioni e :

- degli oneri derivanti dal rinnovo del contratto
- degli oneri relativi alla contrattazione decentrata previsti.

241. Indicatori di congruità individuano nel valore massimo del 10% il rapporto tra oneri relativi alla contrattazione decentrata e spesa di personale di cui all'intervento 01.

Spese per incarichi di collaborazione autonoma

242. Ai sensi dell'art.46, co. 3 del D.L. n.112/2008 deve essere previsto in bilancio il limite massimo per incarichi di collaborazione autonoma.
243. I contratti di collaborazione potranno essere stipulati con riferimento alle attività istituzionali stabilite dalla legge oppure con riferimento al programma approvato dal Consiglio (art. 46, co. 2 D.L.112/08).ù

Spese per acquisto beni, prestazione di servizi e utilizzo di beni di terzi

244. Oltre ai vincoli posti dal patto di stabilità interno tali tipologie di spesa devono osservare i piani triennali di contenimento delle spese di cui all'art.2, commi da 594 a 599 della L. 244/07.
245. I piani triennali devono individuare le misure finalizzate alla razionalizzazione dell'utilizzo di:
- dotazioni strumentali, che corredano le stazioni di lavoro nell'automazione d'ufficio;
 - delle autovetture di servizio, previa verifica di fattibilità a mezzi alternativi di trasporto, anche cumulativo;
 - dei beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali.
246. Nei piani devono essere indicate anche le misure dirette a circoscrivere l'assegnazione di telefonia mobile ai soli casi in cui il personale debba assicurare, per esigenze di servizio, pronta e costante reperibilità e limitatamente al periodo necessario allo svolgimento delle particolari attività che ne richiedono l'uso.
247. Devono essere previste anche forme di verifica, a campione, sul corretto utilizzo delle utenze.
248. Qualora gli interventi di programmazione implicino la dismissione di dotazioni strumentali, tali dismissioni devono essere corredate dalla documentazione atta a dimostrare la congruenza della operazione in termini di costi e benefici.
249. E' prevista a consuntivo annuale la trasmissione di una relazione agli organi di controllo interno e alla sezione regionale della Corte dei conti competente.
250. I piani triennali devono essere resi pubblici dagli Urp e con la pubblicazione nel sito web.

Interessi passivi e oneri finanziari diversi

251. La previsione di spesa per interessi passivi e oneri finanziari diversi deve esser congrua sulla base del riepilogo predisposto dal responsabile del servizio finanziario dei mutui e degli altri prestiti contratti a tutt'oggi e deve rientrare nel limite di indebitamento previsto dall'articolo 204 del Tuel.
252. Nel caso in cui l'ente abbia proceduto alla rinegoziazione ed alla rimodulazione dei mutui con la Cassa Depositi e Prestiti, sarebbe opportuno indicarne il risparmio di interessi ottenuto.

Fondo svalutazione crediti

253. L'ammontare del fondo deve essere determinato applicando l'aliquota percentuale prevista dal regolamento di contabilità o in relazione alle entrate che potrebbero comportare dubbia esigibilità.

Fondo di riserva

254. La consistenza del fondo di riserva ordinario deve rientrare nei limiti previsti dall'articolo 166 del Tuel (non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste) ed in quelli previsti dal regolamento di contabilità.

Fondo di ammortamento

255. Ai sensi dell'art.167 del Tuel è data facoltà agli enti locali di iscrivere nell'apposito intervento di ciascun servizio l'importo dell'ammortamento accantonato per i beni relativi, almeno per il 30% del valore calcolato secondo i criteri dell'articolo 229 del Tuel.

256. L'utilizzazione delle somme accantonate ai fini del reinvestimento è effettuata dopo che gli importi sono rifluiti nel risultato di amministrazione di fine esercizio ed è possibile la sua applicazione al bilancio in conformità all'articolo 187.

Controlli specifici: Organismi partecipati

257. In caso di esternalizzazioni dei servizi ai sensi del comma 30 dell'art.3 della L. 244/07 i provvedimenti di trasferimento delle risorse umane, finanziarie e strumentali devono essere in misura adeguata rispetto alle funzioni esternalizzate e devono comportare una conseguente riduzione della dotazione organica.

258. E' opportuno stratificare per destinazione l'onere a carico del bilancio di previsione per i servizi esternalizzati:

- per acquisizione beni e servizi (esclusi acqua, energia elettrica, gas e rifiuti);
- per trasferimenti in conto esercizio;
- per trasferimenti in conto impianti;
- per concessione di crediti;
- per copertura disavanzi di consorzi, aziende speciali ed istituzioni;
- per aumenti di capitale non per perdite di società di capitale;
- per aumenti di capitale per perdite di società di capitale;
- per altro (da specificare).

259. Bisogna altresì verificare se gli ultimi bilanci approvato dagli organismi partecipati presentano perdite che richiedono gli interventi di cui agli artt. 2447 e 2482 ter del codice civile e se le quote a carico dell'ente sono finanziate nel bilancio di previsione.

Controlli specifici: Trasferimenti per copertura perdita di società partecipata dovuta alla copertura di spese sociali.

260. Qualora un ente locale intenda stabilire una tariffa non in grado di coprire completamente i costi del servizio, trasferendone parte a spesa sociale, deve individuare nel momento in cui assume detta determinazione i mezzi di bilanci con i quali far fronte ad una spesa di sua natura a carattere continuativo. Le modalità di resa del servizio non possono pertanto essere uno strumento per eludere la copertura, trasferendo al soggetto esterno la spesa e determinando in tale soggetto esterno perdite di bilancio.

260. I contributi erogati dagli enti locali a compensazione di tariffe sociali costituiscono infatti il corrispettivo di un servizio il cui costo è assunto totalmente o parzialmente dalla collettività locale ove l'importo di tali contributi costituisce spesa corrente per l'ente locale, alla cui copertura l'ente deve provvedervi già in sede di bilancio di previsione.

261. Il mancato versamento da parte del comune di un contributo a compensazione della tariffa sociale atto a determinare perdite in capo alla società costituisce altresì un comportamento elusivo degli obiettivi del patto di stabilità.

Controlli specifici: Restrizione sui trasferimenti e sulle garanzie dell'ente locale alle società partecipate in perdita.

262. Il comma 19 dell'art.7 del D.L n.78/2010 ha previsto che gli enti locali, non possano, salvo quanto previsto dall'art. 2447 codice civile (e per analogia l'art.2482 ter cod.civ per le S.r.l.), effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle

società partecipate non quotate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali.

263. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti alle società di cui al primo periodo a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti.
264. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati tali interventi.

Controlli specifici: spese di investimento finanziate con indebitamento

Spese di investimento con esborsi finanziari

265. Le spese d'investimento previste nel bilancio di previsione possono essere finanziate con indebitamento così distinto:
- aperture di credito;
 - prestito obbligazionario;
 - prestito obbligazionario in pool;
 - assunzione di mutui flessibili;
 - assunzione di mutui;
 - cartolarizzazioni di flussi di entrata;
 - cartolarizzazioni con corrispettivo iniziale inferiore all'85% dei prezzi di mercato dell'attività;
 - cartolarizzazioni garantite da pubbliche amministrazioni;
 - operazioni di cessione o cartolarizzazione dei crediti vantati da fornitori di beni e servizi per i cui pagamenti l'ente assume, ancorchè indirettamente, nuove obbligazioni, anche mediante la ristrutturazione dei piani di ammortamento;
 - premio da introitare al momento del perfezionamento di operazioni derivate.
266. Ai sensi dell'art. 119 della Costituzione e dell'art. 30, comma 15, della L. n. 289/02 sussiste il divieto per gli enti di indebitarsi per finanziare spese diverse da quelle di investimento. La definizione di indebitamento e delle spese di investimento finanziabili con lo stesso, sono contenute nell'art. 3, commi da 16 a 21 della L. 350/2003.

Spese di investimenti senza esborsi finanziari

267. Oltre agli investimenti onerosi previsti nel bilancio possono essere programmati altri investimenti senza esborso finanziario come segue:
- opere a scomputo di permesso di costruire;
 - acquisizione gratuite da convenzioni urbanistiche;
 - da permuta;
 - da project financing;
 - da trasferimento di immobili ex art.128, comma 4 e art.53, comma 6 del d.lgs.163/2006.

Acquisizione di beni in leasing

268. Il leasing costituisce una forma di indebitamento ulteriore rispetto a quelle indicate dall'art.3, comma 17 della L. n.350/2003. L'Organo di revisione deve verificare che i leasing sono destinati all'acquisizione di investimenti.

Finanziamento delle opere pubbliche mediante il leasing immobiliare in costruendo

269. Per quanto riguarda le opere pubbliche finanziate con il leasing immobiliare in costruendo, si precisa che:

- la disciplina contenuta negli artt. 3, co. 15 bis e 160 bis del d. lgs. 13 aprile 2006, n. 163 riguarda unicamente ed esclusivamente le modalità contrattuali che debbono essere seguite dagli enti pubblici che intendono avvalersi del leasing immobiliare in costruendo per la realizzazione di un'opera pubblica e non esaurisce gli obblighi e le verifiche che, in concreto, devono compiere le Amministrazioni prima di ricorrere al tale strumento;
- la natura, la struttura e la tipologia del contratto di locazione finanziaria concluso dagli enti pubblici è la medesima di quello concluso dagli altri soggetti che operano all'interno dell'ordinamento, fatte salve le modalità procedurali contenute nei citati artt. 3, co. 15 bis e 160 bis del Codice dei contratti pubblici e l'osservanza dei vincoli di finanza pubblica;
- la caratteristica essenziale e strutturale del contratto di leasing è la possibilità concessa al locatario – nel caso di specie, l'Amministrazione pubblica – di avere un diritto di opzione, esercitabile al termine della locazione, che consente il riscatto e l'acquisto a titolo definitivo del bene, ad un prezzo prefissato. Si tratta di un diritto e non di un obbligo di riscatto. L'assenza del diritto di opzione, così come clausole che, di fatto, comportino il riscatto obbligatorio fanno venire meno l'essenza stessa del contratto di leasing immobiliare in costruendo;
- il bene concesso in locazione finanziaria all'Amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte di quest'ultima. In caso di mancato riscatto conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene. Conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle Amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili;
- l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante questo contratto, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dall'aggiudicatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'Amministrazione. Tuttavia, potrebbe ammettersi la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria, cosicché nel momento in cui spira il termine del contratto di leasing il bene conservi un'apprezzabile valore di mercato che, al contrario verrebbe meno ove vi fosse coincidenza tra scadenza del contratto di locazione finanziaria e diritto di superficie. Infatti, in quest'ultimo caso, nel momento in cui cessa il diritto di superficie l'ente pubblico non solo riacquista la piena proprietà dell'area ma anche quella dell'opera realizzata sulla stessa, indipendentemente dall'esercizio del diritto di opzione e, addirittura, anche nel caso in cui non intendesse esercitare l'opzione;
- la scelta dello strumento da utilizzare per la costruzione di un'opera pubblica deve essere compiuta dall'ente pubblico interessato in concreto, valutando le diverse possibilità di realizzazione e finanziamento, in base ai parametri dell'efficienza, efficacia ed economicità che devono presiedere

allo svolgimento dell'azione amministrativa. Pertanto, la scelta di ricorrere al leasing immobiliare in costruendo può essere effettuata, unicamente ed esclusivamente, se più vantaggiosa sia dal punto di vista finanziario che economico, rispetto alle altre modalità in astratto utilizzabili, ivi compreso il ricorso ad indebitamento. A quest'ultimo riguardo, l'ente pubblico deve valutare attentamente i costi del ricorso ad indebitamento rispetto a quelli inerenti il ricorso al leasing immobiliare e ove questi ultimi siano superiori l'ente, anche al fine di evitare un possibile danno, potrà adottare questo strumento contrattuale unicamente ove altri vantaggi, analiticamente e specificamente individuati, siano superiori ai maggiori costi, comportando un vantaggio complessivo per l'ente. La valutazione deve essere compiuta non solo sulla base degli interessi che devono essere corrisposti per l'impegno finanziario del mutuante ovvero del finanziatore dell'opera, ma anche in relazione a tutti i costi, direttamente o indirettamente, collegati all'intervento, a seconda della modalità contrattuale prescelta;

- l'utilizzo del leasing immobiliare implica che, per il periodo contrattuale, l'ente vincoli e destini in via continuativa una parte delle risorse disponibili per pagare i canoni di locazione. Si tratta di un vincolo che, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, è assimilabile al debito ove i rischi inerenti l'esecuzione dell'opera e quelli relativi alla sua gestione ricadano sull'Amministrazione. Analogamente, se l'opera è costruita su un terreno di proprietà dell'ente pubblico (anche per il tramite della dell'utilizzazione del diritto di superficie concesso al locatore per un periodo corrispondente a quello della durata della locazione finanziaria) o se il contratto prevede clausole che, di fatto, configurano un riscatto obbligato in capo all'Amministrazione l'ammontare dei canoni che annualmente l'ente deve pagare è assimilabile al debito ai fini della verifica dei parametri che in materia di debito gli enti pubblici sono tenuti ad osservare;
- lo strumento contrattuale del leasing immobiliare non può essere utilizzato per eludere vincoli di finanza pubblica che l'ente è tenuto ad osservare. Ove non sia stato rispettato il patto di stabilità interno, nell'esercizio successivo il Comune o la Provincia non può finanziare investimenti ricorrendo all'indebitamento e, viste le caratteristiche del contratto come sopra delineate, non può ricorrere al leasing immobiliare in costruendo per addivenire alla realizzazione delle opere pubbliche. Analogamente, ove l'ente per altre ragioni non possa ricorrere al debito per finanziare gli investimenti non può utilizzare, con finalità elusiva, il contratto in questione.

Controlli specifici: verifica della capacità di indebitamento

270. L'Organo di revisione deve verificare che l'ammontare dei prestiti previsti per il finanziamento di spese in conto capitale risulti compatibile con il limite della capacità di indebitamento previsto dall'articolo 204 del Tuel; tale articolo prevede che, oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203 del Tuel (avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento ed avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni) l'ente locale possa assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207 del Tuel (garanzie fideiussorie rilasciate a favore di terzi), al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, rispetta il limite previsto dall'art.204 del Tuel.

271. Tipologie di indebitamento: nell'indebitamento devono essere altresì compresi i prestiti ammortizzati direttamente dall'ente anche se assistiti da contributi a rimborso a carico di altri enti pubblici. Nell'indebitamento non devono essere compresi i mutui attivati dall'ente locale con ammortamento a totale carico dello Stato ai sensi dell'art.1, comma 75 della L. 311/04.
272. Non sono da considerare nell'indebitamento i mutui la cui rata di ammortamento è a carico di un'altra amministrazione pubblica (art.1 commi 75 e 76 della L. 311/04). A tal fine se:
- il prestito è contratto dal Comune e rimborsato all'istituto di credito da altra amministrazione pubblica, non è indebitamento del Comune (entrata rilevata nel titolo IV);
 - Il prestito è contratto dal Comune e rimborsato dal Comune con contributo totale o parziale di altra pubblica amministrazione è indebitamento del Comune e le somme per pagamento delle rate sono iscritte nel bilancio dello stesso;
 - il prestito è contratto dal Comune e rimborsato pro-quota ciascuno degli enti deve iscrivere nel proprio bilancio le somme per il pagamento delle rate e l'indebitamento deve essere rilevato pro-quota.
273. Non costituisce altresì nuovo indebitamento l'assunzione di prestiti e le emissioni obbligazionarie il cui ricavato è destinato all'estinzione anticipata di precedenti operazioni di indebitamento, che consentono una riduzione del valore finanziario delle passività.

Controlli specifici: verifica del limite dell'anticipazione di tesoreria

274. L'anticipazione di tesoreria ha lo scopo di fronteggiare lo sfasamento temporale che può verificarsi nei flussi delle spese rispetto a quello delle entrate. Non deve rappresentare una risorsa aggiuntiva per l'Ente in quanto si tratta di un affidamento destinato a garantire l'elasticità di cassa necessaria per lo svolgimento dell'attività ordinaria.
275. La natura dell'affidamento esige che l'importo sia commisurato alla previsione di entrata dell'Ente e rapportato all'ammontare delle entrate ordinarie.
276. L'anticipazione di tesoreria è un'operazione che inerisce strettamente con la funzione del tesoriere in quanto la normativa vigente ne statuisce l'obbligo di concessione, disciplinandone l'erogazione.
277. Presupposto giuridico dell'anticipazione di tesoreria è la deliberazione dell'Organo esecutivo dell'Ente, in cui deve essere specificato l'importo dell'anticipazione, l'impegno a rimborsare e la durata.
278. Data la sua natura, può essere concessa esclusivamente dal tesoriere/cassiere.
279. L'Organo di revisione deve verificare che l'importo massimo concedibile sia strettamente commisurato alle entrate accertate dell'Ente nella misura dei 3/12 delle entrate accertate nel penultimo anno precedente relative ai primi tre titoli di entrata.
280. Dall'esercizio finanziario 2010, il limite dei 3/12 (25%) può essere maggiorato dell'importo equivalente al credito dell'imposta comunale sugli immobili che le singole amministrazioni comunali possono vantare nei confronti dello Stato per effetto della L. 24 luglio 2008, n.126.
281. Per gli enti locali l'anticipazione va erogata al netto di eventuali precedenti utilizzi di somme a destinazione vincolata (art. 195, comma 1, Tuel) e di eventuali fidejussioni rilasciate per conto dell'ente.

Controlli specifici: verifica degli strumenti finanziari anche derivati

282. Nel caso in cui l'ente abbia in corso contratti relativi a strumenti finanziari anche derivati, ai sensi del comma 8 dell'art.62 del D.L. n.112/2008, sussiste l'obbligo di allegare al bilancio di previsione e al bilancio consuntivo una nota informativa che evidenzia gli oneri e gli impegni finanziari,

rispettivamente stimati e sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata.

283. L'Organo di revisione, nel caso, deve verificare che dalla nota allegata al bilancio, risultino previsti i seguenti impegni finanziari derivanti da tali contratti:

- contratto n.;
- inizio contratto;
- termine contratto;
- importo impegni finanziari previsti per nell'anno di riferimento del bilancio di previsione;
- il *mark to market* (alla data di approvazione dell'Organo esecutivo dello schema di bilancio);
- possibilità di estinzione anticipata (si/no);
- condizione e penali per estinzione anticipata;
- ammontare delle passività totali sottostanti oggetto di copertura:
 - a) mediante contratti con swap di tasso di interesse
 - b) mediante altre forme contrattuali

Allocazione in bilancio dei flussi finanziari da contratti "derivati" -

284. Il punto 24 del Pcel n.2 prevede che la rilevazione dei flussi finanziari conseguenti l'esistenza di contratti "derivati" in relazione al sottostante indebitamento debba avvenire nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio. Pertanto dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".

285. I flussi in entrata "una tantum" conseguenti la rimodulazione temporale o la ridefinizione delle condizioni di ammortamento - i cosiddetti "up front" – devono essere contabilizzati nel Titolo IV cat. 4^a dell'entrata.

286. Nello stesso modo devono essere contabilizzate le regolazioni dei flussi annuali che non hanno natura di scambio di soli interessi.

287. La regolazione annuale di differenze di flussi di interessi trova rilevazione rispettivamente, per l'entrata nel Titolo III e per la spesa nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva viene accantonata in un apposito fondo, contenuto a fine esercizio nell'avanzo di amministrazione, destinato a garantire i rischi futuri del contatto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti.

Controlli specifici: verifica dei servizi per conto di terzi

288. Le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi, inclusi i fondi economici, sono ordinati esclusivamente in capitoli e devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione.

289. Esse registrano entrate e spese di natura e di importo corrispondente ove l'ente agisce quale soggetto la cui attività è meramente strumentale per la realizzazione di interessi di un altro soggetto, rappresentando entrate la cui riscossione fa sorgere automaticamente l'obbligo di effettuare il pagamento del corrispondente importo, ovvero dal pagamento di una spesa nasce il diritto dell'ente ad ottenere il rimborso della somma.

290. Esse strettamente riguardano tassativamente:

- a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto IRPEF, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
- b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;

- c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
- d) il rimborso dei fondi economici anticipati all'economista;
- e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- f) le entrate e le spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi

Bilancio di previsione: collegamento con il risultato degli esercizi precedenti

- 291. Il bilancio di previsione è un bilancio finanziario di competenza «mista» per effetto della previsione dell'art. 165, c. 11 del Tuel, per la quale «l'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e 188 del Tuel, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese. Il risultato di amministrazione, da considerare per ogni effetto di legge, salvo deroghe di legge, è quello accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione. Esso può essere utilizzato, con l'iscrizione in bilancio, per le destinazioni espressamente previste dall'art. 187 del Tuel.
- 292. L'avanzo presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio può essere iscritto in bilancio ed anche assegnato contabilmente, ma l'obbligazione giuridica è perfezionabile solo dopo l'approvazione del rendiconto.
- 293. Quadri riepilogativi. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ha stabilito che tra i modelli di bilancio di previsione di province, unioni di comuni e comuni ve ne sia uno definito «quadro generale riassuntivo», che riepiloga le previsioni dei vari titoli di entrata e di spesa ed un altro definito «risultati differenziali».

Bilancio di previsione : verifiche sulla mancata approvazione entro il termine

- 294. L'Organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione venga approvato nel termine del 31 dicembre o del suo differimento in quanto l'art.141, comma 1 lettera c) del Tuel prevede lo scioglimento del consiglio comunale quando il bilancio non sia approvato nei termini.
- 295. Lo statuto dell'ente deve disciplinare le modalità di nomina del commissario per la predisposizione dello schema e per l'approvazione del bilancio. Se lo statuto non prevede le modalità o l'ente non provvede all'approvazione entro 50 giorni dalla scadenza del termine vi provvede il prefetto (art.1 L. 24/4/2002, n.75, art.1, comma 1/bis della L. n. 26/2005 e art. 1 comma 156 della L. 23/12/2005, n° 266).
- 296. Della nomina del commissario in sostituzione del Consiglio inadempiente deve essere data comunicazione al prefetto per avviare la procedura di scioglimento del Consiglio.
- 297. Nel caso di mancata disciplina statutaria, trascorso il termine entro il quale il bilancio deve essere approvato, senza che l'Organo esecutivo abbia predisposto il relativo schema viene nominato dal Prefetto un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al Consiglio. Il prefetto con lettera notificata ai singoli consiglieri assegna un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione.
- 298. Anche nel caso in cui il Consiglio non abbia approvato nei termini il bilancio predisposto dall'Organo esecutivo il prefetto notifica ai consiglieri un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione.
- 299. Decorsi infruttuosamente i termini di cui sopra il Prefetto si sostituisce mediante commissario all'amministrazione inadempiente ed inizia la procedura per lo scioglimento del Consiglio.

Bilancio di previsione: verifiche sulla pubblicazione

300. L'art. 32, comma 2, L. 18/6/2009, n.69 prevede che dal 1/1/2010 le Province ed i Comuni con popolazione superiore a 20.000 abitanti devono pubblicare il bilancio di previsione sul proprio sito informatico. L'obbligo può essere assolto utilizzando siti informatici di altre amministrazioni ed enti pubblici obbligati, ovvero di loro associazioni. Con apposito decreto saranno stabilite le modalità applicative.
301. Resta l'obbligo di pubblicare il bilancio su almeno due quotidiani aventi particolare diffusione nel territorio di competenza, nonché su almeno un quotidiano a diffusione nazionale e su un periodico.

Bilancio di previsione: parere dell'Organo di revisione

302. Il Parere, che l'Organo di revisione deve rendere sul bilancio di previsione, è obbligatorio ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), del Tuel e, tenuto conto anche del Parere espresso dal Responsabile del Servizio Finanziario, deve esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, delle variazioni rispetto agli esercizi precedenti, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile.
303. Il giudizio deve riguardare in particolare:
- la correttezza della valutazione in termini previsionali e finanziari, di operazioni da valutare da un punto di vista economico e patrimoniale (congruità);
 - la correttezza delle impostazioni di bilancio in conformità alle politiche dell'Ente e inserite nel più vasto sistema di previsioni annuali e pluriennali (coerenza);
 - la possibilità di considerare la realizzazione della previsione competente dal punto di vista finanziario, dell'esercizio di riferimento (la cosiddetta "attendibilità contabile").
304. Nel Parere deve essere attestato il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e del Patto di stabilità interno per gli enti cui esso si applica.
305. La Relazione deve altresì dare un giudizio riguardo all'attendibilità e alla congruità delle previsioni di bilancio in base alla verifica dell'accertabilità ed esigibilità delle previsioni di entrata e la congruità e compatibilità della previsione di spesa per l'equilibrio della gestione.
306. Il Parere dovrà evidenziare previsioni di entrate prive di certezza o accertabili nel corso dell'esercizio e, se collegate a previsioni di spesa, gli impegni relativi potranno essere assunti solo dopo il conseguimento di tali entrate.
307. 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.
308. Per le spese non quantificabili in sede di bilancio (es. rinnovi contrattuali, spese legali, ecc.), l'Organo di revisione deve suggerire verifiche periodiche, adottando immediato provvedimento di riequilibrio nel caso la previsione si rivelasse insufficiente.
309. Ai fini della congruità ed attendibilità, come già argomentato, non si può prescindere da un confronto delle previsioni con i dati dei consuntivi degli anni precedenti e dall'analisi degli scostamenti.
310. L'Organo di revisione deve eventualmente suggerire al Consiglio le misure da adottare per assicurare l'attendibilità delle impostazioni.
311. Il Parere è obbligatorio e l'Organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti e a motivare l'eventuale mancata adozione delle misure proposte dal Collegio anche in ordine alla proposta di apposizione di vincoli sull'avanzo di amministrazione.

312. L'Organo di revisione, pertanto, dopo aver

- verificato che il bilancio è stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'articolo 162 del Tuel, dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del principio contabile n. 1 degli enti locali;
- rilevato la coerenza interna, la congruità e l'attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti;
- rilevato la coerenza esterna ed in particolare la possibilità con le previsioni proposte di rispettare i limiti disposti per il patto di stabilità e delle norme relative al concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica;

può esprimere il proprio parere favorevole sulla proposta di bilancio di previsione e sui documenti allegati.

313. Nel caso in cui sussistano particolari criticità tali da inficiare l'osservanza dei principi o dei postulati di bilancio di cui all'art.162, comma 1 del Tuel come integrati dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali, o il mancato rispetto delle norme di coordinamento di finanza pubblica l'Organo di revisione esprimerà un parere non favorevole, oppure un parere favorevole con riserva su specifiche problematiche emerse nel corso dell'analisi.

314. Nel caso in cui le previsioni portino a non rispettare il patto di stabilità o il contenimento delle spese di personale il parere può essere così articolato:

a) L'Organo di revisione esprime parere favorevole sulla proposta di bilancio e relativi allegati relativamente a:

- osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'articolo 162 del Tuel, dei postulati dei principi contabili degli enti locali e del principio contabile n. 1 degli enti locali;
- coerenza interna, congruità e attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti

b) e parere non favorevole relativamente al mancato rispetto del principio della coerenza esterna ed in particolare sulla impossibilità con le previsioni proposte di rispettare i limiti disposti dalla legge per il patto di stabilità e le norme di coordinamento in ordine al contenimento della spesa di personale.

BILANCIO DI PREVISIONE: LE VARIAZIONI

315. Il Collegio dovrà esprimere un Parere anche sulle variazioni al bilancio qualora gli stanziamenti previsti debbano subire modifiche perché esuberanti o insufficienti.

316. Queste possono suddividersi in due categorie:

- variazioni di bilancio che danno luogo a maggiori o minori entrate con conseguenti minori o maggiori spese;
- storni di fondi fra interventi del bilancio, lasciando immutato il livello complessivo dell'entrata e della spesa.

317. Le variazioni al bilancio spettano all'Organo consiliare e possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno. Non sono possibili spostamenti fra competenza e residui nonché spostamenti da servizi per conto di terzi su altre parti del bilancio.

318. Le variazioni al bilancio devono rispettare tutti i principi previsti per la redazione del bilancio di previsione e rappresentano la flessibilità dello stesso e possono essere assunte entro il termine ultimo del 30 novembre.
319. Per le Delibere di variazione al bilancio sono valide le osservazioni fatte per le verifiche sul documento previsionale, aggiungendo però che le stesse possono essere adottate in casi di urgenza ai sensi dell'art. 175, comma 4, del Tuel ed in questo caso è prescritta la ratifica da adottarsi dall'Organo consiliare entro i successivi sessanta giorni, a pena di decadenza, e comunque entro la fine dell'anno in corso. In caso di mancata ratifica l'Organo consiliare deve adottare entro l'ulteriore termine di 30 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.
320. In tal caso, il Parere dell'Organo di Revisione deve essere presentato alla Giunta. Tale ipotesi costituisce, infatti, un'eccezione all'attività di controllo preventivo dell'Organo di revisione, che generalmente è esercitata sulle proposte di Deliberazione del Consiglio. In tal caso, invece, la Giunta si sostituisce all'Organo consiliare e l'Organo di revisione deve esprimere il proprio parere su richiesta della stessa. Le Delibere di variazione al bilancio dovranno essere corredate dal Parere di regolarità tecnica e di copertura finanziaria che viene rilasciato dal Responsabile del Servizio Finanziario.
321. L'Organo di revisione per esprimere pertanto 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 triennale e l'elenco annuale dei lavori pubblici, la relazione previsionale e programmatica e il bilancio pluriennale.
322. 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.
323. Il Parere dell'Organo di revisione deve essere 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.

Documento n. 6

L'Organo di revisione: controlli sulla gestione finanziaria e adempimenti contabili.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 234 del Tuel

CRITERI APPLICATIVI

1. I controlli conseguenti alle funzioni assegnate all'Organo di revisione dall'art. 239, co. 1, lett. c), del Tuel, ed i sopravvenuti adempimenti assegnati dalla legislazione, sono le seguenti:

- vigilanza sull'attività contabile, finanziaria ed economica della gestione;
- verifica sulla gestione delle entrate;
- verifica sulla gestione delle spese;
- controllo sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate e di impegno, liquidazione e pagamento delle spese;
- controlli sulla tempestività dei pagamenti;
- vigilanza sui pagamenti superiori a 10.000 Euro;
- controllo sul permanere degli equilibri di bilancio;
- verifica dei requisiti di struttura del bilancio;
- controlli sul patrimonio dell'Ente;
- vigilanza sull'attività contrattuale;
- controlli sull'acquisizione di beni e servizi;
- vigilanza sull'esecuzione di lavori pubblici;
- controllo sulla regolarità finanziaria e sui risultati conseguiti nella realizzazione di opere pubbliche;
- vigilanza sull'Albo dei beneficiari di provvidenza economiche;
- vigilanza sulle disposizioni in materia di rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti;
- vigilanza sui contributi e le sovvenzioni erogate.

CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

2. Per ciascuno degli adempimenti sopra indicati, illustriamo più nel dettaglio le attività e gli interventi richiesti all'Organo di revisione dell'Ente Locale.

La vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione

3. Il controllo di tipo contabile viene definito come quell'insieme di operazioni con le quali l'Organo di revisione verifica gli atti dell'Ente, alla luce delle norme di legge, di statuto, del regolamento di contabilità e dei principi contabili. Per questo, la vigilanza sulla regolarità contabile è realizzata mediante attività ed operazioni aventi ad oggetto atti e documenti prodotti dall'Ente che hanno contenuto e rilevanza relativamente alla contabilità pubblica istituzionale e sugli adempimenti obbligatori da un punto di vista contabile per intercettare a titolo indicativo e non esaustivo:

- *l'esecuzione di spese senza copertura finanziaria o senza assunzione dell'impegno;*
- *l'irregolare tenuta della contabilità;*
- *variazioni al bilancio di Giunta non sottoposte a ratifica del Consiglio;*
- *l'evidente mancata attendibilità delle previsioni di entrata e sottostima delle spese;*
- *la mancanza di pareri sugli atti amministrativi;*
- *la gestione provvisoria non autorizzata;*
- *l'utilizzo di entrate con vincolo di destinazione per scopi diversi;*
- *il mancato rispetto del limite di anticipazione di tesoreria e per il ricorso all'indebitamento;*
- *la mancata adozione dei piani economico-finanziari quando previsti;*
- *la mancata resa del conto degli agenti contabili;*
- *la mancata predisposizione nei termini dello Schema di bilancio e di rendiconto da parte della Giunta;*
- *il mancato rispetto dei termini per l'approvazione del Bilancio e del Rendiconto;*
- *la mancata adozione dei provvedimenti di ripiano del disavanzo e del riequilibrio della gestione;*

- l'esistenza di debiti fuori bilancio senza provvedimento di copertura;
- l'esistenza di gestioni fuori bilancio;
- la mancata tenuta degli inventari;
- la mancata adozione della Delibera di dissesto;
- la violazione di norme fiscali, previdenziali ed assicurative sanzionabili;
- la non applicazione delle sanzioni sul mancato rispetto del Patto di stabilità;
- il mancato rispetto della normativa sui limiti assunzioni del personale;
- il mancato rispetto dei vincoli di spesa sul personale e nella contrattazione decentrata integrativa;
- il mancato rispetto della normativa contrattuale e delle procedure di aggiudicazione che vadano ad inficiare la "par condicio" dei concorrenti;
- la rilevazione di reati commessi durante la gestione.

4. Il controllo contabile presenta i seguenti contenuti:

- verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nella tenuta della contabilità;
- verifica del rispetto dei principi contabili elaborati ed approvati, sia in materia di contabilità pubblica, sia di contabilità del sistema privato;
- verifica in ordine ai metodi, alle tecniche e alle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi di esercizio dell'Ente.

5. Il controllo contabile presenta caratteri che permettono, se considerati unitariamente, di definirne la natura (caratteri estensibili anche agli altri procedimenti di controllo) del:

- controllo interno: in effetti è realizzato da un Organo dell'Ente che è incardinato nella struttura e nell'organizzazione, non riguardando perciò rapporti intersoggettivi, inserendosi da una parte nei rapporti interorganici tra gli Organi e le strutture che in concreto agiscono nella gestione, dall'altra collaborando con il Consiglio dell'Ente;
- controllo di legittimità e di merito;
- controllo che si estrinseca con criteri logico-sistematici: non può pertanto essere inteso quale controllo analitico su ogni titolo di entrata e di spesa, quindi su tutti i documenti contabili dell'Ente. La logica e la sistematicità del controllo si realizzeranno attraverso l'utilizzo di adeguate schede di lavoro, compilate in funzione delle verifiche svolte, considerando nella loro completezza le componenti, le strutture e le attività dell'Ente;
- controllo continuo e concomitante: si effettua attraverso un processo che non ha termine nel periodo in cui le operazioni si svolgono e nel loro divenire;
- controllo preordinato all'esercizio della funzione referente: questa nasce dal dovere che l'Organo di revisione ha di collaborare con il Consiglio nella sua funzione di indirizzo e controllo.

Le verifiche sulla gestione delle entrate

6. L'art. 178 del Tuel, individua quali fasi della gestione delle entrate:

- l'accertamento: l'Ente, sulla base di idonea documentazione, verifica la ragione del credito e l'esistenza di idoneo titolo giuridico, identifica il debitore e quantifica la somma da incassare e la relativa scadenza;
- la riscossione: consistente nel materiale introito, da parte del Tesoriere o di altri incaricati, delle somme dovute all'Ente. Se l'introito delle somme viene effettuato dal Tesoriere, la fase di riscossione coincide con quella di versamento;
- il versamento: l'ultima fase della gestione delle entrate, in cui gli incaricati della riscossione versano al Tesoriere quanto incassato.

7. Se le fasi della riscossione e del pagamento hanno rilevanza ai fini della gestione di cassa o del corretto adempimento degli obblighi che fanno carico al Tesoriere ed agli altri agenti contabili, assolutamente centrale ai fini della contabilità finanziaria è la fase dell'accertamento.

8. Ai sensi di quanto disposto dall'art. 179, commi 1 e 2, del Tuel, *“l'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. L'accertamento delle entrate avviene: a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge; b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico; c) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa; d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici”*.
9. Tenuto conto anche di quanto disposto dal successivo comma 3 del medesimo articolo, è assolutamente indispensabile che l'accertamento delle diverse entrate sia oggetto di una specifica attività, al pari di quella inerente gli impegni di spesa, da parte dei titolari dei centri di responsabilità incaricati della gestione delle diverse parti del bilancio. Qualora l'accertamento, in aderenza al principio della prudenza, specie di talune entrate (es. sanzioni al codice della strada, contributi per permessi di costruire), avvenga "per cassa", come conseguenza dell'attività di riscossione, l'Organo di revisione deve invitare l'ente a monitorare i rischi di prescrizione e ad attivare le idonee procedure per il recupero dei crediti per i quali non si è proceduto ad operare l'accertamento.
10. L'Organo di revisione, nel corso dell'esercizio, deve provvedere, anche con controlli “a campione”, a verificare:
- che l'attività di accertamento delle singole entrate venga effettuata correttamente, nei tempi e nei modi previsti;
 - l'andamento complessivo delle entrate, per tenere sotto controllo gli equilibri generali del bilancio, che possono risultare compromessi in presenza di entrate tendenzialmente inferiori a quanto previsto inizialmente.
11. A tal fine, è tuttavia necessario tener presente che l'andamento di talune entrate può essere verificato mensilmente. Per le altre, è necessario attendere determinate scadenze (Ici), in quanto l'accertamento è, o la conseguenza di comunicazioni di soggetti terzi che vanno puntualmente verificate (trasferimenti erariali o regionali, addizionale Irpef), o la conseguenza di specifiche attività, predisposizione ruoli, effettuazione conteggi, invio bollettini, rilascio concessioni, notifica verbali, lettura di contatori, da parte di singoli uffici e servizi dell'Ente. In questo caso, la verifica da parte dell'Organo di revisione non può limitarsi al semplice dato contabile, ma dovrebbe riguardare, sia pure a livello di controlli “a campione”, anche le singole attività che determinano le diverse entrate, al fine di evidenziare se si registrano ritardi, inadempienze, etc.
12. Sulla base dei predetti principi, l'Organo di revisione deve altresì accertare, a fine esercizio, il corretto accertamento dei residui attivi. In merito a ciò, si ricorda che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 189 del Tuel:
- *“costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio;*
 - *sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'Ente Locale creditore della correlativa entrata;*
 - *alla chiusura dell'esercizio costituiscono residui attivi le somme derivanti da mutui per i quali è intervenuta la concessione definitiva da parte della Cassa depositi e prestiti o degli Istituti di previdenza ovvero la stipulazione del contratto per i mutui concessi da altri Istituti di credito;*
 - *le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione”*.

13. L'Organo di revisione, procedendo anche *"a campione"*, verifica anche che sui titoli di entrata dei documenti di bilancio siano stati riportati i codici gestionali di cui al Decreto Mef 18 febbraio 2005 di introduzione del Siope (*"Sistema informativo delle operazioni degli Enti pubblici"*, di cui all'art. 28, della L. n. 289/02 - *"Finanziaria 2003"*), come sostituito dal Decreto Mef 14 novembre 2006, n. 1355533. Gli Enti Locali devono garantire una corretta applicazione della codifica su ogni titolo di entrata, evitando l'adozione del criterio della prevalenza, regolarizzando le operazioni effettuate in assenza di titolo e non imputando provvisoriamente ai capitoli dei servizi conto terzi.
14. Infine, in conseguenza delle novità introdotte in materia di tributi locali e di *"Federalismo fiscale municipale"* di cui al D.Lgs n.23/2011, risulta necessario che l'Organo di revisione verifichi la quantificazione e la corretta contabilizzazione dei trasferimenti erariali ivi inclusi quelli *"fiscalizzati"* per effetto del federalismo fiscale e le entrate derivanti dalle nuove forme di imposizione municipale.

Le verifiche sulla gestione della spesa

15. L'art. 182 del Tuel fissa le seguenti fasi della gestione della spesa:
- l'impegno: a seguito di un'obbligazione giuridicamente perfezionata, viene determinata la somma da pagare, individuato il creditore, indicata la ragione e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio;
 - la liquidazione: in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto;
 - l'ordinazione: che consiste nella disposizione impartita, mediante il mandato di pagamento, al Tesoriere dell' Ente Locale di provvedere al pagamento delle spese;
 - il pagamento: la materiale estinzione del debito da parte del Tesoriere.
16. Come per l'entrata, la fase di maggior rilievo per la spesa, ai fini della contabilità finanziaria, è sicuramente quella dell'impegno. Di conseguenza, le verifiche dell'Organo di revisione sulla gestione della spesa devono riguardare innanzi tutto le modalità con cui, tenuto conto di quanto previsto dal Tuel e dal Regolamento di contabilità, vengono assunti gli impegni anche di natura pluriennale.
17. In considerazione di ciò, occorre tenere presente che un impegno di spesa può considerarsi legittimamente assunto solo quando sussistono le seguenti condizioni:
- che si sia in presenza di una *"obbligazione giuridicamente perfezionata"*, ovvero di un atto formale che determina l'assunzione di un debito (e non di una semplice previsione di spesa) per l'ente;
 - che sia determinata con esattezza la somma da pagare;
 - che venga individuato il soggetto creditore;
 - che sia indicata la ragione del debito (ovvero la motivazione della spesa);
 - che sussista in bilancio la necessaria disponibilità finanziaria.
18. A tale regola fanno eccezione le spese per le quali l'obbligazione giuridica esiste ma non è determinata nei suoi elementi specifici (spese per trattamento economico tabellare già attribuito ai dipendenti e gli oneri relativi, le rate di ammortamento di mutui e prestiti e le spese dovute in forza di contratti o norme di legge) e quelle per le quali non esiste l'assunzione dell'obbligazione giuridica (prenotazione d'impegni, spese in conto capitale finanziate da mutui o da altre entrate ad esse destinate e spese correnti e in conto capitale correlati ad accertamenti di entrata).
19. La verifica di questi presupposti per la legittima assunzione di un impegno di spesa, se è importate nel corso dell'esercizio, è assolutamente indispensabile a fine esercizio, in sede di accertamento dei residui passivi. Ciò in quanto l'art. 190 del Tuel, a questo proposito, stabilisce che:
- *"costituiscono residui passivi le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio;*
 - *è vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'art. 183;*
 - *le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione"*.

20. Una puntuale verifica, ovviamente "a campione", della sussistenza di questi requisiti in ordine ai residui passivi costituisce uno dei fondamenti dell'attività di controllo dell'Organo di revisione sul Conto consuntivo.
21. Procedendo sempre "a campione", l'Organo di revisione verificherà che sui titoli di spesa dei documenti di bilancio siano stati riportati i codici gestionali di cui al citato Decreto Mef 18 febbraio 2005 di introduzione del Siope. Gli Enti Locali devono garantire una corretta applicazione della codifica su ogni titolo di spesa evitando l'adozione del criterio della prevalenza, regolarizzando le operazioni effettuate in assenza di titolo e non imputando provvisoriamente ai capitoli dei servizi conto terzi.
22. Nel corso dell'esercizio, è invece possibile la cosiddetta "prenotazione d'impegno", con la quale, in presenza di procedure in via di espletamento, si crea un vincolo su un determinato stanziamento di bilancio, in attesa che si determinino i presupposti per l'assunzione di un formale impegno di spesa.
23. L'art. 183, comma 3, del Tuel stabilisce tuttavia che *"i provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'Ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'art. 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati"*.
24. Va inoltre tenuto presente che, con l'approvazione del bilancio, vengono automaticamente costituiti impegni per:
- le spese per trattamento economico tabellare già attribuito ai dipendenti e gli oneri relativi;
 - le rate di ammortamento di mutui e prestiti;
 - le spese dovute in forza di contratti o norme di legge (quest'ultima è una definizione generica, che consente di comprendere in tali spese una buona parte dei costi che un'Amministrazione sostiene nel corso dell'esercizio senza che intervenga alcuna attività decisionale).
25. Sarebbe opportuno tuttavia che le spese, cui si applica questo particolare trattamento, fossero iscritte in bilancio separatamente dalle altre, in modo da far sì che in ogni momento sia possibile individuare gli stanziamenti da considerarsi totalmente impegnanti già al momento dell'approvazione del bilancio, da quelli da impegnare tramite la procedura ordinaria.
26. Tenuto conto di quanto sopra, l'Organo di revisione durante l'esercizio dovrà verificare, sia con verifiche a campione che con controlli mirati, che gli impegni (o le prenotazioni) di spesa siano assunti correttamente.
27. In particolare, dovrà essere verificato che:
- non vengano assunti i cosiddetti *"impegni di massima"* (vale a dire, meri accantonamenti di somme per tranquillità e comodità dei funzionari);
 - con un unico provvedimento venga impegnato l'intero stanziamento di bilancio (facendo confusione tra previsione e impegno di spesa), salvo rari casi in cui questo è necessario per ragioni obiettive;
 - l'andamento delle singole voci della spesa abbia un andamento in linea con le relative previsioni, in modo da tenere sotto controllo gli equilibri generali del bilancio, che possono risultare compromessi in presenza di spese tendenzialmente superiori a quanto previsto inizialmente.

Il controllo sulla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate e di impegno, liquidazione e pagamento delle spese

28. Si tratta di controlli l'Organo di revisione deve compiere, ovviamente "a campione", almeno alcune volte l'anno. Infatti l'inosservanza degli obblighi previsti dal Tuel o dal Regolamento di contabilità in ordine alla correttezza delle procedure di acquisizione delle entrate e di impegno, liquidazione e

pagamento delle spese, oltre a costituire irregolarità sanzionabile, sia da un punto di vista contabile che amministrativo, potrebbe comportare una non sana gestione dell'intero sistema del bilancio.

29. Per quanto riguarda le procedure di acquisizione delle entrate, le principali verifiche possono riguardare:

- il rispetto dei tempi previsti dal Regolamento in merito alla regolarizzazione di somme riscosse dal Tesoriere, in assenza della preventiva emissione dell'ordinativo (reversale) d'incasso, tenendo presente che se questo avviene magari sistematicamente con eccessivo ritardo, si determina una rappresentazione non corretta della situazione finanziaria dell'Ente (un'entrata non viene infatti contabilizzata in bilancio fino all'emissione della reversale);
- la corretta indicazione del vincolo correlato, nelle reversali d'incasso riguardanti entrate a destinazione vincolata;
- la corretta indicazione della risorsa o del capitolo di bilancio cui si riferisce l'entrata, nelle reversali d'incasso;
- la corretta registrazione delle entrate afferenti le attività commerciali rilevanti ai fini Iva, sui relativi registri dei corrispettivi o delle fatture di vendita.

30. Per quanto attiene alle procedure di liquidazione e pagamento delle spese, le principali verifiche possono riguardare:

- la correttezza, formale e sostanziale, delle operazioni di liquidazione delle spese. A questo proposito si ricorda che l'art. 184, comma 2, del Tuel, stabilisce che *“la liquidazione compete all'Ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa ed è disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite. L'atto di liquidazione, sottoscritto dal responsabile del servizio proponente, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili è trasmesso al servizio finanziario per i conseguenti adempimenti. Il servizio finanziario effettua, secondo i principi e le procedure della contabilità pubblica, i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione”*;
- la regolare sottoscrizione da parte del dipendente dei mandati di pagamento (o dei dipendenti) dell'Ente, individuati dal Regolamento di contabilità;
- la corretta indicazione, sul mandato, degli estremi dell'atto esecutivo (di norma la Determinazione di liquidazione, oppure a contratto, o disposizione di legge) che legittima l'erogazione della spesa;
- l'indicazione sul mandato di pagamento, specie quando sia prevista da norme di legge o sia stata concordata con il creditore, della scadenza entro cui il Tesoriere deve provvedere al pagamento;
- l'acclusione al mandato, quando richiesta, dei documenti giustificativi della spesa;
- la corretta registrazione delle spese relative ad acquisiti afferenti le attività commerciali, sui relativi registri della contabilità Iva.

Controlli sulla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione

31. L'art. 9, comma 1, lett. a) del Dl. n. 78/09, convertito con modificazioni nella L. n. 102/09, ha previsto particolari disposizioni atte ad accelerare l'iter di effettuazione dei pagamenti da parte degli enti locali, anche come effetto anticiclico in favore delle piccole e medie imprese fornitrici di beni e prestatrici di servizi.

32. Nel dettaglio, quattro sono le procedure che devono essere attivate:

- 1) adozione di *“opportune misure organizzative”* per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, da pubblicare sul sito internet dell'Amministrazione;

- 2) obbligo di *“accertamento preventivo”*, a cura del funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa, della compatibilità del programma dei conseguenti pagamenti con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica (patto di stabilità interno), con riconoscimento della connessa responsabilità disciplinare ed amministrativa in caso di violazione di legge;
- 3) adozione delle *“opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi”*, nel caso in cui lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale;
- 4) svolgimento dell'attività di *“analisi e revisione delle procedure di spesa e dell'allocazione delle relative risorse in bilancio”* con l'obiettivo di ottimizzare l'utilizzo delle risorse ed evitare la formazione di nuove situazioni debitorie.
33. Al riguardo appare utile la predisposizione di un prospetto contenente tutte le previsioni di pagamento, sia di parte corrente che in conto capitale, in modo tale da correlare il più possibile in maniera diretta l'autorizzazione ad un impegno di spesa con l'effettiva disponibilità di cassa necessaria, non solo alla sua successiva liquidazione, bensì anche al rispetto del plafond di spesa ai fini del Patto di stabilità.
34. L'Organo di revisione dovrà vigilare sul rispetto del citato art. 9 e, in concreto, riguardo alle modalità con le quali l'Ente ed il Responsabile del Servizio finanziario si sono attivati operativamente per addivenire al rispetto di tale norma, oltre che direttamente illustrare, nei Questionari della Sezione regionale del controllo della Corte dei conti, i risultati delle *“analisi e revisione delle procedure di spesa e dell'allocazione delle relative risorse in bilancio”*.

Vigilanza sui pagamenti superiori a 10.000 Euro

35. L'art. 2, comma 9, del Dl. n. 262/06, convertito con modificazioni dalla L. n. 286/06, ha introdotto nel Dpr. n. 602/73 l'art. 48-bis, secondo cui *“le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 [inclusi quindi gli Enti Locali] e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila Euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo”*.
36. Il DM. n. 40/08, ha definito le modalità di attuazione del predetto art. 48-bis. Per *“inadempimento”* deve intendersi il mancato assolvimento da parte del beneficiario, nel termine di sessanta giorni dell'obbligo di versamento di un ammontare complessivo pari almeno a 10.000 Euro, derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, relative a ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° gennaio 2000.
37. Gli Enti Locali, prima di effettuare il pagamento, anche per compensazione, di un importo superiore a 10.000 Euro, procedono alla verifica inoltrando, secondo le modalità di cui all'art. 4 del Decreto in esame, apposita richiesta ad Equitalia Servizi Spa.
38. Quest'ultima controlla, avvalendosi del sistema informativo, se risulta un inadempimento a carico del beneficiario e ne dà comunicazione al soggetto pubblico richiedente entro i 5 giorni feriali successivi alla ricezione della richiesta. Se Equitalia Servizi Spa comunica che risulta un inadempimento, la richiesta del soggetto pubblico costituisce segnalazione ai sensi del citato art. 48-bis, comma 1 con le conseguenti procedure.
39. L'Organo di revisione deve verificare l'implementazione di una procedura di controllo in linea con le norme sopra indicate e, con procedura campionaria, la corretta attuazione della stessa.

Il controllo sul permanere degli equilibri generali di bilancio

40. Come prescrive l'art. 193 del Tuel, gli Enti Locali devono rispettare, durante la gestione ed in occasione delle variazioni di bilancio, il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in sede di previsione per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti.
41. Con periodicità stabilita dal Regolamento di contabilità dell' Ente Locale, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, l'Organo consiliare deve provvedere con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi.
42. In tale sede, il Consiglio dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i conseguenti provvedimenti.
43. Questo tipo di controllo è di competenza esclusiva del Responsabile del Servizio Finanziario, che è tenuto a sottoscrivere le relative attestazioni.
44. L'Organo di revisione, in presenza di accertamento negativo, affinché questo non si riduca ad una mera presa d'atto da parte del Consiglio Comunale, deve attivare le necessarie verifiche sull'andamento delle entrate e delle spese di competenza, sulla gestione dei residui, unitamente alle proiezioni degli accertamenti e degli impegni iscrivibili ed assumibili sino al 31 dicembre, così determinando il presumibile risultato di amministrazione.
45. In presenza di Deliberazioni di variazione per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, è opportuno che venga accertato che:
- la previsione di nuove o maggiore entrate, rispetto a quanto previsto inizialmente, siano attendibili;
 - non vengano effettuati storni di fondi tra spese finanziate inizialmente con le entrate di cui al Titolo IV e V (entrate derivanti da movimenti di capitali o da accensione di prestiti) e spese finanziate inizialmente con le entrate di cui ai Titoli I, II e III (entrate correnti);
 - non vengano effettuati storni dai capitoli iscritti nei servizi per conto di terzi in favore di altre parti del bilancio;
 - non vengano effettuati storni di fondi dai residui alla competenza.
46. Per verificare la permanenza degli equilibri di bilancio, dovrà essere verificato che:
- non si stiano verificando, per le entrate più significative, minori accertamenti non riassorbibili con i maggiori accertamenti verificati in ordine ad altre entrate o con corrispondenti e certe diminuzioni di talune spese;
 - per quanto riguarda la spesa, non siano emerse nuovi o maggiori necessità rispetto a quanto inizialmente previsto, non fronteggiabili con maggiori entrate affettivamente accertate o con la documentata riduzione di altre spese;
 - non stiano emergendo debiti fuori bilancio (la cui legittimità deve essere riconosciuta con apposita deliberazione consiliare, tenuto conto di quanto disposto dall'art. 194 del Tuel) non finanziabili con i mezzi ordinari di bilancio;
 - non si stia verificando una situazione di squilibrio per quanto riguarda la gestione dei residui, dovuta, ad esempio, all'accertata insussistenza di rilevanti residui attivi.
47. Di fronte all'emergere di tali situazioni, ai fini del ripristino del pareggio del bilancio, potranno essere utilizzate, per l'anno in corso e per i due anni successivi, come prevede l'art. 193, comma 3, del Tuel, "tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili".
48. Se non diversamente previsto dal regolamento di contabilità, in tale contesto si deve procedere al riconoscere la legittimità di eventuali debiti fuori bilancio di cui all'art.194 Tuel. L'Ente può provvedere alla loro pagamento, stante quanto previsto dall'art. 194, commi 2 e 3, del Tuel, anche mediante un

piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori, o attraverso il ricorso a mutui, nel caso in cui non vi si possa documentalmente provvedere utilizzando altre risorse e quando i debiti da finanziare riguardano esclusivamente spese per investimento.

La verifica dei requisiti di struttura del bilancio

49. La verifica rispetto ai requisiti di equilibrio e struttura tecnica del bilancio sarà compiuta tenendo conto:
- del principio della continuità della gestione, secondo quanto dettato dall'art. 2423-bis del Codice civile, riguardo al bilancio delle società, secondo il quale *“la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività”*. L'attività di controllo dovrà pertanto tener conto di tale principio, secondo il quale la gestione di un singolo esercizio non può essere considerata indipendentemente dalle gestioni precedenti e da quelle successive. Dovranno, pertanto, essere oggetto di controllo le operazioni gestionali passate che avranno effetti sugli equilibri economico-patrimoniali e finanziari futuri;
 - della veridicità degli stanziamenti iscritti in bilancio (art. 153, comma 4, art. 162, commi 1 e 5, del Tuel), per il quale l'Organo di revisione dovrà verificare l'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese iscritte nel bilancio di previsione e nei provvedimenti di variazione;
 - della invarianza dei criteri di valutazione, in quanto, ai sensi dell'art. 2423-bis del Codice Civile, i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, al fine di garantire coerenza nell'utilizzo dei criteri stessi. In caso di modifica dei criteri di valutazione è necessario esplicitare i nuovi criteri seguiti misurandone l'effetto che si genera;
 - della correttezza dell'iscrizione delle spese inerenti decisioni di esercizi precedenti. Tipica di questa fattispecie è l'analisi gestionale compiuta sui piani economico-finanziari relativi alle spese per investimenti programmati, già realizzati o in corso di esecuzione (art. 201, Tuel);
 - della correlazione tra i cicli relativi alle entrate e alle uscite. Ai fini dell'iscrizione nel bilancio di previsione, dovrà essere infatti effettuata una completa ricognizione dei cicli delle entrate e delle uscite dal punto di vista della competenza economica e in termini di flussi di cassa.

I controlli sul patrimonio dell'Ente

50. Relativamente al patrimonio dell'Ente, l'Organo di revisione opererà i propri controlli al fine di verificare:
- la corretta tenuta della contabilità del patrimonio;
 - la redditività del patrimonio;
 - la conservazione del patrimonio.
51. Per quanto riguarda la tenuta della contabilità del patrimonio, l'Organo di revisione dovrà verificare, mediante controlli a campione, che gli inventari dei beni (relativi a beni demaniali indisponibili, immobili disponibili, indisponibili e disponibili, beni e valori in deposito) risultino correttamente tenuti ed aggiornati e che ci sia corrispondenza tra quanto indicato negli inventari stessi e quanto riportato nel Conto del patrimonio (per le immobilizzazioni il dato fisico deve conciliare con quello contabile).
52. La ricognizione, descrizione e valutazione delle poste patrimoniali deve costituire però solo un punto di partenza nella gestione del fondo patrimoniale. Il patrimonio deve infatti essere inteso quale *“fondo a disposizione da impiegare secondo vincoli di economicità, efficienza ed efficacia, sia per conservarlo e migliorarlo, sia per renderlo strumentale ai servizi da rendere in modo diretto o indiretto”*.
53. Il patrimonio deve inoltre essere considerato quale fondo a disposizione per la continuità gestionale dell'Ente e si modifica in conseguenza dei flussi della gestione di bilancio e per eventi che il bilancio non rileva.

54. Il controllo circa la gestione del patrimonio dovrà ricadere oltre che sull'aspetto contabile, anche su quello relativo all'economicità e alla conservazione del patrimonio stesso.
55. Per quanto riguarda la verifica circa la redditività o economicità del patrimonio, questa dovrà riguardare, sia il parametro dell'efficienza nell'impiego dei beni patrimoniali e dell'utilizzo delle fonti di finanziamento relative, sia l'efficacia circa l'impiego di tali beni nel soddisfacimento dell'interesse locale.
56. Mediante la tecnica del campionamento è opportuno che l'Organo di revisione verifichi:
- la sussistenza dei requisiti della demanialità per i beni classificati come tali;
 - le autorizzazioni e le concessioni per l'occupazione e l'uso di aree pubbliche nonché per la concessione di aree in diritto di superficie e per lo sfruttamento del suolo e del sottosuolo;
 - i canoni, i censi, i livelli e le altre prestazioni attive e passive collegate con il patrimonio;
 - la gestione dei crediti (residui attivi) e debiti (residui passivi) di bilancio;
 - le rimanenze di esercizio e la gestione dei magazzini;
 - la destinazione e l'eventuale redditività dei beni immobili disponibili e la regolarità delle riscossioni;
 - la redditività delle partecipazioni azionarie;
 - la convenienza ad utilizzare forme alternative di acquisizioni in disponibilità dei beni mobili (*leasing, nei limiti delle percentuali di indebitamento ex art. 204 Tuel*);
 - la correttezza delle procedure di dismissione effettuate;
 - la corretta qualificazione dello stesso ai fini fiscali (soprattutto dell'Imposizione indiretta e dell'Iva).
57. Relativamente alla conservazione del patrimonio, si vigilerà sull'impiego di risorse destinate al miglioramento, mantenimento o incremento del fondo patrimoniale, con particolare riguardo alla gestione delle manutenzioni ordinarie e straordinarie.
58. In tale contesto l'Organo di revisione verificherà:
- la corretta individuazione, ai fini contabili, degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria;
 - l'esistenza di una programmazione sia finanziaria che tecnica dei processi di manutenzione ordinaria;
 - la continuità del controllo dei locali, degli impianti e delle attrezzature;
 - l'esistenza e la chiara individuazione dei responsabili degli interventi di manutenzione di beni mobili e immobili;
 - la correttezza circa la gestione degli automezzi di proprietà anche attraverso la tenuta di una scheda informativa del mezzo contenente notizie in ordine alla vita utile dello stesso;
 - l'esistenza o meno di schede per il monitoraggio dello stato di conservazione del patrimonio;
 - la puntuale individuazione dei responsabili del procedimento in ordine alla gestione e manutenzione di beni mobili e immobili;
 - l'esistenza di adeguate polizze assicurative a garanzia dei beni di proprietà.

La vigilanza sull'attività contrattuale

59. L'Organo di revisione effettui controlli "a campione" sull'attività contrattuale dell'ente, per verificare:
- il rispetto dei termini per l'espletamento delle obbligazioni assunte da parte di terzi soggetti;
 - l'applicazione delle eventuali penalità (che devono essere sempre indicate nei contratti), in caso di ritardi ed inadempienze;
 - le garanzie rilasciate a copertura delle inadempienze e dei danni;
 - la certificazione del termine dei lavori (nel rispetto del contratto e del capitolato).
60. In tale contesto è opportuno che l'Organo di revisione verifichi che i contratti con i terzi siano stati stipulati secondo le norme di contabilità, a seguito dei necessari accertamenti tecnici e nel rispetto delle norme fondamentali in materia di procedura delle gare.

61. l'Organo di revisione dovrebbe altresì verificare che i contratti siano stati stipulati, mantenuti e riaggiornati al fine di non recare danni patrimoniali all'Ente, anche per "mancato guadagno".
62. Tutta questa attività può essere così ricondotta a tre tipologie di controlli:
- controllo precedente, relativo al monitoraggio sull'effettiva esistenza del bisogno di procedere all'acquisto di quel bene o servizio e sulle procedure di scelta del contraente;
 - controllo concomitante, relativo alla vigilanza sulla regolarità di tutti gli atti e procedure relative alla stipula del contratto;
 - controllo successivo, dato dall'attività di verifica sulla gestione da parte dell'Ente del contratto stesso e dei rapporti con la controparte.
63. Il settore dei lavori pubblici è senz'altro quello dove operare tali verifiche con maggiore accuratezza, stante la sua rilevanza sia in termini di qualità che di quantità della spesa.
64. Per l'insieme dell'attività contrattuale, l'Organo di revisione dovrebbe soprattutto verificare, al di là degli aspetti meramente formali, che in ogni contratto sia:
- indicato il responsabile del procedimento, ossia il dipendente incaricato della sua gestione e del controllo della sua corretta attuazione;
 - indicato il termine entro cui devono essere completati gli adempimenti contrattuali;
 - previste penali da applicarsi in caso di ritardato adempimento degli obblighi contrattuali;
 - prevista, a tal fine, una congrua fideiussione (di norma il 10% del valore del contratto) a carico del fornitore e che questa contenga sempre la clausola di "rinuncia al beneficio della preventiva escussione del debitore principale e la sua operatività entro 15 giorni a semplice richiesta scritta dell'Amministrazione";
 - indicato il termine entro cui l'Amministrazione deve effettuare il pagamento delle proprie obbligazioni; e che non contenga clausole compromissorie di arbitrato.
65. In particolare per quanto riguarda i contratti per la realizzazione di opere pubbliche, sarebbe opportuno verificare che:
- nel bando di gara fosse previsto l'obbligo di dichiarare, già in sede di presentazione dell'offerta, pena l'esclusione dalla gara, che l'appaltatore ha preso visione di tutti gli elaborati progettuali, nonché del luogo dell'intervento, delle condizioni di accesso e di tutto ciò che può consentire l'immediata esecuzione dell'opera;
 - sia previsto il termine entro cui dopo l'aggiudicazione dell'appalto debba procedersi alla stipula del relativo contratto, nonché il termine entro cui, dopo la stipula del contratto, debba procedersi alla consegna dei lavori ed all'inizio dei medesimi;
 - sia indicato il crono-programma dell'intervento, con l'indicazione del termine entro cui devono essere completate le diverse e successive fasi della lavorazione, nonché delle penali applicabili in caso di immotivato mancato rispetto di tali termini.
66. Una ulteriore verifica concernente è quella finalizzata ad accertare che nei provvedimenti (determinazioni) di aggiudicazione dei singoli appalti e/o forniture venga sempre indicato il ribasso d'asta accertato in sede di gara e che si sia provveduto a ridurre del corrispondente importo l'originario impegno di spesa.

Controlli per l'acquisizione di beni e servizi

67. L'acquisizione di beni e servizi da parte dell'ente locale deve avvenire attraverso una delle seguenti modalità:
- per le forniture di beni e servizi di valore superiore alla soglia comunitaria mediante procedure di pubblico incanto, licitazione privata ed appalto concorso previsti dalla normativa comunitaria;
 - per le forniture di beni e servizi di valore inferiore alla soglia comunitaria mediante pubblici incanti, licitazioni private ed appalti concorsi nell'ambito della normativa nazionale;

- per l'esecuzione di lavori ed acquisto di beni in economia mediante amministrazione diretta o attraverso il sistema del cottimo fiduciario;
 - acquisizioni mediante "Convenzioni CONSIP" (forniture di beni e servizi mediante adesione al sistema centralizzato di acquisti gestito dal Ministero dell'Economia e delle finanze)
 - per le acquisizioni di beni e servizi diversi da quelli socio-sanitari ed educativi, in deroga i principi generali, mediante convenzioni con cooperative sociali ai sensi dell'art.5 comma 1 della L. n.381/1991.
68. L'Organo di revisione, mediante tecniche di campionamento, verifica che gli acquisti di beni e servizi avvengano secondo le norme che disciplinano le sopra citate modalità di acquisizione, avendo riguardo che non vengano poste in essere azioni di frazionamento degli acquisti che possano comportare abbattimenti delle soglie.

La vigilanza sull'esecuzione dei lavori pubblici

69. Stante la massima complessità che caratterizza la realizzazione dei lavori pubblici, l'intervento dell'Organo di revisione deve essere prioritariamente orientato a quelle fasi del procedimento che riguardano più strettamente l'assetto economico-finanziario.
70. Nella considerazione che un ritardo eccessivo, o comunque immotivato, nell'esecuzione di un lavoro pubblico non solo costituisce un disservizio in termini di pubblica utilità (la collettività può beneficiare solo in ritardo di quel determinato lavoro/opera pubblica), ma rappresenta anche uno spreco di denaro pubblico, se non addirittura la causa di ulteriori e rilevanti spese assolutamente ingiustificate, l'Organo di revisione deve finalizzare il proprio controllo per verificare che non si determinino ritardi patologici nei tempi di esecuzione dei lavori pubblici.
71. A tal fine, con controlli a campione, dovrà essere verificato che:
- i periodi di sospensione dei lavori siano stati sempre preventivamente autorizzati e comunque siano adeguatamente motivati, così come prevede la normativa di settore;
 - che siano stati esperiti tutti i tentativi e le procedure previste dalla normativa vigente per definire, possibilmente senza danni per l'Ente, eventuali contenziosi insorti con la ditta appaltatrice già nel corso dell'esecuzione dei lavori;
 - che venga provveduto (nei casi previsti dalla legge) al tempestivo collaudo dell'opera;
 - che, immediatamente dopo la loro conclusione, venga predisposto e sottoscritto dalle parti il certificato di ultimazione dei lavori.
72. Quest'ultimi adempimenti rivestono particolare importanza anche da un punto di vista contabile in quanto, nel caso in cui il costo finale della realizzazione sia stato inferiore al previsto, è possibile svincolare l'importo dell'economia a favore del bilancio o, per i lavori finanziati con mutuo, chiedere la riduzione dell'importo originario del mutuo stesso oppure la devoluzione dell'importo residuo per l'esecuzione di altre opere.

Il controllo sulla regolarità finanziaria e sui risultati conseguiti nella realizzazione delle opere pubbliche

73. La verifica della regolarità finanziaria nella esecuzione dei lavori pubblici inizia con l'esame della programmazione degli investimenti approvata dall'Ente sia in riferimento ai programmi e progetti annuali (contenenti la previsione del fabbisogno e l'individuazione dei mezzi finanziari per coprire tale fabbisogno), sia in riferimento ai programmi e progetti di carattere pluriennale. L'esame deve riguardare sia la fattibilità che la regolarità finanziaria dei lavori programmati.
74. L'esame di fattibilità in particolare mirerà a verificare la capacità di acquisire le risorse finanziarie per la realizzazione degli investimenti, nei tempi e nell'ammontare previsti, nonché la capacità di progettare gli investimenti con risorse umane proprie o con il ricorso ad incarichi esterni nei tempi programmati. Dovrà essere verificata anche la capacità di copertura delle maggiori spese di investimento, nonché la congruità dei piani economico-finanziari (artt. 200-201 Tuel).

75. Il controllo sulla regolarità finanziaria dovrà invece prendere in esame le procedure e i tempi di realizzo dei lavori pubblici effettivamente rilevati rispetto a quanto preventivato, nonché la regolarità gestionale dell'andamento dei costi effettivi rispetto a quelli preventivati. Un'attenzione particolare nella verifica sulla regolarità finanziaria dei lavori pubbliche ricadrà sulle opere in corso di esecuzione, non ancora ultimate.
76. A tale proposito, L'Organo di revisione farà riferimento al "conto dei residui" afferenti la spesa in conto capitale, controllando con cura il tasso di smaltimento dei residui passivi con lo scopo di verificare se risulta in linea con quanto programmato.
77. L'Organo di revisione dovrà poi vigilare attentamente sulla redazione del prospetto della Relazione previsionale e programmatica concernente lo "*Stato di attuazione dei programmi*", nella quale sono contenuti sia un prospetto che elenca i progetti di opere pubbliche che sono stati finanziati nei precedenti esercizi e non ancora ultimati, sia l'illustrazione e descrizione degli stessi e dell'attuazione dei programmi. Si dovranno verificare le maggiori spese per investimento e se del caso, adeguarle ai mutati valori finanziari ed economici e ai mutati tempi di esecuzione.
78. Il controllo contabile posto in essere dai Revisori dovrà essere in grado di garantire la costante riconciliazione della contabilità delle opere pubbliche (per la cui tenuta si segue la speciale normativa di settore) con la contabilità generale di bilancio, di competenza e di cassa. A tal fine, è importante far notare come la produzione di un'informazione contabile corretta per ciò che riguarda la realizzazione delle opere pubbliche risulta di fondamentale importanza perché alla base di un corretto utilizzo dei mezzi a disposizione, che deve avvenire con sempre maggiore razionalità in relazione ai tempi di realizzo dell'intervento, anche al fine di impedire l'immobilizzo di risorse senza ottenere i risultati sperati.
79. In presenza di stanziamenti in conto residui per opere e lavori pubblici finanziate e non attivate nel corso degli ultimi due anni, è opportuno che l'Organo di revisione inviti l'ente a riconsiderare la strategicità dell'opera, procedendo, se del caso, a liberare tali stanziamenti a favore del bilancio.

La vigilanza sull'albo dei beneficiari di provvidenze economiche

80. Tenuto conto di quanto stabilito dall'art. 22 della L. n. 412/91, recante norme di materia di finanza pubblica, è opportuno che l'Organo di revisione verifichi annualmente che l'Ente abbia provveduto, entro il termine stabilito dal regolamento, all'aggiornamento dei soggetti a cui sono stati erogati nell'esercizio precedente, contributi, sovvenzioni, crediti, sussidi e altri benefici di natura economica e che il relativo albo sia stato reso pubblico nelle forme previste e che sia stato assicurato l'accesso anche per via telematica allo stesso.
81. Nell'albo devono essere elencate le persone fisiche e giuridiche che nell'esercizio precedente, hanno ricevuto contributi, sovvenzioni, crediti, sussidi e benefici economici a carico dell'ente.
82. Per ciascun soggetto indicato nell'albo deve essere indicata la disposizione di legge sulla base della quale sono state effettuate le erogazioni.
83. Occorre verificare che le sovvenzioni economiche (trasferimenti) siano destinate per scopi di:
 - assistenza e sicurezza sociale;
 - attività sportive e ricreative del tempo libero;
 - tutela valori monumentali, storici e tradizionali;
 - cultura ed informazione;
 - sviluppo economico;
 - sviluppo ambientale;ed erogate a :
 - persone residenti;

- enti pubblici per l'attività svolta per la popolazione locale;
- enti privati, associazioni, fondazioni che operano a livello locale e che svolgono attività collegate ai bisogni dei cittadini.

84. L'albo non deve più essere trasmesso alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

La vigilanza sulle disposizioni in materia di rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti

85. L'art. 158 del Tuel dispone che per tutti i contributi straordinari assegnati da Amministrazioni pubbliche agli Enti Locali questi devono presentare all'Amministrazione erogante, entro 60 giorni dal termine dell'esercizio finanziario relativo, a cura del Segretario e del Responsabile del Servizio Finanziario, un apposito rendiconto; l'inosservanza della predetta disposizione comporta l'obbligo di restituzione del contributo straordinario assegnato.
86. E' opportuno che, successivamente al 28 febbraio di ogni anno, l'Organo di revisione verifichi che sia stato regolarmente provveduto alla presentazione del predetto rendiconto a tutte le Pubbliche Amministrazioni eroganti contributi straordinari, documentando, come richiesto dalla legge, oltre alla dimostrazione contabile della spesa, i risultati conseguiti in termini di efficacia dell'intervento.

Contributi e sovvenzioni erogate

87. Il principio della resa del conto dell'utilizzo del denaro pubblico vale anche per le contribuzioni corrisposte dall'Ente Locale a favore di terzi, sulla base dei principi che sovrintendono alla contabilità dello Stato (su tutte, la L. n. 468/78) ed alle norme che disciplinano l'attività di controllo della Corte dei conti (tra le altre, la L. n. 20/94 e la L. n. 131/03).
88. Il riconoscimento da parte degli Enti Locali di contributi a fondo perduto a società, associazioni, comitati, enti e gruppi rappresentativi del territorio deve essere effettuato dopo che l'ente abbia preventivamente definito in un apposito Regolamento i criteri, le modalità e le forme di pubblicità per la concessione delle varie fattispecie di intervento a sostegno di iniziative di particolare valore culturale, scientifico, sociale, educativo, sportivo, ambientale, promosse da soggetti pubblici e privati che si svolgano all'interno del territorio.
89. Trattandosi di pubblico denaro, gli atti di assegnazione dei contributi a fondo perduto devono contenere idonee motivazioni e prevedere, nel rispetto tra gli altri anche dei principi di trasparenza, imparzialità e corretta gestione della cosa pubblica, la rendicontazione da parte del beneficiario dell'utilizzo a cui è stato destinato tale contributo pubblico.
90. E' infatti compito dell'ufficio che ha riconosciuto il contributo in denaro effettuare la verifica dell'effettivo suo utilizzo, provvedendo addirittura a richiedere la restituzione di quanto corrisposto nel caso in cui le somme non siano state utilizzate ovvero lo sia state ma per finalità diverse rispetto a quelle previste e concordate.
91. E' sufficiente solo accennare al fatto che l'assenza di documentazione giustificativa afferente una contribuzione pubblica riconosciuta dall'Ente Locale a favore di un soggetto terzo rischia di generare un'ipotesi di responsabilità amministrativa, contabile e patrimoniale a carico del funzionario responsabile dell'assegnazione e del contributo nel caso in cui fosse poi accertato in sede di giurisdizione amministrativa, un danno patrimoniale a carico dell'Ente stesso e/o dello Stato nel suo complesso.

Documento n. 7

L'Organo di revisione: controlli sulla spesa del personale.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

D.lgs.30/3/2001, n.165; art.39, comma 1, della L. 27 dicembre 1997, n.449, art.89, comma 5[^] e art.91, commi 1[^] e 2[^] del Tuel; art.19, comma 8[^] della L. 28/12/2001 n.448; art.1, commi da 557 a 564 della L. 296/2006; art.3, comma 90, lett.b) e 94 della L. 24/12/2007, n.244; art.9 e 14 del d.l. 31/5/2010, n.78; art.5, comma 3 del CCNL 1/4/1999; art. 3, co. 32, L. 24 /12/2007, n. 244.

QUADRO DI SINTESI

1. Gli enti locali devono concorrere al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante la riduzione delle spese di personale, contenendo la dinamica retributiva e occupazionale con azioni rivolte ai seguenti settori prioritari d'intervento:
 - riduzione dell'incidenza delle spese di personale rispetto al complesso della spesa corrente;
 - razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratiche e amministrative, anche attraverso accorpamento di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
 - contenimento della dinamica di crescita della contrattazione integrativa;
 - contenimento delle spese per il lavoro flessibile;
 - parziale reintegrazione del personale cessato.
2. In tema di controlli sulla spesa di personale, da parte dell'Organo di revisione, i riferimenti normativi sono i seguenti :

a) in generale

Il d.lgs.30/3/2001, n.165 che disciplina l'organizzazione degli uffici e i rapporti di lavoro e d'impiego alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni.

b) per la programmazione del fabbisogno

L' art.39, comma 1, della L. 27 dicembre 1997, n.449 che stabilisce che gli organi di vertice delle amministrazioni pubbliche sono tenuti alla programmazione triennale del fabbisogno di personale, al fine di assicurare funzionalità e ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi in relazione alle disponibilità finanziarie e di bilancio;

L'art.89, comma 5[^] e l'art.91, commi 1[^] e 2[^] del D.Lgs.18 agosto 2000 n.267 che impongono l'obbligo, da parte della Giunta Comunale, di assumere determinazioni organizzative in materia di personale e, relativamente alle assunzioni, la necessità di procedere alla programmazione triennale del fabbisogno del personale, quale atto di programmazione dinamica, compatibilmente con le disponibilità finanziarie e di bilancio;

L'art.19, comma 8[^] della L. 28/12/2001 n.448, che richiede all'Organo di revisione di accertare che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di

riduzione complessiva della spesa di cui all'art.39 della L. 27 dicembre 1997, n.449 e successive modificazioni;

L'art.6 commi 3 e 4 e l'art.35, comma 4 del d.lgs.165/01, in tema di variazione delle dotazioni organiche e procedure di reclutamento da effettuarsi sulla base della programmazione triennale del fabbisogno di personale;

L'art.6, comma 4 bis del d.lgs 165/2001, che richiede che il documento di programmazione triennale del fabbisogno ed i suoi aggiornamenti siano elaborati su proposta dei competenti dirigenti che individuano i profili professionali necessari allo svolgimento dei compiti istituzionali delle strutture a cui sono preposti;

L'art.6, comma 6 del d.lgs. 165/01, che vieta l'assunzione di nuovo personale, compreso quello appartenente alle categorie protette in mancanza dell'atto di programmazione del fabbisogno di personale e di quello della dotazione organica.

Nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni devono altresì essere predisposti piani per la progressiva stabilizzazione del personale precario di cui all'art.1, comma 558, della L. 296/2006 e all'art.3, comma 90, lett.b) e 94 della L. 24/12/2007, n.244.

c) per i vincoli sulla spesa ed assunzioni

L'art.1, commi da 557 a 564 della L. 27/12/2006 n.296 e l'art.9 e 14 del d.l. 31/5/2010, n.78 con i quali si introducono vincoli sulla spesa e sulle assunzioni nell'ottica del contenimento e della razionalizzazione della spesa complessiva.

d) per la contrattazione integrativa

L'art.5, comma 3 del CCNL 1/4/1999, che richiede all'Organo di revisione il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva decentrata integrativa con i vincoli di bilancio e la certificazione degli oneri;

L'art.40 bis, comma 1 del d.lgs.165/2001, che affida all'Organo di revisione il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione decentrata integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti da obblighi di legge;

L'art.40 bis, comma 3 del citato art.40 bis, che richiede all'Organo di revisione di certificare le specifiche informazioni sulla contrattazione integrativa che gli enti devono trasmettere entro il 31 maggio di ogni anno al Ministero dell'economia e delle finanze su apposito modello di rilevazione.

e) per servizi esternalizzati

L'art.6 bis del d.lgs.165/2001, che richiede all'Organo di revisione di vigilare nel caso di acquisto sul mercato di servizi o beni originariamente prodotti internamente sulla conseguente economia di gestione sul congelamento dei posti e di temporanea riduzione dei fondi della contrattazione decentrata, fermi restano i conseguenti processi di rideterminazione delle dotazioni organiche, di riallocazione e di mobilità del personale, dandone evidenza nei propri verbali;

L'art. 3, co. 32, L. 24 /12/2007, n. 244, che richiede all'Organo di revisione, nel caso di costituzione di società o enti, di asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie e trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della funzione pubblica – e al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato – segnalando eventuali inadempimenti anche alle sezioni competenti della Corte dei conti.

DEFINIZIONE DI SPESA DI PERSONALE

3. L'obiettivo della progressiva riduzione delle spese di personale è un punto fermo della disciplina vincolistica ispirata al riequilibrio della finanza pubblica ed è annoverato tra gli obiettivi prioritari di intervento.
4. Il legislatore nonostante sia intervenuto più volte per limitare la spesa non si è mai preoccupato di fornire una definizione univoca e chiara di quali voci vanno a comporre l'aggregato "spese di personale".
5. La composizione dell'aggregato sembra assumere una composizione diversa se riferita al patto di stabilità, al contenimento della spesa, al monitoraggio del costo del lavoro o ai livelli assunzionali o i sede di verifica dei parametri di deficità strutturale.
6. La mancata chiara definizione di spesa di personale è stata colmata da interventi chiarificatori affidati a circolari, note di amministrazioni centrali dello Stato, ma soprattutto dai contributi dell'attività consultiva svolta dalla Corte dei conti.
7. La spesa di personale deve essere imputata ai singoli servizi erogati e non ad una voce specifica per far conseguire omogeneità di dati e maggiore trasparenza nei controlli di gestione. Occorrerebbe però stabilire in via definitiva cosa comprendere nella spesa di personale.

CRITERI APPLICATIVI

PROGRAMMAZIONE TRIENNALE DEL FABBISOGNO DI PERSONALE

8. Il Pcel n.1 al punto 32 indica che l'atto di programmazione del fabbisogno di personale che gli organi di vertice delle amministrazioni locali sono tenuti ad approvare, deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie.
9. Nella quantificazione della spesa si deve tenere conto degli adeguamenti retributivi previsti e prevedibili sulla base delle norme di legge, del contratto collettivo nazionale e dei contratti locali.
10. La previsione annuale e pluriennale deve essere coerente con le esigenze finanziarie espresse nell'atto di programmazione del fabbisogno.
11. L'atto di programmazione del fabbisogno di personale costituisce un allegato alla relazione previsionale e programmatica.
12. Per quanto attiene la programmazione triennale del fabbisogno del personale occorre che l'organo di revisione verifichi:
 - a) che l'atto sia approvato prima della deliberazione del bilancio di previsione;
 - b) la compatibilità della programmazione con i vincoli di bilancio (equilibri finanziari ed obiettivi di finanza pubblica) annuali e pluriennali tenendo conto che gli stanziamenti del bilancio pluriennale, ai sensi del 4^a comma dell'art.171 del Tuel, hanno carattere autorizzatorio;

c) il conseguimento dell'obiettivo di contenimento/riduzione della spesa di personale. L'obiettivo di riduzione delle spese di personale come disposto dai commi 557, per gli enti soggetti al patto di stabilità e 562 per gli altri, dell'art.1 della L. 296/06, costituisce un obiettivo di finanza pubblica all'interno del più ampio obiettivo di rispetto del patto di stabilità.

13. Parere dell'Organo di revisione: l'Organo di revisione deve pertanto esprimere un parere sul documento di programmazione triennale del personale, verificando che lo stesso sia finalizzato alla riduzione programmata delle spese. In sede di rendiconto occorrerà dimostrare se l'obiettivo programmatico è stato conseguito.

IL CONTENIMENTO/RIDUZIONE DELLE SPESE DI PERSONALE

14. I commi da 557 a 564 della L. 27/12/2006, n.296 dispongono sulla riduzione delle spese di personale per gli enti soggetti al patto di stabilità (commi da 557 a 561) e per gli altri enti (comma 562).

15. Il comma 5 dell'art.76 della L. 133/2008, prevede che il calcolo avvenga con riferimento al totale della spesa corrente mentre, al comma 6, viene fatto rinvio ad apposito DPCM, a tutt'oggi non ancora emanato col quale saranno definiti parametri e criteri di virtuosità.

16. In attesa dell'emanazione del DPCM, i riferimenti restano quelli indicati nell'art.1 della L. 296/06, commi 557 e 562 e si utilizzano per la verifica della riduzione le indicazioni sulla spesa da comprendere e su quella da escludere fornite dalla Corte dei conti Sezione delle Autonomie ed in particolare quelle indicate nei questionari sul bilancio e sul rendiconto.

17. La Corte dei conti – Sezione delle Autonomie con delibera n.2/AUT/2010, depositata il 12/1/2010, ha chiarito che ai fini della riduzione della spesa di personale occorre fare riferimento alla spesa dell'anno precedente in modo da garantire una diminuzione in termini costanti e progressivi e che la spesa deve essere considerata al netto degli oneri derivanti dai contratti collettivi nazionali intervenuti negli anni 2006,2007, 2008 e successivi.

Computo della spesa

18. Nel computo delle spese di personale sono esclusi gli oneri derivanti dai rinnovi contrattuali e sono comprese:

- spese per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa;
- spese per somministrazioni di lavoro;
- spese per il personale art 110 del Tuel;
- spese per personale che senza estinzione del rapporto di pubblico impiego è utilizzato in strutture, organismi partecipati o comunque facenti capo all'ente;
- l'Irap;
- altre spese specificate nella circolare n.9 del 17/2/2009 del Mef e dalla Corte dei conti Sezione delle Autonomie deliberazione n.16/2009 e questionario sul rendiconto 2010 e bilancio di previsione 2011.

19. Il comma 562 della L. n. 296/2006, recante la disciplina in materia di assunzioni e contenimento dei costi del personale per gli enti locali non soggetti al patto di stabilità dispone che le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2004.

20. Tali enti possono procedere all'assunzione di personale nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno, ivi comprese le assunzioni, nei limiti dei posti disponibili in organico, relative alla stabilizzazione del personale non dirigenziale, in servizio a tempo determinato da almeno tre anni.

Spesa da considerare e da escludere

21. Tenendo conto delle recenti interpretazioni, le componenti da considerare per la determinazione della spesa ai sensi dell'art. 1, comma 557 e 562 della L. n. 296/2006, sono le seguenti:

- Retribuzioni lorde al personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e a tempo determinato
- Spese per collaborazione coordinata e continuativa o altre forme di rapporto di lavoro flessibile o con convenzioni
- Eventuali emolumenti a carico dell'Amministrazione corrisposti ai lavoratori socialmente utili
- Spese sostenute dall'Ente per il personale in convenzione (ai sensi degli artt. 13 e 14 del CCNL 22 gennaio 2004) per la quota parte di costo effettivamente sostenuto
- Spese sostenute per il personale previsto dall'art. 90 del Tuel
- Compensi per gli incarichi conferiti ai sensi dell'art. 110, commi 1 e 2 del Tuel
- Spese per il personale con contratti di formazione e lavoro
- Spese per personale utilizzato, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente (compresi i consorzi, le comunità montane e le unioni di comuni).
- Oneri riflessi a carico del datore di lavoro per contributi obbligatori
- Spese destinate alla previdenza ed assistenza delle forze di polizia municipale finanziate con proventi da sanzioni del codice della strada
- IRAP
- Oneri per il nucleo familiare, buoni pasto e spese per equo indennizzo
- Somme rimborsate ad altre amministrazioni per il personale in posizione di comando

22. Le componenti, da sottrarre all'ammontare della spesa di personale sono le seguenti:

- Spese di personale totalmente a carico di finanziamenti comunitari o privati
- Spese per il lavoro straordinario e altri oneri di personale direttamente connessi all'attività elettorale con rimborso dal Ministero dell'Interno, dalla Regione e dalla Provincia
- Spese per la formazione e rimborsi per le missioni
- Spese per il personale trasferito dallo Stato e dalla Regione per l'esercizio di funzioni delegate, nei limiti delle risorse corrispondentemente assegnate
- Oneri derivanti dai rinnovi contrattuali
- Spese per il personale appartenente alle categorie protette
- Spese sostenute per il personale comandato presso altre amministrazioni per le quali è previsto il rimborso dalle amministrazioni utilizzatrici
- Spese per il personale stagionale a progetto nelle forme di contratto a tempo determinato di lavoro flessibile finanziato con quote di proventi per violazione al Codice della strada
- Incentivi per la progettazione
- Incentivi per il recupero ICI

- Diritti di rogito
- Spese di personale per l'esecuzione delle operazioni censuarie degli enti individuati nel Piano generale di censimento nei limiti delle risorse trasferite dall'ISTAT (D.L. 78/2010, art. 50, commi 2 e 7)
- Spese per l'assunzione di personale ex dipendente dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato (L. 30 luglio 2010 n. 122, art. 9, comma 25)

23. Sul calcolo degli oneri derivanti dai rinnovi contrattuali da escludere si è espressa la Corte dei conti a Sezioni riunite in sede di controllo con la delibera n.27/CONTR/11, del 12/5/2011, affermando che sono compresi gli oneri della contrattazione integrativa entro il tetto massimo fissato dalla contrattazione nazionale espresso in quote monte salari, mentre non sono da escludere gli oneri per contrattazione integrativa conseguenti a scelte di politica del personale.
24. In sede di verifica nell'anno 2011 dell'obbligo di riduzione della spesa di personale si ritiene che il valore delle spese di personale impegnate nell'anno 2010 debba essere considerato al lordo delle maggiori spese consentite, in deroga all'obbligo di riduzione, ai sensi dell'art. 3, comma 120 della L. 244/2007 vigente fino al 31 maggio 2010.

Sanzioni e verifiche

25. Per gli enti soggetti alle regole del patto di stabilità interno il comma 557 ter dell'art.1 della L. 296/2006, aggiunto dal D.L. n.78/2010, dispone che nell'anno successivo al mancato rispetto della riduzione della spesa (dal 2011) è fatto divieto di assumere personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. E' altresì vietato stipulare contratti di servizio con soggetti privati che siano elusivi del divieto di assunzione.
26. Si ritiene possibile reclutare personale mediante mobilità per compensazione (scambio tra enti di dipendenti con lo stesso profilo retributivo) avendo riguardo a quanto precisato successivamente nel paragrafo dedicato alle limitazioni sulle assunzioni, punto "mobilità".
27. L'Organo di revisione deve:
- verificare, in sede di previsione e durante la gestione, la corretta applicazione dei vincoli di spesa ed indicare nella relazione al rendiconto il risultato raggiunto;
 - vigilare, nel caso di mancato rispetto nell'anno precedente del limite di spesa, sul rispetto del divieto di cui al comma 557 ter dell'art.1 della L. 296/2006.

Computo spese di personale organismi esterni

28. La Corte dei conti sezione regionale di controllo per la Lombardia con il parere n. 41 del 24/2/2009, ha considerato che la spesa per il personale trasferito alla società al momento della costituzione con obbligo di retrocessione in caso di dimissione, scioglimento e messa in liquidazione della stessa, deve essere consolidata alla spesa sostenuta direttamente dall'ente locale ai fini del rispetto delle norme di contenimento della spesa di personale.
29. Ne consegue, sostiene la Corte, che "nel computo complessivo del quadro organizzativo del Comune dovranno essere calcolati non solo gli attuali dipendenti comunali, ma anche tutti coloro che sono impiegati nella società totalmente partecipata".
30. La questione della rilevanza delle spese di personale delle società partecipate non è ancora definita e la sostanziale assenza di un quadro normativo preciso "legittima" gli enti ad adottare comportamenti più

inclinati alla soluzione dei problemi contingenti correlati alla gestione dei servizi che non alle osservazioni degli organi di controllo.

31. Occorre comunque tenere presente che il mancato rispetto dei vincoli sul personale blocca le assunzioni e le integrazioni del fondo.
32. Secondo un orientamento consolidato della Corte dei conti la spesa di personale sostenuta dalle società partecipate deve essere considerata insieme a quella sostenuta dagli enti. Il tema è stato rilanciato dalle sezioni riunite con il parere 27/2011 secondo il quale nella quantificazione della spesa di personale non si devono considerare solo quelle contenute nell'intervento 01 in quanto «non può essere sottaciuto» che la modalità di gestione dei servizi e quindi i processi di esternalizzazione incidono in modo sostanziale: limitarsi al bilancio dell'ente può risultare non equo. In caso contrario si incentiverebbe un progressivo affidamento all'esterno dei servizi con finalità sostanzialmente elusive dei vincoli di finanza pubblica. Per questo si rende «necessario accedere ad una nozione più ampia di spesa di personale, che vada oltre la rappresentazione in bilancio e tenga conto della spesa del personale impiegato in organismi esterni».
33. Questi concetti non devono essere applicati solo alla riduzione della spesa di personale ma anche al rapporto tra spesa di personale e spesa corrente. Sempre rimanendo nell'ambito delle sezioni riunite, concetti del tutto analoghi sono contenuti nel parere 3/2011 in materia di Unioni di Comuni, Comunità montane e Consorzi. Per quanto attiene alle società in house a totale capitale pubblico, basta citare la Corte dei conti Campania (parere 98/2011) quando ribadisce che «sono da considerarsi sostenute direttamente dall'ente locale le spese di personale iscritte nel bilancio della società pubblica in house, tanto nel caso di partecipazione unica totalitaria, quanto nel caso di compartecipazione plurisoggettiva».
34. In tale contesto opera altresì il periodo aggiunto dall'art.20, comma 9, del D.L. n.98/2011 al comma 7 dell'art.76 del D.L. n.112/2008 secondo il quale nel computo della percentuale del 40%, da intendersi come limite massimo di incidenza delle spese di personale sulle spese correnti al fine di poter procedere con le assunzioni, si devono calcolare anche le spese sostenute dalle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che siano titolari di affidamento diretto di servizi pubblici locali senza gara, ovvero che svolgano funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale, né commerciale, ovvero che svolgano attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica.

Altre limitazioni

35. Altre limitazioni alle spese di personale sono state disposte dal D.L. n.78/2010 ed in particolare:

a) Riduzione trattamento economico complessivo superiore a 90.000 euro

L'art.9, comma 2, dispone una riduzione a decorrere dal 1/1/2011 e fino al 31/12/2013:

- del 5% per i trattamenti economici complessivi da 90.000 euro e 150.000 euro;
- del 10% per la parte eccedente i 150.000 euro.

A seguito della predetta riduzione il trattamento economico complessivo non può essere comunque inferiore a 90.000 euro lordi annui.

La riduzione non opera ai fini previdenziali.

b) Trattamento economico - Tetto

L'art.9 comma 1 dispone che negli anni 2011, 2012 e 2013 il trattamento economico complessivo dei singoli dipendenti, ivi compreso il trattamento economico accessorio, non potrà superare il trattamento spettante per l'anno 2010.

La Sezione regionale di controllo della Corte dei conti del Piemonte con delibera 51/2010 ha ritenuto che il tetto sia quello spettante per competenza e non per cassa.

Se un dipendente ha avuto un incremento per una parte del 2010 potrà essere percepito anche nel prossimo triennio. Gli arretrati percepiti nel 2010 non concorrono alla formazione della base di riferimento.

c) Tetto ai rinnovi contrattuali

L'art. 9 comma 4, pone il tetto dell'aumento del 3,2 % degli aumenti retributivi per i rinnovi contrattuali.

La Ragioneria Generale dello Stato interpreta la norma nel senso che non produce conseguenze di recupero o riduzione degli aumenti stipendiali dei dipendenti degli enti locali anche se hanno superato la soglia massima del 3,2%, perché il tetto riguarda il trattamento economico fondamentale e non lo stipendio.

La norma non richiede restituzione ma bensì adeguamento a decorrere dal mese di giugno 2010 dei trattamenti economici.

Chi ha corrisposto trattamento economico accessorio finanziato con gli aumenti previsti per gli enti virtuosi non deve operare recuperi. Dal 31/5/2010 vige il divieto di erogare tale aumenti.

Acquisizione di servizi e personale (art. 6 bis del d.lgs.165/2001, aggiunto dall'art.22 della L. 18/6/2009, n.69)

36. Nel caso di acquisizione sul mercato di servizi originariamente prodotti dall'ente occorre adottare le necessarie misure di congelamento dei posti e di temporanea riduzione dei fondi della contrattazione decentrata, fermi restano i conseguenti processi di rideterminazione delle dotazioni organiche, di riallocazione e di mobilità del personale.

37.L'Organo di revisione deve vigilare sui processi attivati ed evidenziare nei propri verbali i risparmi effettivamente ottenuti.

Incarichi a dipendenti pubblici (art. 53 D.Lgs. n. 165/2001)

38. I dipendenti pubblici, con esclusione di quelli a part-time non superiore al 50% del tempo pieno, non possono svolgere incarichi retribuiti che non siano stati conferiti o previamente autorizzati dall'amministrazione di appartenenza.

39. In caso di inosservanza, ferma restando la responsabilità disciplinare, il compenso per le prestazioni svolte deve essere versato a cura dell'erogante o, in difetto, del percettore, all'amministrazione di appartenenza per essere destinato ad incremento del fondo di produttività.

40. Il conferimento, senza previa autorizzazione, di incarichi retribuiti da parte di enti pubblici economici e di soggetti privati a dipendenti pubblici è soggetto ad una sanzione pecuniaria pari al doppio degli emolumenti corrisposti sotto qualsiasi forma al pubblico dipendente.

41. Entro il 30 aprile di ogni anno i soggetti che erogano compensi per incarichi a dipendenti pubblici devono comunicare all'amministrazione di appartenenza i compensi erogati nell'anno precedente (comma11).

42. Entro il 30 giugno di ogni anno le amministrazioni pubbliche che conferiscono o autorizzano incarichi retribuiti ai propri dipendenti devono comunicare al dipartimento della funzione pubblica l'elenco degli incarichi, i compensi erogati anche da altri soggetti e le altre indicazioni disposte dal comma 12.

43. L'omissione delle comunicazioni del 30 aprile e del 30 giugno, comporta l'impossibilità di conferire incarichi fino all'adempimento e l'applicazione, per gli enti pubblici economici e per i soggetti privati di una sanzione pecuniaria pari al doppio degli emolumenti corrisposti sotto qualsiasi forma al dipendente pubblico.

Limitazione alle assunzioni

44. Il D.L. n.78/2010, e l'art.1, comma 118, delle L. n.220/2010 hanno posto vincoli alle assunzioni di personale negli enti locali.

45. Dall'1/1/2011, per gli enti locali:

a) soggetti al patto di stabilità è vietato assumere personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale se la spesa di personale è pari o superiore al 40% delle spese correnti (risultanti dall'ultimo rendiconto). I restanti enti possono assumere personale nel limite del 20% della spesa corrispondente alle cessazioni dell'anno precedente.

La Corte dei conti Sezioni riunite, con delibera n.42/2011 ha precisato che tra le cessazioni devono essere considerate anche quelle relative al contratto a tempo determinato.

La Corte dei conti a sezioni riunite con delibera n.27/CONTR711 del 12/5/2011, ha chiarito che la spesa di personale da assumere è quella utilizzata per l'applicazione del comma 557 dell'art.1 della L. 296/2206, (vedi punto 4.1) comprensiva delle spese escluse.

Nella stessa delibera la Corte ha chiarito che le spese correnti a cui fare riferimento sono quelli impegnate nell'esercizio precedente desunte dal rendiconto e nei primi mesi dell'esercizio allo schema di rendiconto predisposto dagli uffici o approvato dall'organo esecutivo.

Nel parere n.871 del 15/9/2010 la sezione controllo della Lombardia ha ritenuto che il 20% debba essere calcolato sulla "spesa effettiva", e quindi non sull'intera annualità, bensì sul costo effettivo delle mensilità retribuite al dipendente cessato.

La Funzione Pubblica con parere 46078 del 18/10/2010, ha sostenuto che la spesa deve sempre essere calcolata su 12 mesi a prescindere dalla data effettiva di cessazione.

b) enti non soggetti al patto possono assumere personale rispettando i seguenti limiti:

- Rispetto del tetto di spesa del 2004;
- Limite di incidenza delle spese di personale non superiore al 40% della spesa corrente.
- Cessazioni nell'anno precedente.

Sul tema delle cessazioni nell'anno precedente la Corte dei conti sezione autonomie con delibera n.8/2008 ha sostenuto che rilevano le cessazioni avvenute dopo l'anno 2006, mentre le Sezioni di controllo della Toscana con parere 15/2008 e Lombardia con pareri 28/2007 e 244/2009 e 426/2010, hanno sostenuto che il riferimento deve essere fatto per l'arco temporale che ha inizio dal 2004.

Con parere 95/2010 la Corte dei conti Lombardia ritiene "incompatibile sia per ragioni sistematiche che, più in generale, di razionalità e compatibilità costituzionale" applicare la percentuale del 20% ai comuni non soggetti al patto.

La Corte dei conti a Sezioni riunite in sede di controllo con delibera n.20 del 21/4/2001,1 ha ritenuto che i vincoli assunzionali sono solo per le assunzioni a tempo indeterminato o tempo determinato e non, invece, per le collaborazioni.

Nel rispetto della spesa storica del personale dell'anno 2004, per gli enti non soggetti al patto di stabilità, anche se non vi sono stati pensionamenti nell'anno precedente a quello nel quale s'intendono attivare rapporti di collaborazione, gli stessi sono possibili.

Tuttavia le Sezioni precisano che il ricorso alle collaborazioni può avvenire solo alle seguenti condizioni:

- deve essere di carattere temporaneo, nel mentre si provvede ad adeguare la programmazione del personale nell'Ente, anche con l'eventuale organizzazione dei servizi in forma associata;
- le funzioni pubbliche indefettibili devono essere assicurate con personale in dotazione organica;
- non deve esservi superamento del limite di spesa di personale e della spesa per incarichi di consulenza.

Le Sezioni raccomandano ai piccoli Enti di perseguire modelli organizzativi quali le convenzioni e/o l'Unione dei Comuni, giusta previsione dell'art. 14, comma 30, D.L. n. 78 del 2010, secondo i principi di economicità e di riduzione delle spese, in armonia con le previsioni dell'art. 117, comma 2, lett. p), ed art. 118, comma 2, della Costituzione Italiana.

Le Sezioni Unite riportano l'attenzione anche sul limite massimo della spesa annua per incarichi di collaborazione da riportare nel bilancio di previsione, per come stabilito dall'art. 3, comma 56, L. n. 244 del 24 dicembre 2007, per come sostituito dall'art. 46, comma 3, D.L. n. 112 del 25 giugno 2008, convertito in L. n. 133 del 6 agosto 2008.

c) per tutti (art.76, comma 7, D.L. n.112/2008)

Per gli enti nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o inferiore al 35% delle spese correnti sono ammesse assunzioni per turn over, nel rispetto del patto di stabilità e di contenimento delle spese di personale, di personale per l'esercizio delle funzioni fondamentali di cui all'art.21, lettera b) della L. 42/90 (polizia locale).

46. Per i vincoli assunzionali occorre inoltre tenere presente che:

47. **Mobilità** - la Corte dei conti Sezioni riunite in sede di controllo con delibera n.59/2010, ha sostenuto che le cessazioni per mobilità volontaria possono essere equiparabili a quelle intervenute per collocamento a riposo nella sola ipotesi in cui l'ente ricevente non sia a sua volta sottoposto a vincoli assunzionali.

Secondo tale parere la mobilità in uscita non costituisce cessazione se è diretta ad enti con vincoli assunzionali e quindi non consente la sostituzione tramite concorsi. La mobilità in entrata non costituisce assunzione solo se effettuate tra enti che hanno vincoli nelle assunzioni.

48. **Categorie protette** - con circolare n.6/2009, del Min. funzione pubblica è stato precisato che sono escluse dal divieto di assunzioni quelle delle categorie protette nel limite del completamento della quota d'obbligo. La mancata copertura della quota d'obbligo è sanzionata sul piano penale, amministrativo e disciplinare dall'art.15, comma 3, della L. 12/3/1999 n.68.

49. **Progressioni di carriera** - le progressioni di carriera (ex progressioni verticali) comunque denominate ed i passaggi fra le aree eventualmente disposte negli anni dal 2011 al 2013, hanno effetto per detti anni, ai fini esclusivamente giuridici (art.9, comma 21 del D.L. 78/2010).

50. **Utilizzo temporaneo di personale di altre amministrazioni** - l'art.13, comma 2 della L. 183/2010 (collegato lavoro) le amministrazioni pubbliche, per motivate esigenze organizzative da prevedere nel programma di fabbisogno del personale, possono utilizzare personale di altre amministrazioni per un periodo non superiore a tre anni.

51. Il DPCM 28 marzo 2011 ha prorogato al 31 dicembre 2011 le graduatorie concorsuali approvate al 30 settembre 2003 già prorogata al 31 marzo 2011 dall'art. 7, comma 1 D.L. 225./ 2010 (rif. Art 17, comma 19 del D.L. 78/2009)

I CONTROLLI SULLA CONTRATTAZIONE DECENTRATA

52. Negli enti locali la contrattazione decentrata integrativa interessa sia il personale del comparto che della dirigenza.
53. Le linee di indirizzo sui principali adempimenti della delegazione di parte pubblica , sullo svolgimento delle trattative e sulla verifica della compatibilità degli oneri finanziari, preliminari alla sottoscrizione della pre-intesa ed alla sottoscrizione definitiva, sono riportate nel sito dell'Aran (Agenzia per la Rappresentanza Negoziale delle Pubbliche Amministrazioni www.aranagenzia.it); sempre in detto sito ed in quello del CNEL sono reperibili i CCNL .
54. Al fine di meglio valutare la problematica relativa alla contrattazione decentrata occorre evidenziare come già ai sensi dell'art.4, comma 3, del CCNL 23 dicembre 1999:" i contratti collettivi integrativi decentrati non possono essere in contrasto con i vincoli risultanti dai contratti collettivi nazionali o comportare oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale dei singoli enti. Le clausole difformi sono nulle e non possono essere applicate"
55. La vigilanza sulla contrattazione integrativa da parte del Organo di revisione, pur rientrando tra le funzioni attribuite dall'art.239 del Tuel, era ribadita dall'art.5, comma 3 del CCNL del 1 aprile 1999: *"Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva decentrata integrativa con i vincoli di bilancio è effettuato dal Organo di revisione ovvero, laddove tale organo non sia previsto, dai nuclei di valutazione o dai servizi di controllo interno. A tal fine, l'ipotesi di contratto collettivo decentrato integrativo definita dalla delegazione trattante è inviata a tale organismo entro 5 giorni, corredata da apposita relazione illustrativa tecnico-finanziaria. Trascorsi 15 giorni senza rilievi, l'organo di governo dell'ente autorizza il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto"*.
56. La contrattazione decentrata ha presentato spesso criticità derivanti da differenti interpretazioni circa l'applicazione di alcuni istituti contrattuali.
57. Alla presenza di norme non facilmente applicabili e in alcuni casi contraddittorie, relative alla costituzione dei fondi e il loro utilizzo, frequentemente si è proceduto con la distribuzione "a pioggia" dei benefici contrattuali e la dinamica dei fondi, ad esempio quelli relativi alle progressioni orizzontali, "dolosamente" non ha tenuto conto del "consolidamento", avvenuto in esercizi precedenti per il medesimo istituto contrattuale, determinando un notevole incremento della spesa attraverso l'erogazione di plurimi ed annuali benefici contrattuali che hanno generato una notevole lievitazione della spesa.
58. L'esperienza di questi anni, vissuta sulla materia, da parte dei componenti l'Organo di revisione degli enti locali, porta a far rilevare l'estrema difficoltà ad intervenire su un'ipotesi di accordo decentrato sottoscritta fra delegazione pubblica e parte sindacale spesse volte formulata su interpretazioni di norme "nebulose".
59. L'accordo è sottoscritto da parti che hanno entrambe l'interesse a comprendere istituti e risorse aggiuntive finalizzate unicamente a migliorare la retribuzione del maggior numero dei dipendenti.

I nuovi limiti alla contrattazione collettiva nazionale e decentrata

60. Il decreto legislativo n 150 del 27/10/2009, rappresenta un punto di svolta nella gestione del personale e nell'organizzazione degli enti locali.
61. Il d.lgs 150/09 detta i seguenti principi cui gli enti devono attenersi:

- 1) promuovere il merito e il miglioramento della performance organizzativa e individuale, anche attraverso l'utilizzo di sistemi premianti selettivi, secondo logiche meritocratiche, nonché valorizzare i dipendenti che conseguono le migliori performance attraverso l'attribuzione selettiva d'incentivi sia economici sia di carriera;
 - 2) le fasce di merito previste non devono essere inferiori a tre;
 - 3) divieto di distribuzione in maniera indifferenziata o sulla base di automatismi d'incentivi e premi collegati alla performance in assenza delle verifiche e attestazioni sui sistemi di misurazione e valutazione;
 - 4) le progressioni economiche orizzontali vanno attribuite in modo selettivo, ad una quota limitata di dipendenti, in relazione allo sviluppo delle competenze professionali ed ai risultati individuali e collettivi rilevati dal sistema di valutazione.
 - 5) per le progressioni verticali, è previsto che le amministrazioni pubbliche, a decorrere dall'1° gennaio 2010, coprono i posti disponibili nella dotazione organica attraverso concorsi pubblici, con riserva non superiore al cinquanta per cento a favore del personale interno, nel rispetto delle disposizioni vigenti in materia di assunzioni. L'attribuzione dei posti riservati al personale interno è finalizzata a riconoscere e valorizzare le competenze professionali sviluppate dai dipendenti, in relazione alle specifiche esigenze delle amministrazioni.
62. Il provvedimento innova anche la materia dei contratti decentrati disponendone l'adattamento entro il 31/12/2011, alle nuove disposizioni legislative ed imponendo rigidissimi controlli quali – quantitativi.
 63. Il decreto legislativo modifica ed integra il d.lgs.165/2001 e la materia è ora regolata dai nuovi articoli 40, 40 bis e 41.
 64. Le nuove disposizioni troveranno applicazione a decorrere dai contratti sottoscritti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto (15/11/2009).
 65. La contrattazione collettiva determina i diritti e gli obblighi direttamente pertinenti al rapporto di lavoro, nonché le materie relative alle relazioni sindacali. Sono, in particolare, escluse dalla contrattazione collettiva le materie attinenti all'organizzazione degli uffici, quelle afferenti alle prerogative dirigenziali, la materia del conferimento e della revoca degli incarichi dirigenziali. Nelle materie relative alle sanzioni disciplinari, alla valutazione delle prestazioni ai fini della corresponsione del trattamento accessorio, della mobilità e delle progressioni economiche, la contrattazione collettiva è consentita negli esclusivi limiti previsti dalle norme di legge.
 66. Gli enti locali possono destinare risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa nei limiti stabiliti dalla contrattazione nazionale e nei limiti dei parametri di virtuosità fissati per la spesa di personale dalle vigenti disposizioni, in ogni caso nel rispetto dei vincoli di bilancio e del patto di stabilità e di analoghi strumenti del contenimento della spesa.
 67. Lo stanziamento delle risorse aggiuntive per la contrattazione integrativa è correlato all'effettivo rispetto dei principi in materia di misurazione, valutazione e trasparenza della performance e in materia di merito e premi.
 68. Le pubbliche amministrazioni non possono in ogni caso sottoscrivere in sede decentrata contratti collettivi integrativi in contrasto con i vincoli e con i limiti risultanti dai contratti collettivi nazionali o che disciplinano materie non espressamente delegate a tale livello negoziale ovvero che comportano oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione.
 69. Nei casi di violazione dei vincoli e dei limiti di competenza imposti dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono sostituite ai sensi degli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del codice civile.

70. In caso di accertato superamento di vincoli finanziari da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, del Dipartimento della funzione pubblica o del Ministero dell'economia e delle finanze è fatto altresì obbligo di recupero nell'ambito della sessione negoziale successiva.
71. L'art. 40 bis del d.lgs 165/2001, affida all'Organo di revisione il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dagli obblighi di legge avendo particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e corresponsione dei trattamenti accessori.
72. Tale norma deve essere combinata con quanto ora disposto dai commi 3 quinquies (criteri e limiti finanziari) e 3 sexies (relazione tecnico illustrativa) dell'art.40 del citato d.lgs.165/2001.
73. I controlli sui contratti decentrati potranno avvalersi della relazione tecnica obbligatoria redatta su uno schema standardizzato recante i contenuti minimi necessari per la valutazione degli organi di controllo sulla compatibilità economico finanziaria.
74. La relazione tecnico finanziaria dovrà essere "certificata" dall'Organo di revisione.
75. La contrattazione integrativa deve rispettare i vincoli di bilancio risultanti dagli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione ed è limitata alle materie e nei limiti stabiliti dai contratti nazionali.
76. Gli enti locali potranno destinare alla contrattazione integrativa risorse aggiuntive nei limiti:
- della contrattazione nazionale;
 - dei parametri di virtuosità fissati per la spesa di personale;
 - rispetto dei vincoli di bilancio;
 - rispetto del patto di stabilità e analoghi limiti di contenimento della spesa;
 - rispetto dei principi in materia di misurazione, valutazione e trasparenza della performance ed in materia di merito e premi.
77. Il comma 3, dell'art.55 del d.lgs.165/2001, dispone inoltre la certificazione da parte degli organi di controllo interno dell'informazione sulla contrattazione integrativa da trasmettere entro il 31 maggio di ogni anno da fornire su uno specifico modello di rilevazione volto ad accertare il rispetto dei vincoli finanziari e la concreta definizione ed applicazione dei nuovi criteri di premialità e selettività.
78. Ulteriore adempimento l'Organo di revisione è la vigilanza sul rispetto dell'obbligo di pubblicità sul sito dell'ente degli atti della contrattazione integrativa e di trasmissione all'Aran ed al Cnel.
79. La Corte dei conti a sezioni riunite in sede di controllo con delibera n.41 del 17/12/2009, ha ritenuto che, stante l'elevato numero dei contratti integrativi, non sia possibile un controllo a tappeto ed affida alle sezioni regionali controlli selettivi fondati sugli elementi di criticità indicati dagli Organi di revisione nelle relazioni annuali (integrate con notizie sulla contrattazione decentrata) sul preventivo e sul rendiconto.
80. Particolare attenzione deve porre l'Organo di revisione in merito ai controlli sulla contrattazione integrativa anche alla luce dell'art.60 del d.lgs. 165/2001 che coinvolge nei controlli i servizi ispettivi di finanza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, potenziandone l'attività e disponendo la denuncia dalla Procura generale della Corte dei conti in caso di riscontro di eventuali irregolarità.
81. Ai servizi ispettivi è demandata anche la verifica del corretto conferimento degli incarichi e dei rapporti di collaborazione.

Responsabilità e sanzioni

82. I controlli sui contatti integrativi prevedono specifiche responsabilità per la parte contraente pubblica e dell'Organo di revisione. La responsabilità primaria per la stipula di contratti decentrati integrativi è comunque posta in capo alla delegazione trattante di parte pubblica e può estendersi agli organi politici a condizione che sia accertata la loro partecipazione attiva.

83. Nel caso di violazioni le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono nulle e si applica l'art.1319 del c.c. nonché del secondo comma dell'art.1419.
84. In caso di accertato superamento dei vincoli finanziari è fatto obbligo di recupero nell'ambito della sessione negoziale successiva.

Verifiche sulla quantificazione dei fondi e applicazione disciplina

85. L'Organo di revisione per i controlli sulla corretta disciplina dell'incremento delle risorse della contrattazione decentrata può avvalersi delle sette condizioni indicate dall'Aran in risposta al quesito 31.13. In particolare si sottolineano le seguenti:
- le risorse destinate all'incentivazione devono essere previste nel bilancio di previsione deliberato dal Consiglio e nel Peg con l'indicazione degli obiettivi di miglioramento tangibile quali-quantitativo dei servizi. Non è quindi accettabile una destinazione nel corso d'anno o come in alcuni casi al termine dell'esercizio;
 - le risorse devono essere considerate come investimento nell'organizzazione dal quale ottenere un "ritorno" oggettivo e documentato della qualità o quantità dei servizi prestati e del beneficio ottenuto dall'utenza esterna ed interna;
 - le risorse devono essere rese disponibili solo a consuntivo dopo aver accertato i risultati verificati e certificati dai servizi di controllo interno (o attraverso l'attivazione di rigorosi sistemi di valutazione come disposto all'art. 4 del CCNL 1/7/2009).
86. L'Organo di revisione dovrà accertare il rigoroso rispetto delle norme contrattuali e, tra queste, per il comparto, la separazione tra risorse stabili e variabili, tenendo ben presente che le risorse variabili di cui al comma 3 dell'art.31 del CCNL 22/01/2004, non possono in alcun modo finanziare istituti contrattuali aventi carattere di stabilità di cui al comma 2 dell'art.31 del CCNL 22/01/2004, mentre, per la dirigenza, particolare attenzione dovrà essere posta all'applicazione del principio della omnicomprensività delle retribuzioni (art.24 D.Lgs.n.165/01). L'articolo 24, comma 3, del decreto legislativo n. 165/2001, che si applica agli EE.LL. quale disposizione di principio, infatti, stabilisce che "il trattamento economico determinato ai sensi dei commi 1 e 2 remunera tutte le funzioni ed i compiti attribuiti ai dirigenti nonché qualsiasi incarico ad esso conferito in ragione del loro ufficio o comunque conferito dall'amministrazione presso cui prestano servizio o su designazione della stessa" e, nel caso in cui i compensi debbano essere corrisposti da terzi, gli stessi sono corrisposti direttamente alla medesima amministrazione e confluiscono nelle risorse destinate al trattamento economico accessorio della dirigenza".
87. Da ultimo, occorre accertare che la decorrenza delle progressioni orizzontali del comparto sia annuale e non infrannuale, poiché, trattandosi di spesa che si "consolida" potrebbe compromettere gli equilibri di bilancio di anni successivi.
88. Le principali criticità emerse dalle ispezioni dell'Ispettorato generale di Finanza della Ragioneria Generale dello Stato, si possono così riassumere:

La ripartizione dei fondi - La componente più rilevante dei fondi è costituita dal fondo destinato alla retribuzione della produttività collettiva. Le verifiche hanno consentito di registrare un'attribuzione delle stesse "a pioggia", prescindendo da criteri meritocratici o comunque distorcendo, quasi senza eccezioni, gli eventuali criteri meritocratici pur previsti nei contratti decentrati, mediante il ricorso a criteri quali la presenza in servizio, l'anzianità e la qualifica o mediante sistemi di ponderazione che, di fatto, annullano ogni rilevanza sostanziale al merito e alla valutazione.

Altre rilevanti voci sono rappresentate dalle indennità accordate al personale: dall'indennità di rischio corrisposta a tutto il personale indipendentemente dai compiti assegnati a istituti retributivi, quali

l'indennità di gonfalone o l'indennità di vestiario, non previsti in alcuna norma di legge o di contratto, ma tuttavia erogate a taluni dipendenti.

Progressioni orizzontali e verticali - L'istituto della progressione economica all'interno della categoria (progressione orizzontale) è stata prevista al fine di premiare, sulla base di appositi strumenti valutativi, i più meritevoli tra i dipendenti, concedendo loro uno scatto di livello retributivo, pur all'interno della categoria di appartenenza.

Presso gli enti verificati si è registrato un uso distorto dello strumento. Non sono stati rari i casi di Comuni ispezionati che hanno riconosciuto progressioni economiche plurime (fino a quattro in un quadriennio) alla generalità dei dipendenti.

Le conseguenze gestionali e finanziarie di tali comportamenti sono evidenti, anche in considerazione del fatto che le relative provvidenze economiche, una volta riconosciute ai dipendenti, diventano una componente fissa dello stipendio, con un aggravio dei costi del personale non soltanto in via diretta, bensì anche in via indiretta, ossia a seguito dell'applicazione di tutte quelle voci retributive che hanno come parametro la retribuzione oraria.

Le progressioni verticali - A differenza delle progressioni orizzontali, che incidono sul livello retributivo dei dipendenti lasciando inalterata la categoria di appartenenza, quelle verticali determinano invece il passaggio del beneficiario alla categoria superiore.

La rilevanza dell'istituto ha dunque indotto il Legislatore (e gli interpreti) a circoscriverlo mediante una serie di cautele. L'applicazione dell'istituto stesso, in particolare, dovrebbe prevedere un procedimento selettivo, contemperando inoltre la promozione degli interni con un adeguato accesso dall'esterno.

Al contrario in numerosi enti verificati, ai fini della progressione verticale, è stata ritenuta sufficiente una mera clausola inserita nel contratto decentrato, a volte (ma non sempre) accompagnata da una delibera di Giunta.

Non di rado il beneficio della progressione verticale ha interessato centinaia di dipendenti, con rilevanti impatti sulle finanze dell'ente.

Il trattamento accessorio dei dirigenti - Anche con riguardo alla contrattazione decentrata integrativa del personale dirigenziale sono state riscontrate notevoli divergenze dalle previsioni della contrattazione nazionale. In particolare, talvolta si è avuta un'applicazione estremamente elastica del principio di onnicomprensività.

Il principio, dettato dall'art. 24 del D.L.vo n° 165/2001 (T.U. sul pubblico impiego), impone ai dirigenti – inclusi quelli degli Enti locali – di considerare il trattamento economico percepito (stipendio tabellare e trattamento accessorio – posizione e risultato) esaustivo delle competenze loro spettanti. Le relative, rare, eccezioni normative devono, inoltre, interpretarsi in maniera restrittiva.

Al contrario, numerosi enti ispezionati hanno aggiunto alle tre voci fondamentali ulteriori, varie provvidenze. Di seguito si fornisce un elenco sintetico degli emolumenti rinvenuti attraverso l'esame dei contratti decentrati integrativi e cedolini stipendiali:

- compenso aggiuntivo per la partecipazione a commissioni di concorso o commissioni di gara per appalti riguardanti lo stesso ente presso cui si presta servizio;
- compenso aggiuntivo per la redazione di atti normativi (regolamenti etc.);
- indennità di reperibilità;
- compensi per straordinario elettorale;
- indennità varie non previste in norme contrattuali (es.: indennità di direzione aree funzionali);

- doppia o tripla retribuzione di posizione in forza del conferimento d'incarichi ad interim relativi a uffici, settori o dipartimenti vacanti.

A ciò si aggiungono le somme erogate a titolo di indennità di risultato, spesso attribuite senza previo procedimento valutativo. Di conseguenza, la retribuzione dei dirigenti degli enti in esame può raggiungere importi estremamente elevati in rapporto agli altri comparti.

Fondo per attivazione nuovi servizi o processi di riorganizzazione

89. Nella considerazione che ai sensi dell'art.1, comma 557, della L. 296/2006 gli enti sottoposti al patto di stabilità interno devono assicurare la riduzione delle spese di personale, garantendo il contenimento della dinamica retributiva anche attraverso la rideterminazione dei fondi per il finanziamento della contrattazione integrativa, è necessario che l'Organo di revisione verifichi la legittima qualificazione dei criteri seguiti per l'attivazione di nuovi servizi o di processi di riorganizzazione finalizzati ad un accrescimento di quelli esistenti ai sensi dell'art.15, comma 5, del C.C.N.L. 1 aprile 1999.

90. A tale riguardo è utile per l'Organo di revisione verificare i seguenti passaggi individuati dall'Aran:

Primo: individuare i servizi (e prima ancora: i bisogni degli utenti a cui i servizi intendono dare risposta) su cui si vuole intervenire per realizzare miglioramenti quali-quantitativi con le caratteristiche più sopra indicate.

Secondo: definire il progetto di miglioramento dei servizi, indicando gli obiettivi da conseguire, gli standard di risultato, i tempi di realizzazione, i sistemi di verifica a consuntivo (è auspicabile che si tratti di obiettivi indicati anche nel PEG o in altro analogo documento di programmazione della gestione).

Terzo: quantificare le ulteriori risorse finanziarie variabili da portare ad incremento del fondo ai sensi dell'art. 15, comma 5 e definirne lo stanziamento nel bilancio e nel PEG; la quantificazione spetta esclusivamente all'ente e non deve essere oggetto di contrattazione (anche se, naturalmente, può "condizionare" il negoziato poiché si tratta pur sempre di una concessione fatta al Sindacato in cambio della quale l'ente dovrebbe ottenere a sua volta concessioni su altri fronti).

Quarto: stabilire nel contratto decentrato le condizioni alle quali le risorse ex art. 15, comma 5 possono essere rese disponibili; illustrare analiticamente nella relazione, allegata al contratto decentrato, i criteri seguiti per la quantificazione delle risorse.

Quinto: verifica e certificazione, a consuntivo, da parte dei servizi di controllo interno, dei livelli di risultato in rapporto agli standard predefiniti.

Sesto: eventuale erogazione delle somme, totale o parziale, in relazione ai livelli di risultato certificati dai servizi di controllo interno, secondo i criteri stabili nel contratto decentrato.

91. Sulle risorse aggiuntive "variabili" di cui all'art. 15, comma 5, l'Aran ha precisato che non possono essere automaticamente confermate e/o stabilizzate negli anni successivi, sulla base della semplicistica affermazione che l'ente raggiunge stabilmente e, in via ordinaria, un più elevato livello di servizi. In tal modo, infatti, si verificherebbe una (non consentita) trasformazione delle risorse da variabili a stabili, in contrasto con la disciplina del CCNL.

92. E' necessario, invece, che di anno in anno siano attentamente rivalutate le condizioni che hanno giustificato l'investimento sull'organizzazione. Ciò comporta che sia riformulato un nuovo e più aggiornato progetto di miglioramento dei servizi, che ridefinisca, per l'esercizio di riferimento, obiettivi importanti, credibili e sfidanti con le caratteristiche più sopra ricordate. Inoltre, è necessario che i risultati siano sempre verificati e certificati a consuntivo, sulla base di predeterminati standard.

93. In costanza di obiettivi da un anno al successivo - soprattutto quando emerge, sulla base dei risultati degli anni precedenti, che i livelli di servizio standard sono sistematicamente raggiunti, senza particolari difficoltà o margini di incertezza - è opportuno che gli stessi standard siano sottoposti a revisione e rivisti

al rialzo. In sostanza, riteniamo che il ricorso all'art. 15, comma 5 (e a maggior ragione la riconferma delle risorse) debba avvenire in un contesto di obiettivi particolarmente difficili, sfidanti e impegnativi.

94. Un'ultima precisazione concerne gli enti di ridotte dimensioni. E' evidente che questi ultimi sono chiamati a dare attuazione agli adempimenti richiamati, in forme e secondo modalità opportunamente (e giustamente) semplificate. Anche il progetto di miglioramento dei servizi o gli stessi sistemi di controllo adottati a consuntivo, potranno quindi avere caratteristiche di maggiore semplicità (per esempio, dal punto di vista procedurale) rispetto agli enti di maggiori dimensioni.

Vincoli sulla contrattazione decentrata dal 1/1/2011

95. Per gli anni dal 2011 al 2013, il D.L. n.78/2010 nei commi 1 e 2 bis dell'art.9 ha posto vincoli sulla contrattazione decentrata, che richiedono ulteriore vigilanza da parte dell'Organo di revisione.

96. Per gli anni dal 2011 al 2013, la contrattazione decentrata non potrà intervenire sulla retribuzione tabellare né su elementi che accedono in modo irreversibile al trattamento economico quali:

- retribuzione individuale di anzianità;
- effetti di reinquadramento fissati nel passato dalla contrattazione collettiva;
- indennità di comparto;
- posizione economica acquisita per effetto delle progressioni orizzontali.

97. La contrattazione decentrata deve limitarsi a concordare la destinazione delle risorse decentrate libere dopo aver computato i valori:

- delle progressioni economiche;
- dell'indennità di comparto;
- delle indennità finalizzate a remunerare mansioni o servizi particolari (rischio, turno, reperibilità, disagio, maneggio valori, particolari responsabilità).

98. Nella considerazione che le risorse variabili sono prioritariamente già destinate ad incentivare progettisti, avvocati, recupero Ici o al premio per i risultati individuali, non residuano marginalità per una reale contrattazione.

99. Dall'1/1/2011 e sino al 31/12/2013 l'ammontare complessivo delle risorse destinate al trattamento economico accessorio del personale non può superare il corrispondente importo dell'anno 2010 ed è automaticamente ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio.

100. Nella considerazione che dal 2011 sarà consentito sostituire solo il 20% del personale cessato, ne consegue che l'ammontare delle risorse sarà destinato a diminuire.

101. Ai fini della riduzione della spesa di personale gli enti devono ridurre quanto destinato al finanziamento dei fondi contrattuali.

102. In particolare gli enti che hanno un eccesso di spesa di personale oltre il 40% della spesa corrente sono tenuti ad agire prioritariamente sugli oneri della contrattazione per diminuire la spesa sia in termini percentuali che complessiva.

103. Altre norme dispongono la riduzione dei fondi decentrati ed in particolare:

- art.6 bis del d.lgs.165/2001: Le amministrazioni che acquistano sul mercato servizi, originariamente prodotti all'interno devono congelare i posti e ridurre temporaneamente i fondi della contrattazione, Fermi restando i conseguenti processi di riduzione e rideterminazione delle dotazioni organiche e dei conseguenti processi di riallocazione e mobilità del personale;
- art. 3 commi da 30 a 32 della L. 244/07: l'organo di revisione, nel caso di costituzione di società o enti, deve asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie e trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della funzione pubblica – e al Ministero dell'economia

e delle finanze – Dipartimento della ragioneria generale dello Stato – segnalando eventuali inadempimenti anche alle sezioni competenti della Corte dei conti;

- art.3 comma 30 L. 244/07: Le amministrazioni che, nel rispetto del comma 27, costituiscono società o enti, comunque denominati, o assumono partecipazioni in società, consorzi o altri organismi, anche a seguito di processi di riorganizzazione, trasformazione o decentramento, adottano, sentite le organizzazioni sindacali per gli effetti derivanti sul personale, provvedimenti di trasferimento delle risorse umane, finanziarie e strumentali in misura adeguata alle funzioni esercitate mediante i soggetti di cui al presente comma e provvedono alla corrispondente rideterminazione della propria dotazione organica .

Verifiche ulteriori da parte dell'Organo di revisione

104. L'Organo di revisione deve verificare:

a) il rispetto dell'art. 9, comma 2 bis, del d.l. 78/2010, convertito con la L. 122/2010 in base al quale le risorse destinate alla contrattazione integrativa non devono superare l'importo del 2010 e devono automaticamente ridursi in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio.

b) il rispetto dei vincoli stabiliti nei CCNL, con particolare riferimento alle risorse stabili e alle risorse variabili espressamente indicate nel CCNL del 2004 (si rammenta, infatti, che tale contratto collettivo ha effettuato un'attenta ricognizione di tutte le voci contrattuali, stabili e variabili, consolidandole a partire dal 2004).

c) gli incrementi non legittimi della quota variabile delle risorse del fondo per la contrattazione integrativa. Tale quota comprende, infatti, voci che, avendo carattere occasionale o essendo soggette a variazioni anno per anno, non possono consolidarsi nei fondi, ma trovano applicazione solo nell'anno in cui sono state discrezionalmente previste e alle rigide condizioni, da valutare anno per anno, indicate nei CCNL di riferimento. Tra tali voci riveste particolare importanza l'art. 15, comma 5, del CCNL del 1999, nella parte in cui prevede l'attivazione di nuovi servizi o l'aumento o il miglioramento di quelli esistenti. La verifica mira ad accertare il rispetto delle condizioni previste per una corretta applicazione della disposizione. Le condizioni che occorre riscontrare sono le seguenti:

- 1) le risorse devono essere riconfermate annualmente riformulando per ogni esercizio gli obiettivi da realizzare;
- 2) devono produrre effetti diretti sul benessere dei cittadini (non è sufficiente una mera riorganizzazione burocratica interna);
- 3) devono essere programmati preventivamente dall'ente;
- 4) la misura dell'incremento deve rispondere a criteri oggettivi (es. percentuale di incremento dello standard qualitativo o quantitativo dei servizi; quota parte dei costi aggiuntivi che si sarebbero determinati con l'assunzione di nuovo personale);
- 5) le risorse devono essere rese disponibili solo a seguito della valutazione dell'effettivo raggiungimento dei risultati.

d) la corretta destinazione delle risorse del fondo per la contrattazione integrativa come risulta dai contratti integrativi stipulati. Si rammenta al riguardo che la quota parte delle risorse stabili, se non interamente utilizzata, può integrare la parte variabile e quindi finanziare tutti gli istituti del trattamento accessorio. E' vietato invece il contrario e cioè che eventuali residui della parte variabile possano finanziare trattamenti stabili e, a maggior ragione, che venga eccessivamente incrementata la parte

variabile proprio per far fronte a necessità derivanti dal finanziamento di istituti fissi come ad esempio le progressioni orizzontali che, effettuate spesso in mancanza di qualsiasi selettività, hanno fortemente irrigidito le disponibilità del fondo.

e) l'obbligo di trasmissione dei contratti decentrati alla Corte dei conti, per il tramite della Ragioneria generale dello Stato.

f) l'obbligo di trasmettere all'Aran ed al Cnel per via telematica, entro cinque giorni dalla sottoscrizione, il testo contrattuale con l'allegata relazione tecnico-finanziaria ed illustrativa e con l'indicazione delle modalità di copertura dei relativi oneri con riferimento al bilancio annuale e pluriennale.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA E CONTO ANNUALE DEL PERSONALE (ART. 60, COMMA 2, D.LGS 30/3/2001 N.165 E CIRCOLARE DEL 20/1/2009 N.01 DEL MEF)

105. Gli Enti Locali devono inviare entro il 31 maggio di ogni anno, specifiche informazioni sui costi della contrattazione integrativa, certificate dagli organi di controllo interno, al Ministero dell'economia e delle finanze, che predispone, allo scopo, uno specifico modello di rilevazione, d'intesa con la Corte dei conti e con la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica.
106. I modelli di rilevazione devono essere sottoscritti dal responsabile del procedimento e dal Presidente dell'Organo di revisione o revisore unico.
107. La mancata presentazione del conto - e della relazione determina la sospensione dei trasferimenti statali.
108. Il conto annuale e la relativa relazione rappresentano uno strumento di verifica e monitoraggio del costo del personale, nonché di analisi della relativa gestione.
109. Le informazioni fornite sono volte ad accertare, oltre il rispetto dei vincoli finanziari in ordine sia alla consistenza delle risorse assegnate ai fondi per la contrattazione integrativa sia all'evoluzione della consistenza dei fondi e della spesa derivante dai contratti integrativi applicati, anche la concreta definizione ed applicazione di criteri improntati alla premialità, al riconoscimento del merito ed alla valorizzazione dell'impegno e della qualità della performance individuale, con riguardo ai diversi istituti finanziati dalla contrattazione integrativa, nonché a parametri di selettività, con particolare riferimento alle progressioni economiche.
100. Con i dati forniti sono sviluppati parametri ed indicatori tesi a consentire una maggiore gestione del personale.
111. Per gli enti inadempienti e nel caso siano fornite informazioni incomplete e chiaramente inattendibili scattano le previste sanzioni (art. 30, comma 11, L. n. 468/1978; e art. 60, comma 2 del d.lgs 165/2001).
112. I revisori devono verificare la congruità dei dati e la loro corrispondenza con le risultanze contabili, nonché il rispetto dei termini per gli adempimenti. Tenuto conto del rilievo contabile che il conto annuale assume, nel caso di accertamento di situazioni di ritardo, o di incompletezza o non corrispondenza, i revisori devono segnalare l'irregolarità al fine di consentire i dovuti interventi.
113. Le informazioni sono trasmesse alla Corte dei conti che, ferme restando le ipotesi di responsabilità eventualmente ravvisabili le utilizza anche ai fini del referto sul costo del lavoro.
114. Le amministrazioni hanno inoltre l'obbligo di pubblicare in modo permanente sul proprio sito istituzionale, con modalità che garantiscano la piena visibilità e accessibilità delle informazioni ai cittadini, i contratti integrativi stipulati con la relazione tecnico-finanziaria e quella illustrativa certificate dagli organi di controllo.

115. La relazione illustrativa, fra l'altro, deve evidenziare gli effetti attesi in esito alla sottoscrizione del contratto integrativo in materia di produttività ed efficienza dei servizi erogati, anche in relazione alle richieste dei cittadini.
116. Il Dipartimento della Funzione Pubblica predispone un modello per la valutazione, da parte dell'utenza, dell'impatto della contrattazione integrativa sul funzionamento dei servizi pubblici, evidenziando le richieste e le previsioni di interesse per la collettività. Tale modello e gli esiti della valutazione vengono pubblicati sul sito istituzionale delle amministrazioni pubbliche interessate dalla contrattazione integrativa.

Documento n. 8

L'Organo di revisione: controlli sul patto di stabilità interno.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Patto di stabilità e crescita trattato di Maastricht, art. 117 e 119 Costituzione Italiana, norme di coordinamento finanza pubblica, leggi annuali di stabilità, leggi regionali

QUADRO DI SINTESI

1. *Per quanto attiene al cosiddetto "Patto di stabilità", una sua illustrazione sintetica può essere ritratta da quanto su di esso indicato dalla Ragioneria generale dello Stato: "Il Patto di stabilità interno nasce dall'esigenza di convergenza delle economie degli Stati membri della Ue verso specifici parametri, comuni a tutti, e condivisi a livello europeo in seno al Patto di stabilità e crescita e specificamente nel trattato di Maastricht (Indebitamento netto della Pubblica Amministrazione/Pil inferiore al 3% e rapporto Debito pubblico delle AA.PP./Pil convergente verso il 60%). L'indebitamento netto della Pubblica Amministrazione costituisce quindi il parametro principale da controllare, ai fini del rispetto dei criteri di convergenza e la causa di formazione dello stock di debito. L'indebitamento netto è definito come il saldo fra entrate e spese finali, al netto delle operazioni finanziarie (riscossione e concessioni crediti, partecipazioni e conferimenti, anticipazioni), desunte dal conto economico della P.A., preparato dall'Istat. Un obiettivo primario delle regole fiscali che costituiscono il Patto di stabilità interno è proprio il controllo dell'indebitamento netto degli Enti territoriali (Regioni ed Enti Locali). Il Patto di stabilità e crescita ha fissato dunque i confini in termini di programmazione, risultati e azioni di risanamento all'interno dei quali i Paesi membri possono muoversi autonomamente. Nel corso degli anni, ciascuno dei Paesi membri della UE ha implementato internamente il Patto di stabilità e crescita seguendo criteri e regole proprie, in accordo con la normativa interna inerente la gestione delle relazioni fiscali fra i vari livelli di governo. Dal 1999 ad oggi l'Italia ha formulato il proprio Patto di stabilità interno esprimendo gli obiettivi programmatici per gli Enti territoriali ed i corrispondenti risultati ogni anno in modi differenti, alternando principalmente diverse configurazioni di saldi finanziari a misure sulla spesa per poi tornare agli stessi saldi. La definizione delle regole del Patto di stabilità interno avviene durante la predisposizione ed approvazione della Manovra di finanza pubblica, momento in cui si analizzano le previsioni sull'andamento della finanza pubblica e si decide l'entità delle misure correttive da porre in atto per l'anno successivo e la tipologia delle stesse".*

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

2. Nell'ambito dell'attività di vigilanza che l'Organo di revisione deve compiere sull'avvenuto rispetto degli adempimenti che la norma assegna agli Enti Locali rientranti nel "perimetro" del Patto di stabilità interno (Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e Province), segnaliamo i seguenti:
1. che sia stato predisposto, in sede di bilancio di previsione, sia annuale che pluriennale, un apposito prospetto attestante il rispetto "a preventivo" dell'obiettivo del Patto di stabilità interno (rappresentato solitamente dal raggiungimento di un dato valore di "saldo finanziario" come differenza tra entrate e spese correnti ed in conto capitale);
 2. che siano stati eseguiti gli adempimenti di monitoraggio periodico infrannuale ed annuale dell'obiettivo del Patto di stabilità con la compilazione e l'inoltro dei prospetti informativi al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Ragioneria generale dello Stato, ivi incluso l'invio "a preventivo" del cosiddetto "prospetto dimostrativo degli obiettivi";
 3. che sia stata inviata alla stessa RgS la certificazione dell'avvenuto o meno rispetto dell'obiettivo entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, dal Responsabile del servizio finanziario e dall'Organo di revisione;
 4. che siano state verificate e se del caso acquisite eventuali "premierità" e/o disciplina speciali (in termini di riduzione del "concorso alla manovra di finanza pubblica" richiesto all'Ente Locale per gli Enti cosiddetti "virtuosi"), così come verificati e/o negoziati con la Regione di appartenenza di eventuali interventi migliorativi sull'obiettivo da raggiungere (cosiddetto "Patto regionale orizzontale" e "Patto regionale verticale");
 5. che siano state comunicate al Mef eventuali situazioni di esonero dall'applicazione della normativa sul Patto di stabilità interno e/o fattispecie di adozione di discipline speciali (ad esempio, Enti commissariati, Enti di nuova istituzione);
 6. che, in caso di mancato rispetto dell'obiettivo di Patto di stabilità interno, l'Ente Locale abbia applicato all'esercizio finanziario successivo a quello di riferimento risultato "a consuntivo" non "virtuoso", tutte le sanzioni previste dalla normativa;
 7. che, in caso di assunzione di mutui e/o prestiti con istituzioni creditizie o finanziarie per il finanziamento degli investimenti, la pratica sia stata corredata da apposita attestazione da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del Patto di stabilità interno per l'anno precedente.

CONTROLLI SU ALCUNI ASPETTI DI PARTICOLARE INTERESSE

3. In considerazione della centralità che riveste il Patto di stabilità interno per la vita dell'ente locale, a fine del rispetto del principio della coerenza esterna, è opportuno che l'Organo di revisione dedichi un'apposita Sezione del "Parere al bilancio di previsione" e della "Relazione al rendiconto della gestione".
4. In aggiunta a ciò, all'interno dei Questionari del cosiddetto "controllo collaborativo" da inviare alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti (art. 1, commi 166-168, della L. n. 266/05), l'Organo di revisione è chiamato ad informarne la Corte dei conti dell'eventuale presenza nell'Ente e nel bilancio/rendiconto di operazioni potenzialmente qualificabili dalla Magistratura contabile come elusive degli obiettivi del Patto di stabilità interno (tra le altre, esternalizzazioni di servizi a gestori paralleli con affidamento diretto senza gara pubblica, operazioni di concessioni di credito e di rimborso di credito con soggetti controllati e/o collegati, operazioni di *leasing* "in costruendo" e/o di *project financing*, cessioni di crediti e di debiti, ecc.).
5. A tal proposito l'Organo di revisione deve porre particolare attenzione ai rapporti di carattere finanziario, giuridico, contrattualistico ed amministrativo-contabile esistenti tra l'Ente Locale soggetto a Patto di

stabilità e gli eventuali organismi partecipati ai quali lo stesso ente abbia affidato l'esercizio di alcune attività e/o servizi, non solo per verificare preventivamente la sussistenza di eventuali operazioni potenzialmente elusive, bensì anche per verificare la possibile futura attivazione del meccanismo del Patto di stabilità nei confronti delle Società *in-house* affidatarie dirette di attività e/o servizi pubblici (art. 4, co. 14, D.L. 138/2011).

Documento n. 9

L'Organo di revisione: controlli sugli agenti contabili.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 93,153, 226, 233 del Tuel

CRITERI APPLICATIVI

DEFINIZIONE DI AGENTE CONTABILI DELL'ENTE LOCALE

1. Il Tuel distingue tra agenti contabili interni ed esterni all'ente (art. 233 del Tuel). Le figure dell'agente contabile dell'ente locale sono così tipizzate dall'art. 93 del Tuel:
 - il tesoriere (art. 226 del Tuel),
 - l'economista (art. 153, comma 7, del Tuel),
 - ogni altro agente che abbia il maneggio di pubblico denaro o che sia incaricato della gestione dei beni,
 - coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti.
2. In sostanza, più che fare un'elencazione esaustiva delle tipologie di agenti, la legge indica dei criteri identificativi. La disciplina del Tuel è integrata dai principi desumibili dalla normativa sulla contabilità dello Stato (R.D. 824/1924 e R.D. 440/1923).
3. L'agente contabile dell'ente locale può quindi essere definito come quella persona fisica o giuridica che, per contratto o per compiti di servizio inerenti al rapporto di lavoro, è incaricato della custodia di beni mobili o del maneggio di denaro o valori dell'ente locale stesso.
4. Ai fini della qualifica di agente contabile, è essenziale che sia costituita una relazione tra ente di pertinenza ed altro soggetto, secondo uno schema procedimentale di tipo contabile, ossia che faccia riferimento ai precisi compiti dell'agente stesso.
5. Il titolo può essere costituito da un atto amministrativo, da un contratto, oppure, nel caso dell'agente di fatto, mancare del tutto o avere cessato la propria validità.
6. La figura dell'agente di fatto può ricorrere, ad esempio, nel caso di cessazione del contratto di concessione dell'imposta sulla pubblicità o della tosap, qualora il concessionario continui a riscuotere i tributi; tale soggetto mantiene comunque la veste di agente contabile, con le responsabilità che ne conseguono, poiché ha esercitato una "gestione di fatto".
7. Il conferimento della qualifica di agente contabile è quindi, di norma, un atto formale; l'art. 233. co. 2, Tuel, stabilisce che al proprio conto della gestione vada allegato il provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione.

OBBLIGHI DELL'AGENTE CONTABILE

8. Dalla particolare relazione tra agente contabile ed ente pubblico discendono due obblighi primari:
 - rendicontazione,
 - gestione e custodia dei valori ricevuti.
9. Il rendimento dei conti consiste nel dare contezza della gestione di cose altrui; finalità del rendimento dei conti è sia quella di liberare da ogni responsabilità il gestore, sia quella di consentire al destinatario del conto la verifica del risultato complessivo della gestione.

10. La rendicontazione è imperniata sul conto che l'agente contabile deve rendere annualmente, a conclusione del periodo amministrativo.
11. La struttura del conto è simile per le diverse tipologie di agente contabile e consta dei seguenti elementi:
 - carico all'inizio dell'esercizio o all'inizio dell'attività dell'agente, se la gestione è assunta in corso d'anno; in tal caso, il carico deve risultare dal verbale di consegna redatto nel passaggio dal precedente agente,
 - variazioni intervenute nel corso del periodo amministrativo (carico e scarico dell'esercizio),
 - residuo a fine esercizio, che coincide con il carico all'inizio dell'esercizio successivo.
12. L'agente contabile è gravato da una peculiare responsabilità, secondo lo schema civilistico di cui all'art. 1218 c.c.: l'agente contabile è responsabile degli ammanchi di beni, denaro, valori a meno che non dimostri che gli stessi sono dipesi da causa a lui non imputabile.
13. In caso di affidamento della riscossione di entrate dell'ente locale, il maneggio di valori comporta un obbligo di giustificazione dei valori non incassati. Una volta dimostrato il carico, ossia l'importo affidato in riscossione, spetta al contabile dimostrare che il mancato incasso sia dipeso da causa a lui non imputabile; la prova dell'inesigibilità dell'entrata è a carico dell'agente contabile.
14. Gli agenti contabili sono obbligati a presentare il conto della gestione all'ente locale entro trenta giorni dal termine dell'esercizio; nel caso in cui la gestione sia relativa a periodi più brevi, ciascun agente dovrà rendere il conto entro trenta giorni successivi alla cessazione dall'incarico, per effetto del combinato disposto degli artt. 611 del R.D. 827/1924 e dell'art. 233 del Tuel.
15. L'ente locale procede a trasmettere il conto della gestione degli agenti contabili alla Corte dei conti entro sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto (artt. 226, co. 1 e 233, co. 1 del Tuel). Per effetto dell'art. 93, comma 3, Tuel, gli agenti contabili, salvo che la Corte dei conti lo richieda, non sono tenuti alla trasmissione della documentazione occorrente per il giudizio di conto di cui all'art. 74 del RD 2440/1923 e agli artt. 44 e seg. del RD 1214/1934.
16. I conti devono essere compilati secondo gli schemi approvati dal DPR 194/1996.
17. Dall'applicazione della legge discende la necessità per l'ente locale delle operazioni di parificazione sotto il profilo amministrativo, confrontando il rendiconto dell'agente contabile con le scritture contabili e verificando in relazione al carico contabile originariamente attribuito all'agente quanto di esso sia stato effettivamente assolto e quanto invece, sia rimasto non restituito o non riscosso e per quali ragioni.
18. Normativa speciale sulla rendicontazione:
 - entro venti giorni dal termine di ciascun trimestre, i concessionari dell'imposta sulla pubblicità, del diritto delle pubbliche affissioni e della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche devono compilare (in duplice copia) la situazione riepilogativa delle bollette emesse nel trimestre precedente; la prima copia va trasmessa contestualmente al riversamento trimestrale del tributo all'ente impositore, la seconda copia va trattenuta dal concessionario (art. 4 co. 1 e art. 8, co. 1, DM 26/04/1994),
 - l'agente della riscossione Equitalia, ogni mese, trasmette la rendicontazione delle riscossioni e dell'andamento del servizio (art. 36 del d.lgs. 112/99, DM 22/10/1999 e s.m.i.).

VERIFICHE DELL'ORGANO DI REVISIONE

19. Il Tuel prescrive controlli specifici in capo al revisore sugli agenti contabili:
 - verifica ordinaria di cassa, del tesoriere e degli altri agenti contabili interni con cadenza trimestrale (art. 223 Tuel);

- verifica straordinaria di cassa, a seguito del mutamento della persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della Comunità montana (art. 224 Tuel).
20. Non vi è dubbio che il controllo degli agenti contabili impatta su altre funzioni dell'Organo di revisione economico – finanziaria e, più precisamente:
- sulla vigilanza regolarità contabile, finanziaria ed economica (art. 239, co. 1, lett. c) Tuel), con motivate tecniche di campionamento, giacchè le operazioni compiute dagli agenti contabili sono parte dei procedimenti di acquisizione delle entrate, effettuazione delle spese e gestione dei beni e valori dell'ente locale,
 - sulla relazione al conto consuntivo (art. 239, co. 1, lett d), con il quale il revisore attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione. Le operazioni di parificazioni dei conti degli agenti contabili costituiscono, invero, la fase preliminare della rendicontazione finanziaria (principio contabile n. 3, punto 42).

I CONTROLLI GENERALI

L'anagrafe degli agenti contabili

21. Dalla sopra citata normativa discende che l'ente locale deve disporre dell'anagrafe degli agenti contabili, ossia di un elenco aggiornato degli agenti contabili interni ed esterni. L'anagrafe deve contenere almeno le seguenti informazioni:
- Dati anagrafici dell'agente contabile,
 - Atto di nomina,
 - Tipologia dell'agente contabile e funzioni assegnate all'agente.
22. Nel caso in cui l'Organo di revisione rilevi la presenza di agenti contabili di fatto per mancanza dell'atto formale di nomina, l'Organo di revisione ne richiede l'immediata adozione.
23. Se la presenza di agenti contabili di fatto è dovuta a inadempienze contrattuali da parte del terzo, l'Organo di revisione sollecita l'adozione di misure a salvaguardia dell'ente locale.

Le verifiche trimestrali

24. La verifica trimestrale del tesoriere e degli agenti contabili interni ha lo scopo di verificare la corrispondenza tra:
- Scritture contabili dell'agente contabile
 - Denaro, valori e beni mobili in custodia all'agente,
 - Scritture contabili dell'ente locale.

Il conto della gestione e il conto del tesoriere

25. La gestione annuale dell'agente contabile trova riscontro nel conto che l'agente stesso deve presentare all'ente locale entro il 30 gennaio dell'anno successivo.
26. In caso di mancato rispetto di tale termine, il Tuel non prevede una sanzione specifica. Tale situazione, tuttavia, va attentamente monitorata dall'Organo di revisione.
- Se il conto viene presentato con ritardo ma in tempo utile per consentire l'ordinato svolgimento delle operazioni legate all'approvazione del rendiconto annuale, quali la parificazione con la contabilità dell'ente e la redazione della relazione dell'organo di revisione, nonché l'approvazione del rendiconto nei termini di legge, si configura colpa lieve in capo all'agente contabile. L'Organo di revisione si deve assicurare che vengano applicate eventuali sanzioni disciplinari o contrattuali, se previste.

- In caso di omessa presentazione del conto da parte di agente contabile interno, il conto viene compilato d'ufficio, secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità.
- In caso di omessa presentazione del conto di agente contabile esterno, vi è l'obbligo di denuncia alla Corte dei conti per instaurare il giudizio di resa del conto; se risulta tecnicamente possibile approvare il rendiconto, l'Organo di revisione, nella redazione della relazione al conto consuntivo, effettuerà i rilievi del caso.

I CONTROLLI SPECIFICI

Il controllo trimestrale del tesoriere

27. I controlli trimestrali hanno lo scopo di conciliare il fondo di cassa al termine del trimestre, risultante dalle scritture contabili del tesoriere con quelle dell'ente locale.
28. A tale fine, occorre verificare, con motivate tecniche di campionamento:
- mandati emessi in conto competenza e residui e mandati annullati, come dal giornale dei mandati,
 - reversali emesse in conto competenza e residui e reversali annullate, come dal giornale delle reversali,
 - operazioni da regolarizzare, ossia reversali non incassate o riscossioni senza reversali, nonché mandati da pagare e pagamenti senza mandati.
29. E' necessario effettuare la conciliazione tra il saldo di tesoreria e i fondi presso la Banca d'Italia.
30. L'Organo di revisione verifica le cause delle operazioni da regolarizzare e, se non già provveduto, invita ad una tempestiva normalizzazione delle stesse.
31. L'Organo di revisione deve effettuare anche la verifica dei valori depositati presso il tesoriere, ossia dei titoli azionari, delle polizze fideiussorie ricevute e delle marche segnatasse (ad esempio dei diritti per carte d'identità e di stato civile).
32. Ancora secondo tecniche di campionamento, almeno in sede di prima verifica, l'Organo di revisione verifica il rispetto delle clausole contrattuali da parte del tesoriere quanto a applicazione delle valute, dei tassi di interesse e delle spese bancarie.

Il conto del tesoriere

33. Il conto del tesoriere deve essere sottoposto a parificazione da parte dell'ente locale secondo il punto 42 e 43 del principio contabile n. 3. Secondo il punto 43 le mancate concordanze devono essere analiticamente esposte e motivate nella relazione al rendiconto

L'anticipazione di tesoreria

34. L'Organo di revisione deve verificare che l'anticipazione di tesoreria sia assunta nei limiti di cui all'art. 222 del Tuel. L'anticipazione di tesoreria ha, per sua natura, carattere temporaneo e dovrebbe essere estinta entro il termine dell'esercizio; se ciò non avviene, l'anticipazione si trasforma in un debito contratto al di fuori delle procedure previste dal Tuel e dalla normativa sul patto di stabilità. La circostanza impatta, quindi, sul monitoraggio annuale del patto di stabilità e va segnalata nella relazione al rendiconto e nel questionario annuale sul rendiconto da trasmettere alla Corte dei conti.
35. Il ricorso reiterato all'anticipazione di tesoreria deve essere attentamente monitorato dal revisore poiché è sintomo di criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi.

Verifiche di cassa presso gli altri agenti contabili interni

36. **Servizio economato** - deve rispettare le disposizioni del regolamento di contabilità dell'ente locale.

37. L'Organo di revisione deve verificare:

- la coincidenza del saldo di cassa con il saldo contabile delle scritture economiche,
- la conformità al regolamento di contabilità delle tipologie di spesa e del loro ammontare,
- la corretta rendicontazione periodica delle spese,
- l'assunzione dei relativi impegni in contabilità,
- il reintegro del fondo economico.

Occorre effettuare controlli a campione sulla documentazione giustificativa della spesa.

38. Analoghi controlli vanno effettuati presso i servizi dotati di una cassa autonoma o che gestiscono marche per diritti e simili.

39. **Comando polizia municipale** - l'ufficio può essere agente della riscossione di diverse entrate, quali, a titolo esemplificativo:

- riscossione volontaria delle sanzioni per violazione al codice della strada e delle altre sanzioni amministrative,
- riscossione volontaria della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche temporanea e della tassa rifiuti temporanea.

40. Preliminare alla verifica di cassa è quella di tipo documentale: i blocchetti dei verbali delle sanzioni e quelli delle ricevute per la riscossione volontaria devono essere regolarmente numerati e vistati dall'ente e risultare consegnati all'ufficio tramite annotazione nel registro di carico e scarico dell'ente locale. Inoltre, occorre verificare, a campione, i verbali e le ricevute annullati e il motivo.

41. Idonee procedure di verifica devono essere adottate in presenza di verbalizzazioni elettroniche.

42. Il saldo contabile delle riscossioni volontarie deve essere corrispondente alla giacenza effettiva di cassa.

43. In taluni enti locali, il comando di polizia municipale provvede autonomamente all'iscrizione a ruolo delle somme non riscosse volontariamente. In tal caso, l'agente contabile, per le operazioni di riscossione coattiva, è Equitalia, ma l'Organo di revisione, al fine di completare le verifiche sulla regolarità dell'acquisizione dell'entrata, non potrà trascurare di effettuare le seguenti verifiche a campione, almeno in sede di prima verifica:

- tempestività nella notifica dei verbali;
- tempestività dell'iscrizione a ruolo.

44. **Farmacia comunale** - l'Organo di revisione procede a verificare la conciliazione di cassa controllando:

- l'ammontare del denaro giacente in cassa,
- il registro dei corrispettivi;
- i versamenti di cassa effettuati in tesoreria;
- l'ammontare degli incassi dalle Aziende Sanitarie Locali, effettuati direttamente dal tesoriere.

45. **Magazzino comunale** - il responsabile del magazzino comunale è agente consegnatario dei beni mobili; negli enti locali di maggiori dimensioni, vi possono essere diversi consegnatari.

46. L'Organo di revisione deve verificare la correttezza delle procedure di rilevazione dei beni mobili e di utilizzo degli stessi. I beni devono risultare annotati nel registro di carico e scarico. Il carico e lo scarico devono essere corredati dai documenti giustificativi. La procedura deve essere codificata nel regolamento comunale.

47. Le risultanze della contabilità di magazzino e del conto annuale devono coincidere con l'inventario annuale e con quanto indicato nel conto del patrimonio.

Verifiche degli agenti e dei concessionari della riscossione

48. La gestione e la riscossione delle entrate dell'ente locale può essere affidata, a norma degli artt. 52 e 56 del d.lgs. 446/97:

- al sistema Equitalia fino al 31 dicembre 2011;
- ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 446/97;

- a società partecipate dall'ente locale;
- al concessionario del pubblico registro automobilistico, relativamente all'imposta provinciale di trascrizione.

49. L'area degli agenti contabili della riscossione esterni implica un rischio di revisione nei seguenti casi:

- l'agente contabile non presenti, in tutto o in parte, la rendicontazione di legge, tra cui il conto annuale della gestione,
- l'ente locale non abbia previsto clausole di verifica periodica dell'attività nei contratti di servizio.

Tali situazioni vanno monitorate periodicamente dall'Organo di revisione; in particolare, vanno tempestivamente indagate le situazioni in cui le riscossioni sono inferiori alle previsioni.

50. Se non viene presentato il conto della gestione, è d'obbligo la denuncia alla Corte dei conti per l'instaurazione del giudizio di resa del conto.

51. Il controllo degli agenti contabili della riscossione si intreccia, inevitabilmente, con le verifiche dell'attività contrattuale dell'ente locale e con quella delle società partecipate. Tali verifiche devono essere effettuate, se possibile, prima dell'adozione degli atti deliberativi di indizione della gara e dell'affidamento. E' infatti opportuno che l'Organo di revisione controlli le clausole contrattuali soprattutto con riferimento a:

- tempistica di riversamento delle entrate,
- aggio di riscossione,
- modalità di rendicontazione.

52. Si segnala che la legge prevede le modalità di remunerazione e la fissazione del corrispettivo soltanto per l'attività svolta da Equitalia (artt. 17 e 22 del D.lgs. 112/1999).

Documento n. 10

L'Organo di revisione: controlli sul conto economico.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 229 del Tuel, DPR 194/96, Pcel n. 3

QUADRO DI SINTESI

1. Il conto economico rappresenta e dimostra sotto l'aspetto quantitativo le operazioni di gestione, mediante una aggregazione delle componenti positive e negative che hanno contribuito a determinare il risultato economico dell'esercizio.
2. La struttura del conto economico indicata nel modello n. 17 approvato con D.P.R. n. 194/96, è molto simile a quella prevista dall'art. 2425 del Codice civile per le imprese, prevedendo una suddivisione dei ricavi e dei costi per natura ed una forma di rappresentazione a scalare.
3. Il modello esprime per differenza risultati parziali assai significativi quali:
 - il risultato della gestione, costituito dalla differenza tra i proventi ed i costi della gestione e permette di rilevare il risultato dell'attività tipica degli enti ed il grado dell'efficienza produttiva e dell'efficacia dell'azione amministrativa;
 - il risultato della gestione operativa, costituito dal risultato della gestione sommato algebricamente al risultato delle gestioni affidate o svolte tramite soggetti esterni controllati dall'ente. Considera il risultato complessivo delle attività interne ed esterne esercitate dall'ente.
4. Lo schema dopo il risultato della gestione operativa evidenzia i risultati:
 - della gestione finanziaria, costituito dalla differenza tra proventi ed oneri finanziari ed evidenzia in generale un saldo negativo che esprime i riflessi dell'indebitamento a breve ed a lungo termine sulla gestione economica dell'esercizio;
 - della gestione straordinaria, costituito dalla differenza fra proventi ed oneri di natura straordinaria o non prevedibile o derivante da rettifica di valutazioni precedenti, nonché delle plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione o dismissione d'immobilizzazioni iscritte nel conto del patrimonio o le acquisizioni gratuite.
5. Un saldo, non evidenziato nello schema, ma di elevato contenuto informativo è quello rappresentato dalla gestione ordinaria (classi A,B,C e D), che esprime l'equilibrio economico dell'ente.
6. Il punto 74 del Pcel n.3 precisa infatti che *“Il risultato economico dell'esercizio ed in particolare il risultato depurato dei componenti straordinari (classe E), se negativo, attesta uno squilibrio economico che rende necessario provvedimenti per raggiungere nell'arco temporale più breve il pareggio”*.
7. Il risultato economico dell'esercizio se positivo (utile) rappresenta l'incremento subito dal patrimonio netto dell'ente, se negativo (perdita) il decremento dello stesso, per effetto della gestione nell'esercizio.
8. Il conto economico comprende come disposto dall'art.229 del Tuel:
 - proventi ed oneri, misurati da accertamenti ed impegni di parte corrente del bilancio, rettificati al fine di far partecipare al risultato della gestione solo i valori di competenza economica dell'esercizio;
 - le sopravvenienze e le insussistenze;

- gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali modificandoli.

IL SISTEMA CONTABILE

9. L'art. 232 del Tuel circa la libera adozione del sistema contabile non deve indurre in errore, poiché si tratta in realtà di una scelta che concerne il procedimento contabile, atteso che il sistema è perfettamente delineato ed è quello del patrimonio e del risultato economico. Inoltre è perfettamente delineata la regolamentazione del passaggio dalla competenza finanziaria a quella economica, tramite il prospetto di conciliazione.
10. La libertà concessa agli enti nella scelta del procedimento contabile fa sì che essi predispongano il prospetto di conciliazione:
- o periodicamente, almeno al termine dell'esercizio, come unico strumento attraverso il quale determinare il conto economico ed il conto del patrimonio;
 - o al termine dell'esercizio, quale obbligo contabile al fine di dare la dimostrazione dei risultati economici e patrimoniali nel rispetto delle norme di legge (finalizzate alla produzione di un'informazione comune a tutti gli enti), avendo comunque già calcolato i medesimi risultati in forza di una contabilità generale che nel corso dell'esercizio si affianca a quella finanziaria (nell'ambito però del medesimo sistema informatico ed informativo).
- In questa seconda eventualità l'Organo di revisione avendo preliminarmente tramite controlli a campione verificato la metodologia, la sua applicazione e la capacità ad esprimere i corretti risultati economico-patrimoniali, potrà utilizzare la contabilità generale quale analitica fonte di informazioni che si aggiunge alle tradizionali conoscenze.
11. Anche nell'eventualità di tenuta della contabilità generale, non viene meno l'obbligo di redigere il prospetto di conciliazione ed anzi si porrà per l'Organo di revisione il problema di verificare la congruenza fra i valori della contabilità generale e quelli del prospetto. Il punto 145 del principio contabile n.3, afferma che "il prospetto di conciliazione è documento obbligatorio per tutti gli enti e deve essere allegato al conto economico". L'attuale modello contabile n.18 del prospetto di conciliazione deve essere utilizzato come guida anche se non permette una completa esposizione delle operazioni di rettifica e di integrazione.
12. Con esclusione dei comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti, esiste l'obbligo della redazione del prospetto e conseguentemente del conto economico e l'Organo di revisione dovrà pronunciarsi sulla loro correttezza. Se le irregolarità riscontrate sono numerose e tali da rendere non attendibile i documenti dovrà esprimere parere negativo nella propria relazione al rendiconto. Parere negativo dovrà essere espresso in mancanza del prospetto. L'Organo di revisione dovrà annotare analiticamente tutte le osservazioni critiche, quantificarle, individuarne altresì l'influenza sul risultato economico e su quello patrimoniale ed indicando le proposte per evitare che gli annotati limiti si producano anche in futuro.

CRITERI APPLICATIVI

PROSPETTO DI CONCILIAZIONE E LE CORRELAZIONI CON IL RENDICONTO

13. Il passaggio dalla competenza finanziaria (o giuridica) a quella economica si realizza attraverso la predisposizione del prospetto di conciliazione. Al riguardo il comma 9 dell'art. 229 del Tuel così si

esprime: «Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio».

Il prospetto di conciliazione

14. L'art. 229 del Tuel dal quarto al settimo comma indica il procedimento per la formazione del conto economico, assumendo come base di partenza gli accertamenti e gli impegni finanziari (commi 4 e 6). Tali poste finanziarie desunte dal conto del bilancio devono essere rettificate al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi o negativi.
15. Oltre alla rettifica dei valori finanziari la norma dispone pure le necessarie integrazioni (commi 3, 5 e 7) per rilevare i componenti economici positivi e negativi che nell'esercizio non hanno dato luogo a rilevazioni finanziarie (rimanenze, ammortamenti, insussistenze, sopravvenienze, plusvalenze ecc.).
16. Il comma 9 dispone che il risultato finale economico è raggiunto partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio con l'aggiunta di elementi economici.
17. La funzione del prospetto è sia quella di guida per la rettifica ed integrazione degli elementi finanziari al fine di ricondurli a valori economici e patrimoniali, sia quello di spiegare i passaggi fra i diversi valori assunti.
18. Il prospetto di conciliazione indica i collegamenti e le differenze fra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali, permettendo di rilevare in modo trasparente non solo l'entità delle autorizzazioni e degli accertamenti/impegni finanziari, ma anche la reale consistenza economica delle risorse (ricavi e proventi) ed il loro utilizzo misurandone il consumo (costi ed oneri). Il punto 142 del Pcel n.3 afferma che “ la rappresentazione dei risultati della gestione viene effettuata, in sede di rendicontazione, sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico-patrimoniale. Trattandosi di risultati riguardanti un unico insieme di fatti gestionali, viene richiesta una dimostrazione delle relazioni esistenti tra i diversi aspetti rappresentati, riepilogata appunto nel “prospetto di conciliazione”.
19. Il prospetto costituisce quindi allegato al conto economico.
20. Al fine della rilevazione dei componenti economici positivi, occorre verificare se:
 - gli accertamenti finanziari di competenza sono stati rettificati ed integrati, come indicato dall'articolo 229 del Tuel , rilevando i seguenti elementi:
 - i risconti passivi e i ratei attivi;
 - le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
 - i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi;
 - le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;
 - le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati;
 - l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.
 - gli impegni finanziari di competenza, sono stati rettificati ed integrati con la rilevazione dei seguenti elementi:
 - a) i costi di esercizi futuri;
 - b) i risconti attivi ed i ratei passivi;
 - c) le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
 - d) le quote di costo già inserite nei risconti attivi di anni precedenti;
 - e) le quote di ammortamento economico di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;
 - f) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.

21. Il dettaglio delle rettifiche ed integrazioni di cui sopra deve risultare da specifiche carte di lavoro sulle quali l'Organo di revisione è tenuto ad effettuare controlli con la tecnica del campionamento.
22. A corredo del prospetto, per ogni valore da esso considerato, dovrà essere predisposta una scheda o carta di lavoro che spieghi, con riferimento alle diverse operazioni richiamate, come si è pervenuti al valore esposto. Tali schede o carte di lavoro dovranno inoltre precisare gli elementi atti al riscontro delle operazioni medesime nella contabilità finanziaria e quelli che servono per il calcolo dei valori da inserire nel prospetto.
23. La mancanza degli allegati rende nullo il prospetto ed impone all'Organo di revisione di non attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

I presupposti per la redazione del prospetto

24. La contabilità finanziaria, come riformata a suo tempo dal D.Lgs. n. 77/95, nei concetti d'accertamento e d'impegno è finalizzata anche alla predisposizione del conto economico e del conto del patrimonio.
25. Dovendo assumere i risultati della contabilità finanziaria (accertamenti ed impegni), per ricondurli a valori economico-patrimoniali occorre però che gli stessi siano correttamente determinati.

Occorre in particolare che:

- a) sia rispettato quanto disposto dagli artt. 179 e 189 del Tuel, relativamente agli accertamenti ed ai residui attivi;
 - b) sia rispettato quanto disposto dagli artt. 183 e 190 relativamente agli impegni ed ai residui passivi;
 - c) i fatti gestionali siano rigorosamente classificati nello schema di bilancio;
 - d) che la spesa per beni strumentali da iscrivere nel conto del patrimonio sia impegnata nel titolo II (nel titolo I manca l'intervento nel quale classificarla);
 - e) che sia rispettata la correlazione fra spese ed entrate a destinazione vincolata.
26. L'accertamento e l'impegno costituiscono la fase giuridica mentre le altre (liquidazione, riscossione, pagamento ecc.) sono fasi adempimentali.
 27. L'ordinamento, prevedendo per l'accertamento (art. 179), la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, l'individuazione del debitore, la quantificazione della somma da incassare e vietando all'art. 189 la conservazione di somme che non rispondono a tali requisiti, riconduce lo stesso alla definizione di un diritto credito e come tale espressivo di ricavi e proventi da ricondurre unicamente alla competenza temporale economica.
 28. La competenza temporale economica dei ricavi e proventi è così riferita:
 - per la cessione di beni mobili alla data di consegna o spedizione o se diversa dalla data successiva in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
 - per la cessione di beni immobili alla data di stipulazione dell'atto notarile, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
 - per la prestazione di servizi, alla data d'ultimazione;
 - per le prestazioni da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione;
 - per i dividendi da partecipazione in società nell'anno di riparto;
 - i contributi in conto esercizio ed in conto capitale nell'anno d'assegnazione (rettificati per correlarli ai costi);
 - per i proventi tributari alla data stabilita dalla specifica normativa.
 29. Più complessa è la conciliazione degli impegni alla definizione di costo/debito.
 30. Secondo i principi generali il momento giuridico di sostenimento dei costi e di nascita del relativo debito si ha quando è divenuta certa l'esistenza e quando è determinabile in modo obiettivo l'ammontare e deve sussistere una correlazione dei costi con l'esercizio in cui si sono prodotti i

corrispondenti ricavi (o utilità), mentre il momento temporale è riconducibile alle fattispecie sopra evidenziate per i ricavi.

31. L'art. 183 del Tuel, pur disponendo al primo comma che l'impegno presuppone:

- l'esistenza di un'obbligazione giuridica perfezionata,
- la determinazione del soggetto creditore,
- la determinazione della somma da pagare,
- l'indicazione della ragione del credito,

allarga al terzo e quinto comma la definizione d'impegno comprendendo anche:

- le obbligazioni di spesa verso terzi,
- le prenotazioni d'impegno per procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio,
- per le spese in conto capitale con il reperimento di specifiche fonti di finanziamento (comma 5).

32. In numerosi casi quindi l'impegno pur regolarmente costituito, non ha ottenuto al termine dell'esercizio la reale acquisizione del fattore produttivo (debiti in corso di formazione), quali ad esempio:

- l'impegno in un esercizio e l'ordine nell'esercizio successivo;
- l'ordine in un esercizio e l'arrivo del bene o la prestazione del servizio nell'esercizio successivo;
- l'impegno per procedura di gara avviata;
- l'impegno contabile derivante da entrate a destinazione vincolata;
- l'impegno contabile per spese in conto capitale al reperimento di specifiche fonti di finanziamento.

33. L'equivalenza entrate correnti e spese correnti riferite al conto economico ed altre entrate e spese riferite al conto del patrimonio, deve essere intesa come riferimento generale tenendo conto delle eccezioni quali:

- proventi per concessioni di edificare destinate al finanziamento di spesa corrente;
- spese sostenute per produzione in economia di valori ad utilizzo pluriennale;
- ricavi pluriennali;
- costi esercizi futuri

e tenendo presente che sono necessarie integrazioni economico-patrimoniali agli elementi finanziari per rilevare:

- a) le variazioni nelle rimanenze
- b) le sopravvenienze
- c) le plusvalenze e le minusvalenze
- d) le insussistenze patrimoniali
- e) la quota d'ammortamento dei beni
- f) la svalutazione dei crediti.
- g) La corretta rilevazione finanziaria degli aspetti gestionali è comunque indispensabile e propedeutica per le successive fasi di rettifica ed integrazione dei valori.

34. I residui attivi e passivi inclusi nel conto del bilancio presentano comunque un disallineamento temporale rispetto alla rilevazione economica e patrimoniale e dovrebbero essere così distinti ai fini della conciliazione:

- residui attivi che rappresentano crediti
- residui passivi che rappresentano debiti
- residui passivi che rappresentano debiti in corso di formazione
- residui passivi che rappresentano impegni contabili.

35. La logica seguita nel prospetto di conciliazione è di tipo partiduplistico, ne consegue che:

- gli accertamenti e gli impegni riportati nel prospetto di conciliazione devono coincidere con quelli riportati nel conto del bilancio;
- deve essere assicurata la seguente coincidenza:
 - entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;
 - spese correnti = parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine.
- il totale delle singole rettifiche o integrazioni deve coincidere con i prospetti (carte di lavoro) allegati al prospetto di conciliazione;
- i valori rettificati ed integrati devono essere correttamente riportati nel conto economico e nel conto del patrimonio.

36. I documenti necessari per il controllo sono:

- prospetto di conciliazione;
- dettaglio delle rettifiche per Iva attività commerciali;
- dettaglio delle altre rettifiche agli accertamenti ed agli impegni;
- dettaglio delle integrazioni ai valori finanziari.

CONTROLLO SULLE PRINCIPALI OPERAZIONI DI RETTIFICA

Costi esercizi futuri

37. I costi d'esercizi futuri derivano da impegni finanziari per i quali, anche se correttamente compresi nel conto del bilancio, non si è concretizzata alla chiusura dell'esercizio l'acquisizione del fattore produttivo in tutto o in parte. Essi differiscono dai risconti attivi in quanto questi ultimi hanno già avuto manifestazione monetaria nell'esercizio.
38. Per l'impegno di spesa di parte corrente, o per la parte dello stesso che è stato mantenuto a fine esercizio rispettando le disposizioni dell'art. 183 del Tuel e che non ha dato luogo all'acquisizione di beni o di servizi o di altri fattori produttivi è necessaria una rettifica del dato finanziario rilevando tale rettifica nella voce «Costi esercizi futuri».
39. Tale voce seppur indicata come rettifica degli impegni alla lett. a) del comma 6 dell'art. 229 del Tuel, non è indicata nei modelli contabili del prospetto di conciliazione e del conto del patrimonio approvati con D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194. La rilevazione deve essere effettuata nella colonna 6S, del prospetto di conciliazione che, per omogeneità con gli impegni del titolo II della spesa che non hanno alcun contenuto economico-patrimoniale, deve confluire in apposita voce dei conti d'ordine.
40. L'importo rettificato nella colonna 6S del prospetto di conciliazione parte spesa, non deve essere rilevato tra i debiti nelle voci da CII a CVII del passivo patrimoniale.
41. Gli impegni che fanno scaturire costi d'esercizi futuri presentano le seguenti caratteristiche:
- impegni per procedura in corso a fine esercizio;
 - fornitura di beni ordinata e non consegnata al 31 dicembre;
 - prestazione di servizi ordinata e non ultimata o parzialmente ultimata a fine esercizio;
 - impegno contabile derivante da entrate a specifica destinazione;
 - impegno contabile per spese in conto capitale finanziato con specifiche fonti;
 - altri impegni per fattori produttivi che maturano la competenza economica in esercizi successivi.
42. I residui passivi devono pertanto essere classificabili nelle seguenti tipologie:
- a. debiti, intesi come somme rimaste da pagare per obbligazioni verso terzi relativi a costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio;

- b. debiti in corso di formazione (o costi esercizi futuri) intesi come somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri;
- c. impegni ex art. 183, comma 5 del Tuel intesi come impegni per i quali al termine dell'esercizio non è stata avviata alcuna procedura.

Rettifiche per Iva

43. Una notevole difficoltà, in particolare per chi utilizza il sistema contabile semplificato, è rappresentata dalla contabilizzazione dell'Iva per le attività commerciali (servizi produttivi, servizi pubblici a domanda ecc.). Per tali attività l'Iva sugli acquisti può essere:

- a) detraibile;
- b) parzialmente detraibile per pro-rata;
- c) indetraibile per opzione;
- d) oggettivamente indetraibile.

Per le ipotesi sub c) e d) l'IVA costituisce componente di costo, per le ipotesi sub a) e b) è necessario attivare un collegamento tra rilevazioni finanziarie e fiscali al fine di depurare le spese e le entrate rispettivamente dell'Iva a credito e di quella a debito nei confronti dell'erario che non costituisce componente di costo o di ricavo dell'esercizio. Se si considera inoltre l'esigibilità differita al momento del pagamento dell'Iva esposta sulle fatture di acquisto, il problema sembra risolvibile solo evidenziando negli atti di accertamento e di impegno la componente fiscale non costituente ricavo o costo.

44. Gli accertamenti di entrata devono essere rettificati per l'importo dell'Iva che rappresenta un debito verso l'erario rilevando la variazione nella colonna 6E "Altre rettifiche del risultato finanziario" del prospetto di conciliazione e l'importo della stessa nel passivo del conto del patrimonio voce CIII "Debiti per Iva", inclusi gli accertamenti per rivalsa IVA contabilizzati al titolo III dell'entrata inerenti le operazioni attive contabilizzate al titolo IV.

45. Gli impegni di spesa (del titolo I e del titolo II) devono parimenti essere rettificati dell'Iva che costituisce un credito verso l'erario rilevando:

- per il titolo I una variazione nella colonna 6S del prospetto di conciliazione e l'importo della stessa nell'attivo del conto del patrimonio alla voce BII4 "Crediti per Iva";
- per il titolo II il corrispettivo pagato nell'attivo del conto del patrimonio alla corrispondente voce delle "Immobilizzazioni" e l'Iva pagata alla voce BII4 "Crediti per Iva".

46. Occorre inoltre verificare:

- a) se i ratei, i risconti ed i costi esercizi futuri sono rilevati al netto dell'IVA che non costituisce ricavo o costo per l'ente;
- b) le plusvalenze e le minusvalenze da alienazione sono rilevate al netto dell'IVA a debito dell'ente;
- c) l'incremento delle immobilizzazioni è rilevato al netto dell'IVA a credito dell'ente.

Controlli sulla classificazione e rilevazione nel conto economico

47. Le voci di conto economico verranno trattate secondo la classificazione alfanumerica del modello Ministeriale

48. A) Proventi della gestione

In generale, nei proventi della gestione devono essere rilevati quelli di competenza economica dell'esercizio.

A1) proventi tributari

Comprende i proventi di natura tributaria di competenza economica dell'esercizio. I proventi tributari riferiti ad esercizi precedenti devono essere rilevati nella voce E23 quali componenti straordinari della gestione.

L'importo rilevato nella voce A1 e nella voce E23 deve corrispondere agli accertamenti del titolo I del conto del bilancio.

A2) proventi da trasferimenti

Comprende i proventi relative alle risorse finanziarie correnti concesse da enti pubblici e di competenza nell'esercizio.

I proventi riferiti ad esercizi precedenti, in assenza di residui attivi, devono essere rilevati nella voce E23 quali componenti straordinari della gestione.

Nel caso di trasferimenti vincolati per legge o finalizzati dall'ente erogatore occorre assicurare la correlazione fra costi e ricavi, iscrivendo tra i risconti passivi la parte del trasferimento non utilizzata nell'esercizio e quindi non rilevata tra i costi della gestione.

L'importo rilevato al titolo II del conto del bilancio trova conciliazione con:

- l'importo rilevato in tale voce
- l'importo rilevato nella voce E23
- l'importo iscritto nei risconti passivi

A3) proventi da servizi pubblici

Comprende i proventi dei servizi istituzionali, a domanda e produttivi di competenza economica dell'esercizio.

L'importo rilevato al titolo III, categoria 1 del conto del bilancio trova conciliazione con:

- l'importo rilevato in tale voce
- l'importo rilevato come Iva a debito
- l'importo rilevato nella voce E23
- l'importo rilevato nei ratei attivi
- l'importo rilevato come risconti passivi.

A4) proventi della gestione patrimoniale

Comprende i proventi relativi alla gestione dei beni patrimoniali dell'ente nel rispetto della competenza economica.

I canoni relativi alle concessioni pluriennali devono essere riscontati per la parte di competenza economica di esercizi successivi.

L'importo rilevato al titolo III, categoria 2 del conto del bilancio trova conciliazione con:

- l'importo rilevato in tale voce
- l'importo rilevato come Iva a debito
- l'importo rilevato nella voce E23
- l'importo rilevato nei ratei attivi
- l'importo rilevato come risconti passivi.

A5) proventi diversi

Comprende gli altri proventi rilevati nel titolo III categoria 5 integrati con:

- la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi;
- l'utilizzo dei conferimenti per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato (metodo dei ricavi differiti).

A6) proventi da concessioni di edificare

Comprende la quota di accertamenti del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento di spese correnti.

A7) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

Comprende l'utilizzo dei fattori produttivi per la produzione interna dei costi capitalizzabili. L'importo rilevato deve risultare dalla specifica carta di lavoro predisposta con il criterio della commessa.

A8) Variazione nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione

Comprende la variazione tra valore delle rimanenze finali e quelle iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti.

L'importo delle rimanenze deve risultare dall'apposito inventario.

49. B) Costi della gestione

In generale nei costi della gestione devono essere rilevati quelli di competenza economica dell'esercizio. Non devono, pertanto, essere compresi i costi riferiti ad esercizi precedenti da rilevare nella voce E28, nei costi di esercizi futuri da rilevare nei conti d'ordine del conto del patrimonio.

B 9) Personale

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1) integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.

Vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. L'Irap relativa deve essere rilevate alla voce B 15 " Imposte e tasse".

B10) Acquisti di materie prime e/o beni di consumo.

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente, in base al principio della competenza economica.

B11) Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo

Comprende la variazione delle rimanenze finali rispetto a quelle iniziali di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio.

L'importo delle rimanenze deve risultare dall'apposito inventario.

B12) Prestazioni di servizi

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa.

B13) Utilizzo di beni di terzi

Comprende gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 4) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Rientrano in tale voce i costi per l'utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali a titolo esemplificativo: canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per la locazione finanziaria ecc.

B14) Trasferimenti

Comprende, in generale, gli impegni relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

Rientrano gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente a terzi che solo presso gli stessi se effettivamente impiegate assumono la valenza di costi. Devono essere rilevati i trasferimenti in denaro a cui non corrisponde alcuna controprestazione, quali ad esempio le semplici movimentazioni finanziarie ed i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. I trasferimenti (contributi in conto esercizio) concessi ad aziende speciali, consorzi, istituzioni ed a società partecipate devono essere rilevati nella voce C19 "trasferimenti ad aziende speciali e partecipate".

B15) Imposte e tasse

Comprende gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa rettificati ed integrati.

Rientrano, rispettando il principio della competenza economica, le imposte e tasse (IRAP compresa) corrisposte dall'ente durante l'esercizio.

B16) Quote di ammortamento dell'esercizio.

Vanno inclusi tutti gli ammortamenti risultanti dal registro dei beni ammortizzabili o schede equivalenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi.

50. C) Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate

C1) Utili

Comprende i proventi di utili e dividendi deliberati nell'esercizio dagli organismi partecipati dall'ente ed in generale gli accertamenti di cui alla categoria 4) del Titolo III dell'entrata integrati e rettificati in ragione del principio di competenza.

C2) Interessi su capitale di dotazione

Comprende gli accertamenti a tale titolo rilevati alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati nel rispetto della competenza economica.

In questa voce sono evidenziati anche gli interessi attivi di competenza dell'esercizio che l'azienda speciale versa all'ente come corrispettivo per la disponibilità del fondo di dotazione.

C3) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate

Comprende gli impegni a tale titolo relativi all'intervento 5) del Titolo I della spesa.

Deve trattarsi di contributi in conto esercizio in quanto i trasferimenti per ripiano perdite devono essere classificati nella voce E28.

51. D. Proventi ed oneri finanziari

D1) Interessi attivi

I proventi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli accertamenti relativi alla categoria 3) del Titolo III dell'entrata, integrati e rettificati secondo competenza economica

D2) Interessi passivi

Gli oneri rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa, integrati e rettificati.

Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, ecc.

52. E. Proventi ed oneri straordinari

E1) Insussistenze del passivo.

Comprende gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi.

Occorre tenere presente che le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma bensì una variazione in meno nei conti d'ordine.

E2) sopravvenienze attive

Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce il gettito arretrato di tributi ed altri proventi, i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. E' opportuno che nella relazione illustrativa al rendiconto si dia evidenza del dettaglio di tale voce.

E3) Plusvalenze patrimoniali

Devono corrispondere alla differenza positiva tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

(a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;

(b) permuta di immobilizzazioni;

(c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

E4) Insussistenze dell'attivo

Sono costituite dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

E5) Minusvalenze patrimoniali

Devono corrispondere alla differenza negativa tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni.

E6) Accantonamento per svalutazione crediti

Solo se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, occorre rilevare in questa voce l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare deve corrispondere a quello dell'avanzo vincolato a tale fattispecie.

L'accantonamento deve essere fatto anche nel caso di ulteriore svalutazione di residui attivi di anni precedenti mantenuti nel conto del bilancio.

Se i proventi della gestione ed i residui attivi sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità nessuno accantonamento deve essere fatto e rilevato in quanto sia nel conto del bilancio che nel conto del patrimonio sono valutati solo crediti esigibili.

E7) Oneri straordinari

Comprende gli importi impegnati all'intervento 8) del titolo I della spesa e tutti i costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio ivi inclusi i trasferimenti per ripiano di disavanzo o di perdite.

Comprende pure i trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri.

53. **Risultato economico dell'esercizio** - La variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico.
54. A tale regola generale fa eccezione la rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale, in tal caso la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche (punto n. 161 Pcel n.3).

Documento n. 11

L'Organo di revisione: controlli sulla gestione e rilevazioni patrimoniali.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 151,229,230,239 del Tuel, DPR 194/96, Pcel n. 3, raccomandazione per la redazione del prospetto di conciliazione nel rendiconto degli ee.ll. dell'Osservatorio

QUADRO DI SINTESI

1. L'art. 151, comma 5, del Tuel dispone che i risultati della gestione devono essere rilevati mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio. Quest'ultimo è un documento che, unitamente al conto del bilancio e al conto economico, formano il rendiconto della gestione (art. 227 del Tuel).
2. I comuni con popolazione fino a 3.000 abitanti, per effetto del comma 164 dell'art.1 della legge 12/12/2005, n.266, non sono più tenuti a presentare in sede di rendiconto il conto economico (art. 229 del Tuel). Tali enti devono, pertanto, presentare solo il conto del bilancio ed il conto del patrimonio.
3. Tutti gli enti sono tenuti a predisporre il conto del patrimonio utilizzando il modello contabile n. 20, approvato con il DPR 31 gennaio 1996, n. 194.
4. Nel conto del patrimonio devono essere rilevati il complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi di pertinenza dell'ente, suscettibili di valutazione (art. 230 del Tuel) ove la classificazione dei valori attivi si fonda su una logica di destinazione mentre quella del passivo rispetta la natura delle fonti di finanziamento.
5. L'Organo di revisione deve predisporre ai sensi dell'art.239, comma 1, lettera d) del d.lgs.267/2000, una relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto. La relazione deve contenere:
 - l'attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione;
 - rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione.
6. All'Organo di revisione è assegnato il termine per la resa della relazione previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrenti dalla data di ricevimento della proposta di rendiconto approvata dall'organo esecutivo, completa di tutti gli allegati. La relazione dell'Organo di revisione costituisce allegato obbligatorio alla proposta di rendiconto e deve essere messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare entro un termine non inferiore a 20 giorni, stabilito dal regolamento di contabilità, prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto.
7. Il rendiconto deve essere deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo tenuto motivatamente conto della relazione dell'Organo di revisione.
8. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare nei termini determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (ora confluito nel fondo sperimentale di riequilibrio) dell'anno nella quale avviene.

9. I controlli dell'Organo di revisione e le procedure sono diversi in relazione al sistema contabile adottato dell'ente. L'art.232 del Tuel, demanda all'autonoma regolamentazione dell'ente l'utilizzo del sistema contabile ritenuto più idoneo al fine di predisporre il rendiconto della gestione.
10. I sistemi contabili utilizzati dagli enti locali si possono così riassumere:
- a) *sistema contabile semplificato*: che prevede la tenuta della sola contabilità finanziaria con utilizzo del conto del bilancio per costruire a fine esercizio, attraverso la riconciliazione dei valori (con apposito prospetto), il conto economico ed il conto del patrimonio;
 - b) *doppio sistema contabile*: tenuta della contabilità finanziaria e di una contabilità economica parallela che rilevano in modo concomitante ogni accadimento gestionale ove, in tal caso, il prospetto di conciliazione, se la contabilità parallela è tenuta nel rispetto della competenza economica, espone risultati già determinati;
 - c) *sistema contabile integrato*: prevede la rilevazione integrata degli aspetti finanziari, economici e patrimoniali con possibilità di ottenere in modo automatico i tre rendiconti e il prospetto di conciliazione nonché una contabilità analitica.
11. Nella considerazione che la maggioranza degli enti utilizza il sistema contabile semplificato, ai fini del controllo del risultato occorre che siano attivate durante l'esercizio rilevazioni extra contabili, in quanto non sempre è possibile reperire tutti gli elementi necessari per la compilazione del prospetto di conciliazione dopo la chiusura. Tenendo conto, infatti, della molteplicità delle operazioni contabilizzate che necessitano di una rettifica/integrazione, occorre predisporre nel corso della gestione documenti (carte di lavoro) che diano la possibilità di rilevare a fine esercizio e anche nel corso dello stesso gli elementi necessari alle rettifiche ed alle integrazioni.
12. Il punto 32 del principio contabile n. 3 afferma *".....la necessità di dotarsi di una contabilità generale, ai fini dell'informativa esterna e di una contabilità analitica a fondamento economico, ai fini della gestione dell'ente. L'ente che non adotta un sistema organico di scritture in partita doppia, durante la gestione deve annotare extra-contabilmente, in appositi prospetti, tutte le operazioni di rettifica ed integrazione"*.
13. Per il conto del patrimonio la rilevazione delle variazioni delle immobilizzazioni e dei debiti conseguenti assume tempi e modalità diverse in relazione al sistema contabile utilizzato. Le note 2) e 3) in calce al prospetto di conciliazione, parte spesa, dispongono la rilevazione nel conto del patrimonio dei beni acquistati o prodotti, solo al momento del pagamento (competenza e residui) e la rilevazione nel conto d'ordine «spese da realizzare» ed «impegni per opere da realizzare» delle somme rimaste da pagare.
14. Il metodo adottato pur rappresentando un'evidente semplificazione e non influenzando il netto patrimoniale, contrasta con i principi contabili aziendalistici che determinano il momento di iscrizione delle immobilizzazioni al trasferimento del titolo di proprietà; tale metodo non consente inoltre di rilevare nell'attivo del conto del patrimonio dell'esercizio il valore dei beni già acquistati ed utilizzati e non ancora pagati.
15. Al contrario, l'iscrizione del bene nell'inventario deve essere comunque fatta al momento della consegna dello stesso o della sua ultimazione (se produzione interna), con il conseguente affidamento al consegnatario.
16. L'accentuarsi del processo di ritardo dei pagamenti da parte degli enti locali comporta la posticipare della rilevazione contabile di fattori produttivi acquisiti ed utilizzati.

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

17. Per il conto del patrimonio deve essere utilizzato il modello contabile n. 20, approvato con il DPR 31 gennaio 1996, n. 194 e non sono ammesse modifiche ed integrazioni. Il conto del patrimonio mette a confronto due stati patrimoniali: la consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio e lo stato patrimoniale a fine esercizio, con distinta evidenziazione delle variazioni intervenute dal conto finanziario rispetto a quelle derivanti da cause extrafinanziarie.
18. La consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio deve corrispondere alla consistenza finale dell'esercizio precedente come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto. Nel primo esercizio di applicazione delle norme sul conto del patrimonio, la consistenza iniziale dello stesso deve corrispondere a quanto indicato nell'atto di ricostruzione dello stato patrimoniale ex art. 116 D.Lgs n. 77/1995, ovvero alla data del 18 maggio 1995.
19. Le scritture inventariali costituiscono la fonte descrittiva e contabile valutativa per la compilazione del conto del patrimonio. Ciascun valore incluso nel conto del patrimonio dovrà essere supportato ai fini informativi, di conciliazione e controllo, da analitiche scritture descrittive ed estimative. L'inventario deve essere costantemente aggiornato e chiuso al termine d'ogni esercizio, conciliando il dato fisico con quello contabile, costituendo documento di dettaglio delle attività e passività dell'ente.
20. Il patrimonio è scindibile in patrimonio finanziario e patrimonio permanente. Per il patrimonio finanziario, ovvero per i crediti, le disponibilità liquide, i debiti, le opere da realizzare e gli impegni per opere da realizzare, il conto del bilancio e i suoi allegati, costituiscono, di fatto, l'inventario come precisato dal punto 141 del Pcel n.3. Per il patrimonio permanente, ovvero per le immobilizzazioni, le rimanenze, le attività finanziarie, i ratei e risconti, i conferimenti, i debiti di finanziamento, i beni di terzi in uso, crediti inesigibili ecc., è necessario invece disporre di apposite scritture inventariali. Per i beni mobili non inventariabili le rilevazioni dovranno avvenire secondo le indicazioni del regolamento interno.
21. La Corte dei conti con deliberazione n. 32/1986 e 650/88 Sezione enti locali ha in merito ritenuto che per quanto attiene alla funzione ricognitiva il patrimonio permanente si ricollega al riepilogo degli inventari, mentre gli aspetti riguardanti il patrimonio finanziario sono collegati al conto annuale di bilancio.
22. I cespiti completamente ammortizzati ma ancora funzionanti devono comunque restare esposti negli inventari e nel conto del patrimonio con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.
23. I beni fuori uso devono invece essere stralciati dal conto del patrimonio e dagli inventari sulla base delle indicazioni fornite entro il termine di chiusura dell'esercizio dai responsabili dei servizi.
24. Gli inventari devono essere costantemente aggiornati e chiusi al termine di ogni esercizio finanziario.
25. Le variazioni inventariali non rilevate nel sistema contabile, dovranno essere comunicate dagli agenti responsabili all'ufficio competente per le conseguenti annotazioni.
26. E' possibile tenere inventari sezionali o settoriali; le risultanze complessive vanno a costituire l'inventario generale i cui valori devono essere conciliati con quelli espressi nel conto del patrimonio.
27. Agli inventari sono allegati i titoli, gli atti, le carte e tutti i documenti di rilevazione delle attività e passività permanenti.
28. I beni di modesto valore possono, dal regolamento di contabilità, essere considerati beni di consumo da impegnarsi al titolo I della spesa e quindi non inventariabili.
29. Il valore delle immobilizzazioni da iscrivere nel conto del patrimonio è al netto del relativo fondo di ammortamento ed al lordo dell'IVA indeducibile. E' comunque opportuno, per maggiore informazione, iscrivere distintamente nella colonna "Importi parziali" il costo storico e il relativo fondo di ammortamento in diminuzione.

30. Le immobilizzazioni incluse nell'area A) dell'attivo del conto del patrimonio, esclusi i terreni, i diritti reali e le immobilizzazioni in corso, devono essere sistematicamente ammortizzate dall'esercizio in cui sono utilizzate o avrebbero potuto essere utilizzate.
31. Le immobilizzazioni completamente ammortizzate, ma ancora utilizzate, devono essere stralciate contabilmente solo al momento della loro alienazione, dismissione o dichiarazione di "fuori uso".
32. L'incremento o decremento del netto patrimoniale deve corrispondere al risultato economico dell'esercizio. L'eventuale differenza può derivare unicamente da rettifiche alla consistenza iniziale per errori o incompleta ricostruzione del patrimonio, evidenziate nell'apposito prospetto (prospetto rettifiche).
33. Rispetto alla procedura più consona prevista dal PC OIC 29, secondo la quale la correzione dell'errore avviene mediante l'imputazione a conto economico, il punto 161 del principio contabile n.3, dà una soluzione all'ipotesi, abbastanza ricorrente, di rilevazione di errori nella consistenza iniziale o di incompleta ricostruzione iniziale del patrimonio mediante variazione del PN e, più precisamente:
Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente. In caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:
- patrimonio netto iniziale
 - +/- risultato economico dell'esercizio
 - +/- saldo delle rettifiche
- Pertanto le rettifiche per errori, adeguatamente motivate, devono essere evidenziate in apposito prospetto contenuto nella relazione sulla gestione, il cui saldo costituisce una "variazione per altre cause" del patrimonio netto.
34. Il registro dei beni ammortizzabili o schede equivalenti, pur non essendo previsto dall'ordinamento come registro obbligatorio, è indispensabile per la corretta applicazione della procedura di ammortamento, per conoscere il valore del bene in ogni momento e per determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza economica (vedi punto 89 del principio contabile n.3).
35. Nel registro o nelle schede devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo storico, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale eliminazione del bene.
36. L'art.231 del Tuel, richiede che nella relazione al rendiconto della gestione siano evidenziati i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche. I criteri di valutazione possono essere indicati nel regolamento di contabilità dell'ente ed in tal caso la relazione sulla gestione farà riferimento agli stessi, salvo eventuali modifiche o integrazioni. Nella relazione al rendiconto della gestione l'ente deve indicare se abbia seguito o meno gli "indirizzi dei postulati e dei principi contabili" (punto 13 del documento finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali).
37. Una notevole difficoltà in generale e in particolare per chi utilizza il sistema contabile semplificato è rappresentata dalla contabilizzazione dell'Iva per le attività commerciali (servizi produttivi, servizi pubblici a domanda ecc.).
38. Per tali attività l'Iva sugli acquisti può essere:
- a) detraibile;
 - b) parzialmente detraibile per pro-rata;
 - c) indetraibile per opzione;

d) oggettivamente indetraibile.

Mentre le ipotesi sub c) e d) non costituiscono un problema in quanto la spesa corrisponde al costo, per le ipotesi sub a) e b) occorre attivare un collegamento tra rilevazioni finanziarie e fiscali al fine di depurare le spese e le entrate rispettivamente dell'Iva a credito e di quella a debito nei confronti dell'erario che non costituisce componente di costo o di ricavo dell'esercizio.

39. Se si considera inoltre l'esigibilità differita al momento del pagamento dell'Iva esposta sulle fatture di acquisto, il problema sembra risolvibile solo evidenziando negli atti di accertamento e di impegno la componente fiscale non costituente quota di ricavo o di costo.
40. Gli accertamenti di entrata devono essere rettificati per l'importo dell'Iva che rappresenta un debito verso l'erario rilevando la variazione nella colonna 6E "Altre rettifiche del risultato finanziario" del prospetto di conciliazione e l'importo della stessa nel passivo del conto del patrimonio voce CIII "Debiti per Iva".
41. Gli impegni di spesa (del titolo I e del titolo II) devono parimenti essere rettificati dell'Iva che costituisce un credito verso l'erario rilevando:
- per il titolo I una variazione nella colonna 6S del prospetto di conciliazione e l'importo della stessa nell'attivo del conto del patrimonio alla voce BII4 "Crediti per Iva";
 - per il titolo II il corrispettivo pagato nell'attivo del conto del patrimonio alla corrispondente voce delle "Immobilizzazioni" e l'Iva pagata alla voce BII4 "Crediti per Iva".
42. I documenti necessari per il controllo sul conto del patrimonio sono i seguenti:
- conto del bilancio;
 - conto economico (esclusi i comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti)
 - prospetto di conciliazione;
 - inventari del patrimonio permanente;
 - registro o schede dei beni ammortizzabili;
 - relazione al rendiconto della gestione ex art.231 del Tuel;
 - carte di lavoro (per gli enti che adottano il sistema contabile semplificato).

CONTROLLI SPECIFICI

ATTIVO

Immobilizzazioni immateriali (AI)

Contenuto

43. Le immobilizzazioni immateriali hanno la caratteristica dell'intangibilità e comprendono tutti i costi sostenuti o i valori di acquisizione diversi da quelli relativi ai beni materiali che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio e che possono essere economicamente sospesi in quanto correlabili a proventi (o utilità) futuri.
44. Il presupposto per l'iscrizione nell'attivo di tali costi è rappresentato dalla possibilità di dimostrare il rapporto causa-effetto tra il costo e i benefici futuri attesi dallo stesso.
45. Nel caso in cui a fine esercizio si riscontri una riduzione durevole di valore delle condizioni di utilizzo futuro, deve essere rilevata nel conto economico tra gli oneri straordinari alla voce "insussistenza dell'attivo".
46. Sono classificabili nella voce i costi per:
- software applicativo;

- spese straordinarie su beni di terzi;
- costi di ricerca (studi di fattibilità, ecc);
- spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari;
- altri costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio (Prg, spese per elezioni amministrative, ecc.).

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

47. Le variazioni in aumento sono rilevate:

- 1) dal conto del bilancio titolo II, somme pagate competenza + residui - interventi da 1) a 6);
- 2) da commessa o carta di lavoro per incremento derivante da lavori interni. In tal caso l'importo deve corrispondere a quanto indicato nel prospetto di conciliazione e nel conto economico voce A7;
- 3) da specifici atti se l'acquisizione deriva da donazioni, acquisti gratuiti, permute;
- 4) da giroconto dalla voce "immobilizzazioni in corso".

48. Le variazioni in diminuzione derivano e sono rilevate da:

- 1) quota di ammortamento annuale. L'attribuzione del costo fra più esercizi fino a un massimo di cinque anni è rimessa alla discrezione dell'ente motivata nella relazione al rendiconto. Sui coefficienti di ammortamento da applicare a ogni singola immobilizzazione è opportuno acquisire il parere dell'Organo di revisione;
- 2) insussistenza derivante da perdita per eventi dannosi, furti, dismissione, rettifiche, ecc.;
- 3) accertamento per cessione rilevato al titolo IV dell'entrata, al netto della plusvalenza o minusvalenza economica;
- 4) permuta, conferimento, ecc.

49. Le variazioni devono essere riportate nel registro beni ammortizzabili o nelle schede equivalenti distinte per singola immobilizzazione.

50. Il valore iscritto nella colonna "Consistenza finale" deve trovare corrispondenza nel dettaglio delle immobilizzazioni immateriali iscritte nell'inventario.

Sviluppo della voce

51. Nel dettaglio la voce deve essere distinta tra costo, o valore di iscrizione, e relativo fondo di ammortamento in detrazione.
52. Il costo e il fondo d'ammortamento devono essere azzerati al termine del periodo d'utilità dell'immobilizzazione.

Conciliazione delle variazioni

53. (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato).

Prospetto di conciliazione:

54. - entrata - titolo IV alienazioni, al netto di plusvalenza o minusvalenza economica ed eventuale Iva a debito;
 - entrata - incremento immobilizzazioni per lavori interni;
 - entrata - sopravvenienze attive per donazioni, acquisti gratuiti, ecc.;
 - spesa - somme pagate al titolo II, interventi da 1 a 6 al netto di Iva a credito;
 - spesa - quota di ammortamento annuale;

- spesa - insussistenze dell'attivo.

Conto del bilancio:

55. somme pagate in competenza ed a residuo, interventi da 1 a 6 e riferite ad acquisizione di immobilizzazioni immateriali al netto dell'eventuale Iva a credito.

Conto del patrimonio:

56. - giroconto da immobilizzazioni in corso;

- giroconto dal conto d'ordine opere da realizzare, (importo pari agli incrementi per somme pagate in conto competenza ed in conto residui).

Immobilizzazioni materiali (All)

Contenuto

57. Le immobilizzazioni materiali sono costituite da tutti i beni tangibili e di uso durevole di proprietà dell'ente.

58. Il gruppo comprende beni e diritti. I beni sono distinti per destinazione in:

- beni demaniali (artt. 822 e 824 del Codice civile) come: strade, piazze, edifici monumentali, giardini pubblici, acquedotti, fontane, cimiteri, mercati ecc.
- beni patrimoniali indisponibili (commi 2 e 3 dell'art. 826 del Codice civile, di interesse storico, artistico sedi di uffici, edifici scolastici, teatri musei ecc.)
- beni patrimoniali disponibili (destinati a produrre reddito o utilità).

59. Nei sottoconti contrassegnati dai numeri arabi 10 e 11 deve essere rilevato il valore dei beni annotati negli inventari come "Universalità". Nel sottoconto 13 "Immobilizzazioni in corso" devono essere rilevate le immobilizzazioni che alla chiusura dell'esercizio non sono ancora ultimate o atte ad essere utilizzate.

60. Il costo di acquisizione in relazione alle diverse modalità, è così rilevabile:

a) beni acquistati od ottenuti con contributi in conto capitale o trasferimenti specifici.

Rilevazione del costo al lordo del contributo, con rilevazione contestuale nel passivo del contributo ed utilizzo del metodo del costo netto o del ricavo differito (vedi di seguito paragrafo conferimenti);

b) beni acquistati da terzi.

Il valore di iscrizione è determinato dal prezzo pagato al netto di sconti e maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione. I costi accessori possono essere:

- costi di installazione;
- costi di avviamento e collaudo;
- costi di trasporto;
- spese notarili e provvigioni per gli immobili;
- Iva non detraibile;

e in generale tutti i costi strettamente inerenti l'immobilizzazione fino a quando la stessa è pronta all'uso.

c) beni prodotti internamente.

Il valore comprende tutti i costi sostenuti fino a quando l'immobilizzazione potrà essere utilizzata. Il valore di iscrizione, salvo diversa disciplina del regolamento di contabilità, è il costo di produzione (o

costo industriale) che comprende i costi direttamente imputabili al prodotto (materie, lavoro, spese di progettazione, ecc.) ed una quota delle spese generali ragionevolmente addebitabili al prodotto fino al momento della sua utilizzazione.

Occorre effettuare un calcolo analitico dei costi col criterio della "commessa".

Se l'ente svolge attività di produzione interna in modo continuativo il costo di produzione comprende i costi diretti (materiali, manodopera, progettazione, forniture esterne) e una quota di spese generali.

Se l'attività è occasionale si possono escludere le spese generali.

Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato la valutazione è effettuata al minore tra il costo ed il prezzo di mercato.

d) donazione e beni acquisiti gratuitamente .

La valutazione deve essere fatta al valore di mercato, se esiste, del momento in cui il bene è ricevuto o al presumibile prezzo che si sarebbe dovuto pagare per acquistare il bene a titolo oneroso. La rilevazione deve essere fatta tra le immobilizzazioni materiali nell'apposita voce e come contropartita nel conto economico nel gruppo E - proventi straordinari- sopravvenienze attive. Il valore di mercato è determinato dal Funzionario competente. L'ammortamento dovrà essere calcolato con i criteri normali.

e) permuta.

La valutazione deve essere fatta sulla base del valore di mercato del bene ricevuto.

Costi incrementativi

61. Il comma 4 dell' art. 230 del Tuel dispone che la valutazione dei beni del demanio e del patrimonio deve comprendere le manutenzioni straordinarie.
62. Si tratta di valutare i costi degli interventi:
 - eseguiti su beni di proprietà dell'ente;
 - su beni in uso, ma di proprietà di terzi;
 - attuati dall'ente con mezzi propri (in economia), o fatti eseguire da imprese esterne (appalto) o eseguiti parte internamente e parte esternamente.
63. Detti costi impropriamente definiti spese di manutenzione straordinaria sono capitalizzabili solo se apportano migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti a cespiti esistenti o per l'acquisizione di nuovi cespiti sempreché concretizzino un significativo e tangibile incremento di capacità, di produttività o di sicurezza, ovvero prolunghino la vita utile dei cespiti.
64. In alcuni casi la discriminante fra costi dell'esercizio e costi a natura pluriennale può rivelarsi difficoltosa ed è bene avvalersi del parere dell'Organo di revisione. Un utile riferimento per la distinzione tra interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria è dato dall'art.3 del D.P.R. n.380/2001.
65. Per la valutazione dei costi capitalizzabili prodotti in parte o in tutto internamente, valgono gli stessi criteri indicati al precedente punto 46 c).
66. E' opportuno che l'utilizzo dei fattori produttivi per la produzione interna di costi capitalizzabili sia disposto con delibera o determinazione indicante la convenienza economica rispetto all'acquisto oltre che ad indicare l'ammontare presumibile del costo di produzione. All'ultimazione del lavoro o della produzione del bene, è necessario che il responsabile del servizio adotti un atto ricognitorio per la determinazione consuntiva del costo di produzione da iscrivere a incremento dell'attivo patrimoniale.
67. I costi incrementativi di beni propri non assumendo autonoma rilevanza, devono essere contabilmente imputati a incremento del valore del bene cui ineriscono. Essi sono ammortizzati cumulativamente con il bene principale, seguendo la procedura del bene cui sono divenute parte integrante.

Oneri finanziari

68. -Gli oneri finanziari sostenuti per prestiti finalizzati all'acquisizione di un cespite possono essere capitalizzati nel costo dell'immobilizzazione fino all'esercizio anteriore a quello in cui ne è o può essere iniziata l'utilizzazione.

Immobilizzazioni in corso

69. - Fino al momento dell'utilizzazione i costi per le immobilizzazioni, compresi gli acconti, devono essere rilevati in questa voce di transito distinta in:

- immobilizzazioni in corso per beni demaniali;
- immobilizzazioni in corso per altri beni.

70. Quando l'immobilizzazione sarà ultimata e pronta all'uso il relativo valore dovrà essere girocontato alla specifica voce delle immobilizzazioni materiali e, se trattasi di bene strumentale, dovrà essere avviata la procedura di ammortamento.

71. La voce è movimentata, per chi utilizza il sistema contabile semplificato, in aumento per i costi rilevati dalle somme pagate al titolo II della spesa, interventi da 1 a 6 e in diminuzione dei costi girati alle voci di immobilizzazioni secondo l'articolazione prevista nel modello contabile.

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

72. Le variazioni in aumento sono rilevate:

- dal conto del bilancio titolo II, somme pagate in conto competenza ed in conto residui, interventi da 1 a 6;
- da commessa o carta di lavoro per incremento derivante da lavori interni. In tal caso l'importo deve corrispondere a quanto indicato nel prospetto di conciliazione e nel conto economico alla voce A7;
- da specifici atti se l'acquisizione deriva da donazioni, acquisti gratuiti, permuta;
- da giroconto dalla voce "Immobilizzazioni in corso";

73. Le variazioni in diminuzione derivano e sono rilevate da:

- quota di ammortamento annuale, applicando sul costo storico i coefficienti elencati nell'art. 229, comma 7, del Tuel o quelli previsti da specifiche disposizioni;
- insussistenza derivante da perdita per eventi dannosi, furti, dismissione e rettifiche;
- accertamento per cessione, rilevato al titolo IV dell'entrata al netto della plusvalenza o minusvalenza economica e Iva a debito;
- permuta, conferimento ecc.

74. Le variazioni devono essere riportate nel registro beni ammortizzabili distinte per singola immobilizzazione.

75. Il valore iscritto nella colonna "Consistenza finale" deve trovare corrispondenza nel dettaglio delle immobilizzazioni materiali iscritte nell'inventario.

Sviluppo della voce e conciliazioni

76. - nel dettaglio la voce deve essere distinta tra costo o valore di iscrizione e relativo fondo di ammortamento in detrazione, che devono essere azzerati al termine del periodo di utilità dell'immobilizzazione. Nel costo devono essere compresi gli oneri accessori (trasporto, installazione, collaudo, notarili, Iva indetraibile ecc.).

Conciliazione delle variazioni

77. (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato).

Prospetto di conciliazione:

78. entrata - titolo IV alienazioni, al netto di plusvalenza, minusvalenza economica ed eventuale Iva a debito;
entrata - incremento immobilizzazioni per lavori interni;
entrata - sopravvenienze attive per donazioni, acquisti gratuiti ecc.;
spesa - somme pagate al titolo II, interventi da 1 a 6 al netto dell'eventuale Iva a credito;
spesa - quota di ammortamento annuale;
spesa - insussistenze dell'attivo.

Conto del bilancio:

79. somme pagate a residuo, interventi da I a 6 e riferite ad acquisizione di immobilizzazioni materiali al netto dell'eventuale Iva a credito.

Conto del patrimonio:

80. - giroconto da altre immobilizzazioni materiali;
- giroconto da immobilizzazioni in corso;
- giroconto dal conto d'ordine per opere da realizzare (importo pari agli incrementi per somme pagate in conto competenza ed in conto residui).

Immobilizzazioni finanziarie (AIII)

Contenuto

81. Sono rappresentate dagli investimenti finanziari destinate a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Comprende le partecipazioni, i crediti per finanziamenti a medio e lungo termine, quali gli investimenti in titoli.

82. Il modello evidenzia cinque suddivisioni del gruppo distinte in:

- partecipazioni in imprese;
- crediti verso imprese;
- titoli;
- crediti di dubbia esigibilità;
- crediti per depositi cauzionali.

Il regolamento di contabilità deve stabilire i criteri di valutazione delle partecipazioni (metodo del costo o quello del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata).

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

83. Partecipazioni:

- dal conto del bilancio, somme pagate (competenza + residui) nel titolo II, intervento 8;
- dal conto del bilancio, accertamenti titolo IV entrata al netto della plusvalenza o minusvalenza economica da alienazione;

- dal valore della quota di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata;
- dal valore di conferimento di beni, rilevando la plusvalenza o minusvalenza rispetto al valore contabile dei beni conferiti.

84. Crediti:

- dal conto del bilancio, somme pagate (competenza + residui) nel titolo II, interventi 9 e 10;
- dal conto del bilancio accertamenti titolo IV cat. 6a.

85. Titoli:

- dal conto del bilancio, somme pagate (competenza + residui) nel titolo II, intervento 9;
- dal conto del bilancio accertamenti titolo IV entrata, al netto della minusvalenza o plusvalenza economica da alienazione.

86. Depositi cauzionali:

- consistenza finale dal conto del bilancio residui attivi del titolo VI "Servizi per conto terzi";
- variazioni in aumento da conto finanziario dai nuovi residui attivi di competenza del titolo VI "Servizi per conto terzi", capitolo "Depositi cauzionali";
- variazioni in diminuzione da conto finanziario per somme rimosse in conto residui anni precedenti nell'apposito capitolo del titolo VI "Servizi per conto terzi".

87. Nei crediti di dubbia esigibilità, ai sensi del punto 49 del principio contabile n.3 devono essere iscritti i crediti dichiarati inesigibili e stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione *al netto del relativo fondo svalutazione crediti. La verifica di esigibilità del credito riguarda le condizioni di insolvibilità del debitore, condizioni che devono essere illustrate e motivate nella relazione del rendiconto.*

88. Il principio contabile richiede, pertanto, uno stretto collegamento tra residui attivi e crediti iscritti nel conto del patrimonio.

89. Per chi utilizza il sistema contabile semplificato i crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere eliminati dal conto del bilancio ed iscritti a valore zero nel conto del patrimonio. Nel conto economico i proventi possono essere rilevati:

- al lordo dei crediti stralciati iscritti nell'area E come fondo svalutazione crediti;
- al netto dei crediti stralciati.

90. I crediti stralciati dal conto del bilancio devono essere riportati in apposito inventario fino al compimento dei termini di prescrizione civilistica. L'ente deve comunque proseguire tutte le azioni per il recupero coattivo, tenuto conto del rapporto tra costi e benefici attesi.

Rimanenze (BI)

Contenuto

91. Sono rilevati i beni mobili, quali prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione che risultano presenti nell'ente dalle rilevazioni inventariali di fine esercizio.

92. Le rimanenze sono distinte in:

- materie prime, sussidiarie e di consumo;
- merci;
- prodotti in corso di lavorazione e semilavorati;
- lavori in corso di ordinazione;
- prodotti finiti.

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

93. Esse devono essere rilevate con inventario fisico delle giacenze esistenti al termine dell'esercizio nel magazzino generale o nei vari magazzini, conciliate con la contabilità di magazzino se tenuta.
94. Il dettaglio delle rimanenze finali deve essere elencato nell'inventario, oppure costituirne allegato integrante. Il criterio di valutazione all'interno delle opzioni previste dall'art. 2426 Codice civile deve essere previsto nel regolamento di contabilità.

Conciliazioni

95. Nel prospetto di conciliazione e nel conto economico le rimanenze sono rilevate come differenza fra il valore all'inizio dell'esercizio e valore al termine dello stesso e distinte nei gruppi:
- a) rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, lavori in corso di ordinazione, semilavorati e finiti;
 - b) rimanenze di materie prime, materiale di consumo e merci.
- Le variazioni del gruppo a) sono rilevate:
- nel prospetto di conciliazione nella tabella entrate;
 - nel conto economico nella voce A8 "Proventi della gestione".
- Le variazioni del gruppo b) sono rilevate:
- nel prospetto di conciliazione nella tabella spese;
 - nel conto economico nella voce B11 "Costi della gestione".
- Nel conto del patrimonio si ha:
- a) nella colonna "Consistenza iniziale" devono essere rilevate le rimanenze finali del periodo precedente, per un valore corrispondente:
 - a quello indicato nel conto dell'anno precedente colonna "Consistenza finale";
 - negli inventari;
 - a quello assunto per il prospetto di conciliazione e il conto economico.
 - b) nelle colonne "Variazioni per altre cause" deve essere rilevata la variazione delle rimanenze per un importo corrispondente a quanto indicato nel conto economico voci A8 e B11 e nel prospetto di conciliazione;
 - c) nella colonna "Consistenza finale" risulta rilevato il risultato algebrico dello sviluppo orizzontale che deve corrispondere al valore indicato negli inventari ed assunto per il prospetto di conciliazione e il conto economico.

Crediti (BII)

Contenuto

96. Sono rilevati i crediti compresi nei residui attivi del conto del bilancio con esclusione di:
- crediti verso imprese a medio e lungo termine inclusi nelle immobilizzazioni finanziarie;
 - crediti compresi nei residui attivi e inclusi nelle immobilizzazioni finanziarie perché ritenuti di dubbia esigibilità;
 - crediti per depositi cauzionali inclusi nelle immobilizzazioni finanziarie;
 - crediti per acquisto titoli da rivendere a breve, da rilevarsi tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

97. I crediti devono essere esposti al valore di realizzo e sono distinti nelle seguenti cinque voci per grado di liquidità:
- verso contribuenti;
 - verso enti del settore pubblico allargato;
 - verso debitori diversi;
 - per Iva;
 - per depositi.

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

98. Crediti verso contribuenti: dal conto del bilancio, residui attivi del titolo I.
99. Crediti verso enti del settore pubblico allargato: dal conto del bilancio residui attivi del titolo II e del titolo IV, categorie 2, 3 e 4.
100. Crediti verso debitori diversi: dai residui attivi del titolo III, dalle altre categorie del titolo IV e del titolo VI (esclusi i depositi cauzionali).
101. Crediti per Iva: dalle rettifiche degli impegni finanziari di competenza, conciliando l'importo con quello risultante dalla dichiarazione annuale Iva e delle fatture ricevute e emesse (o imputabili all'esercizio) e non pagate.
102. Crediti per depositi: dai residui attivi del titolo V.

Conciliazioni

103. Si avrà:
- a) i nuovi residui attivi formati dalla gestione di competenza costituiscono variazione in aumento da conto finanziario;
 - b) le somme rimosse in conto residui attivi di anni precedenti costituiscono variazioni in diminuzione da conto finanziario;
 - c) i maggiori residui attivi determinati con l'atto di riaccertamento costituiscono variazione in aumento da conto finanziario;
 - d) i minori residui attivi determinati con l'atto di riaccertamento costituiscono variazione in diminuzione da conto finanziario.
104. I crediti per depositi devono corrispondere al saldo al 31/12 del conto di deposito presso il Tesoriere, Istituto di credito o Cassa depositi e prestiti.

Crediti e debiti per Iva

105. Il credito o debito per Iva da rilevare nel conto del patrimonio normalmente non corrisponde a quanto risulta dalla dichiarazione annuale del tributo in quanto per l'ente la deduzione dell'iva scatta sempre al momento del pagamento (stante l'istituto dell'IVA ad esigibilità differita ai sensi dell'art.6 del DPR n.633/72).
106. Il valore da iscrivere nel conto del patrimonio per chi utilizza il sistema contabile semplificato è diverso da quello risultante dalla dichiarazione annuale per le rettifiche rilevabili nel prospetto di conciliazione e per le fatture ricevute e non pagate. Per tali enti il credito o debito Iva risulta dal seguente prospetto;

credito o debito Iva anno precedente	
Utilizzo credito in compensazione	

Credito Iva dell'anno da rettifica spese prospetto di conciliazione	
Debito Iva dell'anno da rettifica entrate prospetto di conciliazione	
Versamenti Iva eseguiti nell'anno	
Rettifiche (detraibilità IVA, ecc.)	
Credito o debito Iva a fine anno da indicare nel conto del patrimonio	

Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni (BIII)

Contenuto

107. Devono essere rilevati nella voce i titoli acquistati per essere riceduti a breve, il cui importo, pari al costo di acquisto, è rilevato tra i residui attivi del conto del bilancio.

Fonti di rilevazione

108. Conto del bilancio - titolo IV entrata - accertamento sorto in corrispondenza dell'acquisto pagato al titolo II della spesa.

Disponibilità liquide (BIV)

Contenuto

109. Vanno rilevate nel gruppo le disponibilità di denaro riscuotibili a breve termine e depositate o presso il tesoriere o presso istituti bancari. Il gruppo è distinto in fondo di cassa e depositi bancari.

110. Le somme depositate in conti corrente postali alla chiusura dell'esercizio devono essere rilevate nella contabilità finanziaria come residui attivi e nel conto del patrimonio alla corrispondente voce del gruppo BII "Crediti".

Fonti di rilevazione

111. Fondo di cassa: dal fondo di cassa risultante dal conto del tesoriere al 31 dicembre;

112. Depositi bancari: dal saldo dei conti intestati all'ente per depositi diversi da quelli rilevati nella voce BII5a comprensivo degli interessi maturati.

Ratei e risconti attivi (C)

Contenuto

113. Il gruppo è distinto in CI "Ratei attivi" e CII "Risconti attivi". I valori derivano dalle integrazioni agli accertamenti e dalle rettifiche agli impegni, effettuate per ricondurli alla competenza economica.

114. I costi di esercizi futuri devono essere rilevati nei conti d'ordine, analogamente ai residui passivi del titolo II, con specifica menzione nella relazione illustrativa al rendiconto.

115. I ratei attivi aggiungono ricavi, i risconti attivi riducono costi o oneri, i costi di esercizi futuri riducono impegni non costituenti costi o oneri.

Fonti di rilevazione e conciliazioni (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

116. Ratei attivi:

- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 4E "Ratei attivi";
- consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 5E "Ratei attivi";

117. Risconti attivi:

- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 2S "Risconti attivi";
 - consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 3S "Risconti attivi".
- Costi esercizi futuri:
- consistenza iniziale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 2S "Risconti attivi";
 - consistenza finale:
dal prospetto di conciliazione - spesa - colonna 3S "Risconti attivi";
oppure: spesa - colonna 6S "Altre rettifiche del risultato finanziario".

Costi esercizi futuri

Contenuto

118. Chi utilizza il sistema contabile semplificato deve rettificare gli impegni rilevati nel conto del bilancio per la parte relativa ai costi di esercizi futuri.
119. I costi di esercizi futuri derivano da impegni finanziari per i quali, anche se correttamente compresi nel conto del bilancio, non si è concretizzata alla chiusura dell'esercizio l'acquisizione del fattore produttivo in tutto o in parte. Essi differiscono dai risconti attivi in quanto questi ultimi hanno già avuto manifestazione monetaria nell'esercizio.
120. Gli impegni che fanno scaturire costi di esercizi futuri presentano le seguenti caratteristiche:
- impegni per procedure in corso al 31 dicembre;
 - fornitura di beni ordinata e non consegnata al 31 dicembre;
 - prestazione di servizi ordinata e non ultimata o parzialmente ultimata a fine esercizio;
 - impegno contabile derivante da entrate a specifica destinazione;
 - altri impegni per fattori produttivi che maturano la competenza economica in esercizi successivi.

Fonti di rilevazione e conciliazioni

121. Per l'impegno di spesa di parte corrente, o la parte dello stesso, che viene mantenuto a fine esercizio rispettando le disposizioni dell'art. 183 del Tuel e che non ha dato luogo all'acquisizione di beni o di servizi o di altri fattori produttivi è necessaria una rettifica del dato finanziario rilevandola nella voce "Costi esercizi futuri". Tale voce seppur indicata come rettifica degli impegni alla lett. a) del comma 6 dell' art. 229 del Tuel non è indicata nei modelli contabili del prospetto di conciliazione e del conto del patrimonio approvati con DPR 31 gennaio 1996, n. 194 .
122. La soluzione indicata dall'Osservatorio nelle raccomandazioni sul prospetto di conciliazione è quella della rilevazione nella colonna 6S del prospetto di conciliazione e poi in apposita voce dei conti d'ordine, per omogeneità con gli impegni del titolo II della spesa che non hanno alcun contenuto economico patrimoniale.

L'importo rettificato nella colonna 6S del prospetto di conciliazione parte spesa non deve essere rilevato tra i **debiti nelle voci da CII a CVII del passivo patrimoniale**.

PASSIVO

Patrimonio netto (A)

Contenuto

123. Il gruppo è distinto nelle seguenti voci:

- AI netto patrimoniale;
- All netto da beni demaniali.

Il totale del gruppo è pari alla differenza fra il totale dell'attivo (aree A+B+C) e le passività patrimoniali (aree B+C+D).

124. La suddivisione del netto nelle due voci non può essere effettuata (cfr. anche punto 132 del principio contabile n. 3) in quanto è operativamente impossibile suddividere i valori iscritti nelle aree dell'attivo e quelle del passivo in:

- attività per beni demaniali;
- passività per beni demaniali.

125. Le variazioni da conto finanziario e quelle per altre cause devono essere rilevate per somma algebrica degli importi esposti nelle corrispondenti colonne delle attività e passività patrimoniali.

126. Ai fini conoscitivi può essere opportuno distinguere le variazioni del patrimonio permanente e quelle del patrimonio finanziario.

127. La variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico dell'esercizio, salvo l'eccezione del paragrafo che segue.

Rettifica e correzione di dati di uno o più esercizi precedenti

128. Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente.

129. In caso di rilevazione di errori o incompleta ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto (vedi punto 161 del principio contabile n.3 ed il punto n.33 del presente capitolo).

In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a:

patrimonio netto iniziale

+/- risultato economico dell'esercizio

+/- saldo delle rettifiche.

Conferimenti (B)

Contenuto

130. Il gruppo è distinto in due voci:

- BI conferimenti da trasferimenti in conto capitale;
- BII conferimenti da concessioni da edificare.

Nella prima voce vanno rilevati gli accertamenti relativi ai trasferimenti in conto capitale iscritti al titolo IV dell'entrata, categorie 2, 3, 4 e 5 e nella seconda i proventi derivanti dal rilascio delle concessioni edilizie iscritti al titolo IV dell'entrata nella categoria 5, al netto della quota destinata al finanziamento di spese del titolo I.

131. I conferimenti da trasferimenti in conto capitale, devono essere distinti in due tipologie:

- a) in conto capitale;
- b) in conto impianti.

Mentre i primi sono destinati a incrementare genericamente i mezzi patrimoniali dell'ente (capitalizzazione), senza vincoli al reinvestimento, e vanno a costituire un incremento del netto patrimoniale, i secondi sono contributi ottenuti e destinati all'acquisizione mediante contratto di compravendita, costruzione su appalto o in economia, leasing ecc. di immobilizzazioni materiali o immateriali, e vengono definiti dalla civilisticamente e fiscalmente quali "contributi in conto impianti".

132. Secondo i punti 111, 133 e 134 del principio contabile n.3 i contributi in conto impianti sono considerati ricavi anticipati che vanno riscontati in relazione alla durata degli investimenti cui i contributi si riferiscono. Di conseguenza i contributi per l'acquisto o la costruzione di beni strumentali vengono ripartiti per anno seguendo l'arco temporale del loro ammortamento e sono imputati a ciascun esercizio in proporzione alla quota di ammortamento.

133. I principi suddetti lasciano la possibilità di utilizzare per la contabilizzazione dei contributi in conto impianti due metodi:

- a) il metodo dei ricavi differiti;
- b) il metodo del costo netto.

Con il primo metodo il bene acquistato o costruito viene iscritto nell'attivo al lordo del contributo e il contributo concorre a formare il risultato economico in proporzione alla quota di ammortamento del bene, mentre la parte eccedente viene riscontata nel passivo.

Con il metodo del costo netto il bene acquisito o costruito viene rilevato nell'attivo del costo del patrimonio al netto del contributo e l'ammortamento viene effettuato sul costo netto.

Confrontando i due metodi il risultato economico che si ottiene è lo stesso.

Fonti di rilevazione (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

134. Le rilevazioni possono avvenire secondo uno dei seguenti metodi:

- metodo "ricavi differiti":

Colonne "Variazioni in aumento da conto finanziario":

dal conto del bilancio - accertamenti del titolo IV per trasferimenti di capitale categorie da 2 a 5 al netto, per i proventi derivanti dal rilascio del permesso di costruire, della parte destinata a finanziare il titolo I della spesa e rilevata nel conto economico alla voce A6.

Colonne "Variazione in diminuzione da altre cause":

dal conto economico e prospetto di conciliazione - quote di ammortamento (o porzioni di quote di ammortamento) dell'esercizio per la parte riferita ai beni finanziati con contributi in conto impianti come rilevate nel conto economico alla voce A5.

- metodo "costo netto":

Colonne "Variazioni in aumento da conto finanziario":

dal conto del bilancio - accertamenti del titolo IV per trasferimenti di capitale categorie da 2 a 5 al netto, per i proventi derivanti dal rilascio del permesso di costruire, della parte destinata a finanziare il titolo I della spesa e rilevata nel conto economico alla voce A6.

Colonne "Variazione in diminuzione da altre cause":

per l'importo dei conferimenti utilizzati per il pagamento delle immobilizzazioni iscritte nell'attivo patrimoniale.

Debiti di finanziamento (CI)

Contenuto

135. La voce è distinta per:

- a) finanziamenti a breve termine;
- b) mutui passivi;
- c) prestiti obbligazionari;
- d) debiti pluriennali;

ed è destinata alla rilevazione del residuo debito al valore nominale dei finanziamenti assunti per anticipazioni a breve e per quelli a medio-lungo termine.

Fonti di rilevazione

136. La consistenza iniziale deve corrispondere al residuo debito all'1/1, risultante dai piani di ammortamento dei prestiti unitamente all'eventuale saldo del conto delle anticipazioni.

137. La variazione in aumento da conto finanziario deriva dagli accertamenti del titolo V categorie da 1 a 5; la variazione in diminuzione da conto finanziario deriva dagli impegni del titolo III.

Debiti diversi (da CII a CVII)

Contenuto

138. Il gruppo contiene i debiti finanziari distinti per tipologia nel modello contabile del conto del patrimonio come segue:

- CII debiti di funzionamento;
- CIII debiti per Iva;
- CIV debiti per anticipazione di cassa;
- CV debiti per somme anticipate da terzi;
- CVI debiti verso:
 - 1) imprese controllate,
 - 2) imprese collegate,
 - 3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni);
- CVII altri debiti.

139. Nelle varie voci devono essere rilevati i residui passivi risultanti dal conto del bilancio distinti:

- CII debiti di funzionamento: i residui passivi del titolo I della spesa, che costituiscono alla chiusura dell'esercizio, debiti per l'ente, al netto di quelli indicati alle successive voci;
- CIII debiti per Iva: l'importo risultante dalla rettifica degli accertamenti finanziari di competenza conciliato con quanto risulta dalla dichiarazione annuale Iva;

- CIV debiti per anticipazione di cassa: il residuo passivo del titolo III della spesa per la restituzione dell'anticipazione ottenuta;
- CV debiti per somme anticipate da terzi: i residui passivi del titolo IV della spesa;
- CVI debiti verso imprese ecc: i residui passivi del titolo I relativi a debiti verso imprese controllate, collegate, aziende speciali, consorzi e istituzioni;
- CVII altri debiti: risultanti dai residui passivi diversi da quelli precedenti.

140. I residui passivi del titolo II (come indicato dalla nota n. 3 in calce alla tabella “spesa” del prospetto di conciliazione), vanno esclusi dai debiti e inseriti nei conti d'ordine (vedi n. 153 del presente capitolo).

Fonti di rilevazione e conciliazioni (i riferimenti al conto del bilancio riguardano in particolare gli enti che adottano il sistema di contabilità semplificato)

141. La rilevazione dei debiti di funzionamento deve essere effettuata partendo dai residui passivi del conto del bilancio, distinguendo i residui passivi che costituiscono debiti da quelle che costituiscono debiti in corso di formazione alla chiusura dell'esercizio. Solo i primi vanno rilevati tra i debiti di funzionamento.

142. I debiti per Iva devono essere invece rilevati dalle relative rettifiche effettuate nel prospetto di conciliazione.

143. I residui passivi relativi a debiti in corso di formazione (costi esercizi futuri), devono essere rilevati nei conti d'ordine (vedi conti d'ordine e costi esercizi futuri).

144. Le variazioni in aumento da conto finanziario derivano dai nuovi residui passivi prodotti dalla gestione di competenza.

145. Le variazioni in diminuzione da conto finanziario derivano da:

- residui passivi pagati;
- residui passivi eliminati con l'atto di riaccertamento dei residui.

146. Con l'inclusione dei costi esercizi futuri nei conti d'ordine, i debiti rilevati in questo gruppo corrispondono ai debiti effettivi e la conciliazione con i residui del titolo I spesa è la seguente:

residui passivi del titolo I = debiti diversi da CII a CVII (passivo patrimoniale) + impegni finanziari per costi esercizi futuri (conti d'ordine).

147. Secondo il punto 55 del principio contabile n.3 i residui passivi sono classificabili nelle seguenti tipologie:

- a. debiti: per le somme rimaste da pagare per obbligazioni verso terzi relativi a costi ed oneri di competenza economica dell'esercizio;
- b. debiti in corso di formazione (o costi esercizi futuri): per somme relative ad impegni finanziari assunti nell'esercizio relativi a costi ed oneri di competenza economica di esercizi futuri;
- c. impegni ex art. 183, comma 5 del Tuel: per impegni per i quali al termine dell'esercizio non è stata avviata alcuna procedura (impegni impropri vedi art.59 segg. Pcel n. 2)

148. Per chi utilizza il sistema contabile semplificato solo i residui di cui alla lettera a) sono rilevati come debiti nel conto del patrimonio, mentre i residui di cui alle lettere b) e c) devono essere rilevati nei conti d'ordine.

Ratei e risconti passivi (D)

Contenuto

149. Il gruppo contiene le seguenti voci:

- DI ratei passivi;
- DII risconti passivi.

I valori derivano dalle integrazioni agli impegni e dalle rettifiche agli accertamenti, effettuate per ricondurli alla competenza economica. I ratei passivi aggiungono costi e oneri; i risconti passivi riducono i proventi.

Fonti di rilevazione e conciliazioni

150. Ratei passivi:

- consistenza iniziale:

dal prospetto di conciliazione - spese - colonna 4S "Ratei passivi";

- consistenza finale:

dal prospetto di conciliazione - spese - colonna 5S "Ratei passivi".

151. Risconti passivi:

- consistenza iniziale:

dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 2E "Risconti passivi";

- consistenza finale:

dal prospetto di conciliazione - entrate - colonna 3E "Risconti passivi".

CONTI D'ORDINE

Contenuto e rilevazione

152. I conti d'ordine sono iscritti in calce sia all'attivo sia al passivo del conto del patrimonio.

153. La nota 3 in calce al prospetto di conciliazione, tabella "spesa", precisa che le somme rimaste da pagare al titolo II spesa devono essere iscritte in aumento nel conto "Opere da realizzare" e "Impegni per opere da realizzare". Al riguardo si osserva che i residui passivi del titolo II degli interventi:

7 - trasferimento di capitali;

8 - partecipazioni azionarie;

9 - conferimento di capitali;

10 - concessione di crediti ed anticipazioni;

non riguardano opere da realizzare e quindi i conti d'ordine per opere da realizzare hanno riguardo ai soli interventi da 1 a 6.

Ampliamento dei conti d'ordine

154. La natura informativa dei conti d'ordine porta a ritenere del tutto esemplificativa l'elencazione contenuta nel modello contabile e a consigliare la seguente diversa suddivisione dei conti stessi:

a) per il titolo II della spesa, correlare i conti d'ordine agli interventi di provenienza dei residui passivi e utilizzare i seguenti conti:

- passivo:

"Impegni finanziari in conto capitale" (iscrivendo un importo pari ai residui passivi del titolo II);

- attivo:

"opere da realizzare",

"beni da acquistare",

"trasferimenti da effettuare",

"conferimenti da effettuare";

b) per il titolo I della spesa, inserire nei conti d'ordine gli impegni di parte corrente di contenuto solo finanziario (costi esercizi futuri), e utilizzare i seguenti conti:

- passivo:

"impegni finanziari per costi esercizi futuri" (iscrivendo un importo pari alla rettifica degli impegni apportata nella colonna 6/s del prospetto di conciliazione);

- attivo:

"costi esercizi futuri della gestione corrente".

155. nel caso di utilizzo del metodo del costo netto per i soli fini informativi, è opportuna la rilevazione nei conti d'ordine del valore di acquisizione delle immobilizzazioni diminuito per effetto dell'utilizzo dei conferimenti.

Passività potenziali

156. I punti 65 e 66 del principio contabile n.3 prevedono che l'ente identifichi e valuti eventuali passività potenziali al fine di predisporre adeguati accantonamenti che permettano la copertura dei futuri debiti o di dare adeguata informazione.

157. Se i futuri debiti, anche fuori bilancio, sono certi nell'an e nel quantum, ed in particolare quando alla data di formazione del rendiconto:

- esiste un'obbligazione che deriva da un evento passato;
- è probabile un'uscita finanziaria;
- è possibile effettuare una stima attendibile del debito;

devono essere rilevati nel conto del bilancio, o, in alternativa, deve essere riservata quota parte di avanzo a copertura di essi.

Se, invece, la passività deriva da un obbligazione:

- possibile, che scaturisce da eventi passati e la cui esistenza deve essere confermata o meno da uno o più fatti futuri che non sono sotto il controllo dell'ente;
- non probabile in relazione all'impiego di risorse per la sua estinzione;
- che non può essere determinata con sufficiente attendibilità,

deve essere data adeguata informazione nella relazione al rendiconto della gestione.

158. Le passività potenziali unitamente alle attività potenziali devono essere indicate nella relazione illustrativa distinte in eventi probabili, possibili e remoti. La verifica della concreta possibilità del mantenimento degli equilibri nei bilanci successivi richiede un attento esame da parte dell'Organo di revisione delle passività potenziali.

- Le passività potenziali

159. Sono passività potenziali le situazioni caratterizzate da uno stato d'incertezza, le quali a seconda del verificarsi in futuro di uno o più eventi, potranno concretizzarsi in una perdita per l'ente confermando il sorgere di una passività o la perdita di un'attività in tutto o in parte.

Al fine di salvaguardare gli equilibri prospettici spetta all'Organo di revisione evidenziare nella relazione le passività probabili e possibili latenti alla chiusura dell'esercizio.

L'evidenziazione nella relazione assolve alla duplice funzione di informare il Consiglio 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.

160. La tipologia di passività potenziali degli enti locali può essere così sintetizzata:

- passività derivanti da soccombenze nel contenzioso civile (per espropri, lavori pubblici, lavoro dipendente, ecc.) e tributario (per avvisi di accertamento o liquidazione contestati);
- passività derivanti da manutenzioni cicliche o da manutenzioni conservative rinviate;
- recuperi ambientali derivanti da inquinamenti con rifiuti solidi, liquidi, ecc.;
- copertura di perdite o necessità di ricapitalizzazione d'aziende speciali, consorzi, istituzioni o società partecipate;
- perdite derivanti da operazioni in strumenti finanziari derivati;
- inesigibilità totale o parziale di residui attivi conservati nel conto del bilancio.

161. Sullo stato del contenzioso è opportuno acquisire ai fini della classificazione della passività una relazione (dell'ufficio legale o del responsabile del tributo o del procedimento), sul probabile esito della vertenza.

162. A seguito dell'esame delle summenzionate relazioni, l'Organo di revisione potrà consigliare transazioni o conciliazioni giudiziarie sulla base delle probabilità della soccombenza e dei costi connessi alla difesa delle pretese.

- Le attività potenziali

163. Ai fini della verifica degli equilibri prospettici occorre considerare e valutare anche le attività che al verificarsi d'eventi o decisioni possono determinare risorse aggiuntive per controbilanciare le passività potenziali.

164. La tipologia delle attività potenziali può essere così sintetizzata:

- prelievamento utili da società partecipate;
- conversione del diritto di superficie in diritto di proprietà;
- alienazione beni patrimoniali cedibili;
- cessione di partecipazioni non strategiche.
- esiti favorevoli del contenzioso;
- proventi da diritti concessori (loculi, spazi, aree ecc.), superiori al costo;
- potenziamento attività di controllo delle dichiarazioni tributarie.

165. Non essendo possibile rilevare nei modelli contabili di rendiconto fondi per rischi ed oneri, la differenza fra passività ed attività potenziali probabili, oltre ad essere evidenziata nella relazione dell'Organo di revisione, deve trovare copertura nell'ambito dell'apposizione di un vincolo sull'avanzo d'amministrazione disponibile.

Documento n. 12

L'Organo di revisione: controlli sul rendiconto.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Parte II titolo VI del Tuel, finalità e postulati dei Pcel e Pcel n. 3, DPR 194/96, norme di coordinamento per la finanza pubblica, capo III D.lgs. 170/06

QUADRO DI SINTESI

1. Il Tuel disciplina al Titolo VI, parte II, che la rilevazione e la dimostrazione dei risultati di gestione avviene tramite il rendiconto. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 definisce gli schemi formali ed il contenuto obbligatorio dei documenti che compongono il rendiconto, distinti per tipologia di enti.
2. Il punto 27 del principio contabile n.3 indica che "Il rendiconto costituisce un insieme unitario ed organico di documenti formali per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento, considerati nei diversi aspetti finanziario, patrimoniale ed economico e fa parte, insieme ai documenti di previsione, del Sistema di Bilancio, come definito nel documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. I valori di rendiconto, pertanto, devono essere confrontabili e devono essere confrontati con quelli di previsione e costituiscono conferma e dimostrazione del grado di attendibilità di questi ultimi, che devono essere formulati".

CONTROLLI SPECIFICI

CRITERI APPLICATIVI

3. La sessione di rendiconto è una fase dell'attività amministrativa che inizia dopo la chiusura dell'esercizio e termina con l'approvazione da parte dell'organo consiliare della proposta di deliberazione del rendiconto predisposta dall'organo esecutivo.
4. Il Tuel e la normativa di settore richiedono che nella sessione di rendiconto siano rilevate e consuntivate diverse gestioni. Lo statuto dell'ente ed il regolamento di contabilità possono inoltre prevedere la presentazione di conti economici di dettaglio per servizi e per centri di costo, di un conto consolidato patrimoniale e del bilancio di inizio e fine mandato. La sessione coinvolge tutti gli organi dell'ente, coloro che hanno gestito o consumato risorse e coloro che in sede preventiva sono stati chiamati a conseguire risultati gestionali.
5. Le fasi della rendicontazione generale e settoriale si distinguono in:
 - rilevazione
 - dimostrazione
 - valutazione
 - comunicazione dei risultati.

Risultati e rappresentazione

6. I risultati devono essere espressi oltre che in termini finanziari, economici e patrimoniali anche in termini di tempi e modi, giacché solo la comparazione di diversi elementi rende possibile la valutazione del risultato.
7. La funzione dell'ente stabilita all'art.13 del Tuel per il Comune, all'art.19 del Tuel per la Provincia, all'art.28 per le Comunità Montane, implica che siano dimostrati gli effetti dell'attività amministrativa in termini di sviluppo socio economico della popolazione amministrata e di assetto del territorio.
8. L'obbligo del piano generale di sviluppo come indicato al punto 19, del principio contabile n.1, implica che annualmente sia dato atto dello stato di avanzamento (o di attuazione) del piano.
Il rispetto del principio della coerenza interna implica che in sede di rendiconto sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.
I rendiconti di settore devono trovare una conciliazione nel rendiconto generale dell'ente ed i loro risultati significativi devono trovare una valutazione nella relazione dell'organo esecutivo sulla gestione.

Risultati e comunicazione

10. L'ente pubblico ha l'obbligo di comunicazione del sistema di bilancio agli utilizzatori.
L'obbligo di comunicazione assume particolare evidenza, in una democrazia partecipata, per i risultati gestionali di un ente locale.
La comunicazione ha un livello interno ed uno esterno e deve quindi essere diversamente formulata per essere comprensibile ed utile. Utile internamente per le decisioni socio-politiche, utile esternamente e necessariamente anche oggettiva per la valutazione da parte del cittadino contribuente, utente ed elettore dell'utilità ritornata per effetto delle risorse consumate.

La relazione dell'Organo di revisione

11. La relazione al rendiconto nella previsione della lettera d) del 1° comma, dell'art.239, del Tuel presenta, quale contenuto essenziale, l'attestazione della corrispondenza del rendiconto (conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio), alle risultanze della gestione.
L'attestazione ha valore di certificazione della conformità dei dati del rendiconto con i documenti contabili, gli inventari ed i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili interni.
12. Con la relazione al rendiconto, l'Organo di revisione manifesta la propria attività, compendia l'operato, attesta corrispondenze dopo aver verificato l'attendibilità complessiva e di settore e, attraverso una autonoma valutazione, formula suggerimenti e proposte all'organo consiliare.
13. L'art. 227 del Tuel, al secondo comma, dispone che l'organo esecutivo approvi lo schema di rendiconto e lo trasmetta, unitamente alla proposta di deliberazione consiliare, all'Organo di revisione entro un termine tale da lasciare almeno 20 giorni per l'esame e la formulazione della relazione, per successivamente mettere rendiconto, allegati e relazione a disposizione del Consiglio almeno 20 giorni prima dell'inizio della sessione consiliare di esame ed approvazione.
14. L'organo consiliare dell'ente, in sede di deliberazione del rendiconto deve tenere motivatamente conto della relazione dell'Organo di revisione.
15. La relazione al rendiconto si sostanzia in un giudizio che somma le funzioni di vigilanza, collaborazione e referto.
16. Per l'Organo di revisione l'attestazione della corrispondenza non è sufficiente, dovendo per dettato normativo effettuare una valutazione dei risultati per proporre un miglioramento dell'efficacia, efficienza ed economicità dando possibilità agli organi dell'ente di orientare le successive decisioni.
17. L'attività di collaborazione al consiglio in sede di rendiconto di una gestione complessa, quale è quella degli enti locali deve consentire una valutazione degli aspetti economici, finanziari, patrimoniali, di funzionalità, di produttività e di organizzazione dell'ente e dei suoi servizi. L'apporto dei revisori

dovrebbe concretizzarsi con osservazioni e proposte sugli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consiliare tesi a conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati una migliore efficienza, produttività, efficacia ed economicità della gestione, nonché a ottenere il miglioramento dei tempi e dei modi dell'azione.

Dall'analisi della gestione e dalla valutazione del risultato comparando costi, modi e tempi dell'attività amministrativa possono scaturire nella relazione considerazioni e proposte migliorative della gestione quali e quantitativa dei servizi.

18. L'Organo di revisione dovrebbe calarsi nella realtà oggettiva dell'ente per il quale opera e nel quale è formalmente incardinato ed esprimere proposte concrete ed attuabili per stimolare l'autocorrezione e l'innovazione voluta dal legislatore.
19. L'intervento dell'Organo di revisione per il piano delle verifiche connesse al rendiconto, non può essere limitato al periodo di 20 giorni di cui al comma 1, lettera d) dell'art. 239 del Tuel, ma si avvia con i primi adempimenti, che iniziano appena chiuso l'esercizio.

Controllo della completezza della documentazione

20. Occorre verificare se lo schema di rendiconto, approvato dall'organo esecutivo e consegnato all'Organo di revisione, è composto dai seguenti documenti:

- conto del bilancio ;
- conto economico corredato da prospetto di conciliazione, (facoltativo per i Comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti);
- conto del patrimonio;

ed è corredato da:

- relazione dell'organo esecutivo al rendiconto della gestione;
- elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;
- delibera dell'organo consiliare riguardante la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi e dei progetti e di verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio ai sensi dell'art. 193 del T.U.E.L. ;
- conto del tesoriere;
- conto degli agenti contabili interni ed esterni ;
- prospetto dei dati Siope e delle disponibilità liquide di cui all'art.77 quater, comma 11 del d.l.112/08 e D.M. 23/12/2009;
- la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale (D.M. 24/9/2009)
- tabella dei parametri gestionali ;
- inventario generale;
- il prospetto di conciliazione (per i comuni con più di 3.000 abitanti) con unite le carte di lavoro;
- nota informativa che evidenzia gli impegni sostenuti derivanti dai contratti relativi a strumenti derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata (art.62, comma 8 della L. 133/08);
- conto economico esercizio del servizio raccolta, trasporto e smaltimento rifiuti (per gli enti che applicano la tassa);
- ultimi bilanci di esercizio approvati degli organismi partecipati;
- certificazione rispetto obiettivi del patto di stabilità interno;
- relazione trasmessa alla Sezione di Controllo della Corte dei Conti degli effetti del piano triennale di contenimento delle spese (art.2, commi da 594 a 599 della L. 244/07);
- attestazione, rilasciata dai responsabili dei servizi, dell'insussistenza alla chiusura dell'esercizio di debiti fuori bilancio;

21. Lo statuto e il regolamento di contabilità possono prevedere altri documenti a corredo del rendiconto quali:

- conti economici di dettaglio per servizio o per centro di costo;
- tabella dei parametri di efficacia ed efficienza (se prevista dal regolamento di contabilità);
- relazione dei responsabili dei servizi;
- conto consolidato patrimoniale;
- conto patrimoniale di inizio o fine mandato, o bilancio di mandato.

Rendiconti e certificazioni per settore

22. Nella sessione del rendiconto devono essere presentati “rese del conto” e “consuntivi di settore” quali:

- **Rese del conto del tesoriere e degli altri agenti contabili interni** (artt. 226 e 233 del Tuel)

Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il tesoriere e gli altri agenti contabili (econo- mo, riscuotitori speciali, consegnatari dei beni) devono rendere il conto della loro gestione sui modelli contabili (DPR 31 gennaio 1996, n. 194). La regolarità della resa del conto deve essere previamente verificata dal responsabile del servizio finanziario (vedi visto in calce ai modelli) e attestata dall'Organo di revisione.

- **Rendiconto contributi straordinari** (art. 158 del Tuel) - Entro 60 giorni dalla chiusura dell'esercizio l'ente è tenuto a presentare per tutti i contributi straordinari ottenuti apposito rendiconto all'amministrazione erogante. L'Organo di revisione deve verificare il rispetto del termine, la completezza e regolarità del rendiconto.

- **Verifica annuale del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità** - L'Organo di revisione verifica il rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità, e in caso negativo deve darne comunicazione al Ministero dell'interno sulla base del modello ministeriale. Della mancata comunicazione al Ministero rispondono personalmente i componenti dell'Organo di revisione inadempiente.

- **Certificazione annuale del patto di stabilità** - Entro il 31 marzo dell'anno successivo occorre trasmettere via web al Ministero dell'Economia e delle finanze – dipartimento della Ragioneria Generale dello stato, una certificazione sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, dal responsabile del servizio finanziario e dall'Organo di revisione dei risultati ottenuti in termini di competenza mista. Il termine del 31 marzo richiede che gli accertamenti e gli impegni dell'anno precedente siano resi definitivi e quindi una anticipazione del conto del bilancio per la competenza dell'anno precedente unitamente alle determinazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi (la circolare n.2 del 27/1/2009 del Mef afferma che in assenza dell'approvazione del conto consuntivo, i dati da riportare sono comunque quelli finali). La mancata trasmissione della certificazione costituisce inadempimento al patto di stabilità interno. L'Organo di revisione deve verificare la conformità della certificazione con le scritture contabili ed il rispetto del termine. Nel caso di mancato rispetto dell'obiettivo deve accertare se l'ente ha applicato dall'inizio dell'esercizio le rispettive sanzioni.

- **Certificazione per la dimostrazione del tasso di copertura del costo di alcuni servizi** (art. 243, comma 4 del Tuel). - Entro il 31 marzo, le province e i comuni che:

- a) hanno dichiarato lo stato di dissesto e per tutta la durata del risanamento;
- b) sono in condizioni strutturalmente deficitarie;
- c) non hanno approvato nei termini il rendiconto della gestione;
- d) non hanno presentato il certificato sul rendiconto della gestione con l'annessa tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale;

devono presentare alle Prefetture-Uffici territoriali del Governo competenti per territorio, la certificazione anche per le proprie aziende, del tasso di copertura dei servizi pubblici a domanda, del servizio nettezza urbana e del servizio acquedotto.

I certificati devono essere trasmessi, anche se totalmente o parzialmente negativi.

L'Organo di revisione deve verificare l'adempimento e per gli enti dissestati o strutturalmente deficitari deve controllare che nel corso della gestione siano rispettati i limiti minimi di copertura del costo, tenendo presente che per il mancato rispetto è applicabile la sanzione pari alla perdita del 1% del contributo ordinario spettante per l'anno (ora confluito nel fondo sperimentale di riequilibrio).

- **Relazione illustrativa e conto annuale del personale** (art. 60, comma 2, D.lgs 30/3/2001 n.165 e circolare del 20/1/2009 n.01 del Mef) – Sui modelli e nel rispetto delle indicazioni approvate dalla circolare ministeriale ed entro i termini annualmente previsti deve essere presentato alla Corte dei conti, per il tramite del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (inviandone copia alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento della funzione pubblica) il conto delle spese di personale sostenute nell'anno precedente, accompagnato da una relazione sui risultati della gestione del personale.

I modelli di rilevazione devono essere sottoscritti dal responsabile del procedimento e dal Presidente dell'Organo di revisore o dal revisore unico.

La mancata presentazione del conto e della relazione determina la sospensione dei trasferimenti statali. Il conto annuale e la relativa relazione rappresentano uno strumento di verifica e monitoraggio del costo del personale, nonché di analisi della relativa gestione.

Con i dati forniti sono sviluppati parametri ed indicatori tesi a consentire una maggiore gestione del personale. Per gli enti inadempienti e nel caso siano fornite informazioni incomplete e chiaramente inattendibili scattano le previste sanzioni (art. 30, comma 11, L. n. 468/1978; e art. 60, comma 2 del d.lgs 165/2001). L'Organo di revisione deve verificare la congruità dei dati e la loro corrispondenza con le risultanze contabili, nonché il rispetto dei termini per gli adempimenti. Tenuto conto del rilievo contabile che il conto annuale assume, nel caso di accertamento di situazioni di ritardo, o di incompletezza o non corrispondenza, l'Organo di revisione deve segnalare l'irregolarità al fine di consentire i dovuti interventi.

- **Informazione sulla contrattazione integrativa** - Entro il 31 maggio di ogni anno l'ente deve inviare alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica e al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, specifiche informazioni sulla contrattazione integrativa certificate dall'Organo di revisione. Le informazioni sono volte ad accertare:

- il rispetto dei vincoli finanziari per la consistenza dei fondi;
- l'evoluzione della consistenza dei fondi e della spesa;
- la concreta definizione ed applicazione dei criteri di premialità, riconoscimento del merito, valorizzazione dell'impegno e della qualità della performance individuale all'applicazione dei parametri di selettività con particolare riferimento alle progressioni orizzontali.

Devono essere pubblicati in modo permanente nel sito istituzionale:

- i contratti integrativi, la relazione tecnico-finanziaria e quella illustrativa certificate dall'Organo di revisione;
- le informazioni annualmente trasmesse entro il 31 maggio;
- la valutazione da parte dell'utenza dell'impatto sul funzionamento dei servizi pubblici redatta su modello predisposto dal Dipartimento della funzione pubblica d'intesa con il MEF.

I contratti decentrati devono essere trasmessi all'Aran ed al CNEL.

- **Albo dei beneficiari** (art. 1, d.p.r. 7/4/2000 n. 118) - Gli enti locali devono istituire ed aggiornare annualmente l'albo dei beneficiari delle provvidenze di natura economica e pubblicarlo in modo da poter essere consultato da ogni cittadino.

Per il dettaglio si rimanda a quanto argomentato al capitolo "Controlli sulla gestione finanziaria ed adempimenti contabili", punto "La vigilanza sull'albo dei beneficiari di provvidenze economiche"

- **Conto economico del servizio smaltimento rifiuti** - Fino all'entrata in vigore della tariffa in luogo della tassa, i comuni devono approvare e determinare con le modalità stabilite dal legislatore (art. 61, DLgs n. 507/1993) il costo e i proventi a consuntivo del servizio, sia ai fini di verificare il rispetto della percentuale minima di copertura, sia (comma 3 bis) nel caso di gettito superiore al costo, per assumere impegno di spesa per il rimborso od il riversamento dell'eccedenza nell'anno successivo.

[Per percentuale di copertura si intende il rapporto, tra il totale dei proventi previsti al netto delle addizionali ex ECA e contributo provinciale di cui all'art.19 del D.Lgs. n.504/92 e i costi di esercizio (diretti ed indiretti) delle nettezza urbana, al netto della quota percentuale (tra il 5 ed il 15%) che il comune abbia eventualmente dedotto dai costi di esercizio a titolo di spazzamento, ai sensi dell'art.61, comma 3 bis, del D.Lgs. n.507/93].

L'Organo di revisione deve verificare la corretta rilevazione dei costi e dei ricavi ed in particolare deve verificare la corretta quantificazione tra gli altri costi di quelli ad uso promiscuo od imputati in quota parte.

- **Rapporto sul rispetto termini di pagamento** (art. 9 del d.l. 78/2009) - L'Organo di revisione deve vigilare sulla corretta applicazione della norma tesa a garantire la tempestività dei pagamenti e deve formulare un rapporto da allegare alle relazioni che devono essere trasmesse alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai sensi dell'art.1, comma 166 della L. 266/2005.

Per il dettaglio si rimanda a quanto argomentato al capitolo "Controlli sulla gestione finanziaria ed adempimenti contabili", punto "Controlli sulla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione"

La procedura di approvazione del rendiconto

23. La proposta di rendiconto completa degli allegati di cui al comma 5 dell'art. 227 del Tuel e di quelli indicati nello statuto e nel regolamento di contabilità, deve essere messa a disposizione dei componenti l'organo consiliare nei termini e modi previsti dall'autonoma regolamentazione e, comunque, almeno venti giorni prima dell'inizio della sessione di rendiconto.

Il consiglio deve deliberare il rendiconto entro il 30 aprile dell'anno successivo, tenendo conto motivatamente della relazione dell'Organo di revisione.

24. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare nei termini determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempienza(ora confluito nel fondo sperimentale di riequilibrio).

Relazione dell'organo esecutivo al rendiconto della gestione

25. Il comma 6 dell'art. 151 e l'art. 231 del Tuel, richiedono all'organo esecutivo di presentare, in allegato al rendiconto, una relazione illustrativa dei risultati conseguiti valutandone l'efficacia della azione gestionale condotta, sia in relazione ai risultati attesi (obiettivi prefissati all'inizio del periodo), sia alla utilità ritornata ai cittadini a fronte delle risorse a loro prelevate (rapporto costi-benefici).

26. La relazione al rendiconto assolve al dovere di dimostrare i risultati ottenuti sia in termini generali di buon andamento dell'attività condotta, sia in termini di scostamento rispetto a quanto previsto nel programma amministrativo e nella relazione revisionale e programmatica.
Se in sede di piano esecutivo di gestione gli obiettivi gestionali sono stati definiti, per ogni servizio, con appositi strumenti di misurazione (indicatori), la relazione dovrà evidenziare i risultati settoriali effettivamente ottenuti, motivando le cause che hanno determinato eventuali scostamenti.
27. La relazione dovrà contenere una ampia ed articolata serie di informazioni al fine di consentire un esame analitico ed approfondito dei valori espressi nei documenti di rendiconto in termini di risultati complessivi e nei vari settori in cui l'ente ha operato, rispettando il dettato della L. n. 241/90, sulla trasparenza e comprensibilità del risultato amministrativo.
28. Per quanto riguarda il conto economico ed il conto del patrimonio, la relazione deve evidenziare i criteri di valutazione delle componenti economiche e dei valori patrimoniali, assumendo il contenuto della nota integrativa richiesta per le imprese dall'art. 2427 del Codice civile.
29. Alla relazione è opportuno allegare il referto conclusivo della struttura operativa cui è stato affidato il controllo di gestione come richiesto dall'art. 198 del Testo unico e la relazione dei servizi di controllo interno sugli effetti prodotti dalle norme contenute nei regolamenti di semplificazione ed accelerazione dei procedimenti amministrativi, contenente osservazioni e suggerimenti per la modifica dei regolamenti e per il miglioramento dell'azione amministrativa come richiesto dall'art. 20, comma 6 della L. n. 59/97.
30. I punti da 162 a 171 del principio contabile n.3 indicano lo schema ed i contenuti della relazione redatta secondo corretti principi contabili.
31. Le principali finalità secondo i principi contabili della relazione sono quelle di fornire informazioni integrative, esplicative e complementari per consentire l'effettiva comprensibilità del rendiconto rispettando il postulato della chiarezza.
32. In particolare viene richiesta la trattazione dei seguenti argomenti:
- a) attuazione del piano programmatico (o del piano generale di sviluppo);
 - b) analisi degli scostamenti ed indicazione delle motivazioni ed azioni correttive,
 - c) politiche di investimento e di indebitamento;
 - d) analisi prestazioni e servizi offerti in termini di costo e qualità percepita;
 - e) risultati economici delle diverse aree;
 - f) informazioni sull'andamento dei costi, proventi, investimenti ecc. ;
 - g) informazioni sulle partecipazioni;
 - h) analisi per indici;
 - i) evoluzione prevedibile della gestione.
33. L'Organo di revisione deve pertanto attestare se la relazione predisposta dalla giunta è o non è stata redatta conformemente a quanto previsto dall'articolo 231 del Tuel.

Adempimenti successivi all'approvazione

34. Trasmissione alla Corte dei Conti.

Trasmissione del rendiconto - Sono tenuti a trasmettere il rendiconto alla Corte dei conti, Sezione enti locali, ai fini del referto annuale al Parlamento entro il 31 luglio dell'anno successivo, (o diverso termine stabilito annualmente con delibera della Sezione delle Autonomie della Corte di conti) sui risultati dell'esame sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa, nonché sul rispetto del patto di stabilità interno (art. 13, D.L. 22 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modifiche, dalla L. 26 febbraio 1982, n. 51 e successive integrazioni , art.227 del Tuel e art.7, comma 7 della L. 131/2003):

- le province;

- i comuni con popolazione superiore ad ottomila abitanti;
- le comunità montane
- i comuni i cui conti del bilancio si chiudono in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio (riconosciuti e non ancora finanziati con effettivi impegni di spesa);

La Corte dei conti, sulla base del piano annuale delle rilevazioni, può inoltre richiedere, ai fini del referto annuale al parlamento sul controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio e sul funzionamento dei controlli interni, di cui all'art. 3, commi 4 e 7 della L. 14 gennaio 1994, n. 20, il rendiconto di tutti gli altri enti locali.

35. I Comuni con popolazione superiore a 8.000 abitanti, le Comunità montane e quelli i cui rendiconti si chiudono in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio devono presentare il rendiconto alla Sezione enti locali della Corte dei conti per il referto al Parlamento.

L'Organo di revisione deve verificare il rispetto del termine ed il rispetto dell'eventuale obbligo di trasmissione alla Corte dei conti.

Trasmissione della relazione dell'organo di revisione sul rendiconto (art.1, commi da 166 a 168 della L. 266/2005) - L'Organo di revisione è tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del rendiconto, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte dando conto:

- della corretta rilevazione dei risultati gestionali;
- del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità;
- dell'osservanza del divieto di indebitamento per spese diverse da quelle di investimento;
- di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria non sanata.

Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.

Controlli sul conto del bilancio

36. Il conto del bilancio rileva e dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale e gli scostamenti rispetto alle previsioni.

Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di avanzo, disavanzo o pareggio finanziario, distinte in:

- risultato contabile di gestione (quadro riassuntivo della gestione di competenza)
- risultato contabile di amministrazione (quadro riassuntivo della gestione finanziaria).

37. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ha approvato i seguenti modelli di conto del bilancio, da utilizzare obbligatoriamente:

- n. 13 per le province;
- n. 14 per i comuni ed unioni di comuni;
- n. 15 per le comunità montane;
- n. 16 per le città metropolitane.

38. Il modello obbligatorio consente di assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati della gestione finanziaria, la comparazione dei dati fra enti, nonché il consolidamento degli stessi nell'ambito del settore pubblico allargato. Agevola inoltre il controllo esterno e l'esame della Corte dei conti.

Adempimenti propedeutici alla formazione del conto del bilancio

39. L'attività amministrativa per la formazione del conto del bilancio inizia immediatamente dopo la chiusura dell'esercizio ed è disciplinata da norme di inerenza sia propedeutica all'approvazione sia

successiva, che dispongono termini ordinamentali ed altri da regolare autonomamente che sono così riassumibili:

Risultato di cassa - La fase preliminare di parificazione delle scritture culmina con la resa del conto da parte del tesoriere e degli altri agenti contabili secondo le modalità dell'art. 233 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali ed i modelli indicati dal D.P.R. n. 194 del 1996.

Le partite del conto del tesoriere debbono concordare con le scritture della contabilità

Le partite del conto del tesoriere al 31 dicembre debbono concordare con le scritture della contabilità finanziaria dell'ente e la relativa esposizione nel conto del bilancio.

Eventuali mancate concordanze devono essere analiticamente esposte e motivate nella relazione al rendiconto.

Nel caso dei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre, indicati anche nell'apposita riga del quadro riassuntivo della gestione finanziaria, l'ente dovrà provvedere:

a) ed emettere il relativo mandato di pagamento nell'esercizio successivo nel caso sussista un corrispondente impegno;

b) a riconoscere e finanziare il debito fuori bilancio nel caso non sussista totalmente o parzialmente un corrispondente impegno.

Il risultato d'amministrazione, alla presenza di pagamenti per azioni esecutive eseguiti forzatamente dal tesoriere, deve essere determinato assumendo il risultato di cassa risultante dalle scritture contabili aumentate dei residui attivi e diminuiti dei residui passivi.

Sulla base del d.m. del 24/9/2009, costituisce elemento che può portare alla situazione di deficitarietà strutturale l'esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti.

Decadenza impegni - Con la chiusura dell'esercizio decadono le prenotazioni di impegno, se non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi o comunque non è iniziata la procedura di gara (art. 183, comma 3, T.U.).

Riaccertamento dei residui - Prima dell'inserimento nel conto del bilancio occorre procedere al riaccertamento di ogni residuo attivo e passivo formatosi nelle gestioni del penultimo esercizio. Il riaccertamento consiste nella revisione delle ragioni di mantenimento e in particolare se sono soddisfatte le condizioni poste dal legislatore per i residui attivi (art. 189 del T.U.) e per i residui passivi (art. 190 del T.U.). Il riaccertamento dei residui deve risultare da apposito atto contenente per ciascun residuo eliminato, totalmente o parzialmente, esaustiva motivazione.

Come indicato al punto 47 del principio contabile n.3, non è possibile riportare a residui attivi negli anni successivi somme che non rispettano i requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate quali indicati nel principio contabile n. 2.

I residui attivi devono, pertanto, avere la caratteristica di crediti esigibili da terzi per i quali è individuato il debitore e fissata la scadenza.

Non è possibile riportare a residui passivi somme non impegnate o economie di spesa, fatta eccezione in tutti i casi nei quali espresse norme di legge consentono il mantenimento del residuo stesso.

I residui passivi finanziati con entrata a destinazione vincolata per legge devono essere indicati in apposito elenco allegato al conto del bilancio.

Costituisce grave irregolarità una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale.

Sulla base del d.m. del 24/9/2009, costituiscono elementi che possono portare alla situazione di deficitarietà strutturale:

- Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relative ai titoli I e III, con l'esclusione dell'addizionale Irpef, superiori al 42 per cento dei valori di accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III esclusi i valori dell'addizionale Irpef;

- Ammontare dei residui attivi di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65 per cento (provenienti dalla gestione dei residui attivi) rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III;

- Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente;

Rilevazione dei crediti inesigibili - Se nel riaccertamento dei residui attivi o nella determinazione dei nuovi residui vengono rilevati crediti inesigibili occorre, sentito il parere dell'Organo di revisione e l'espletamento di accertamenti in relazione alle cause che ne hanno determinato l'inesigibilità ed eventuali responsabilità, adottare apposito atto per stralciarli dal conto del bilancio ed iscriverli nel conto del patrimonio nell'apposita voce sino al termine di prescrizione.

Rilevazione dei crediti di dubbia esigibilità - I crediti conservati nel conto del bilancio per i quali i responsabili del servizio o del procedimento segnalano una dubbia esigibilità devono essere rilevati e segnalati all'Organo di revisione.

L'Organo di revisione nel suo controllo con il metodo del campionamento può confermare l'importo segnalato o rilevare ulteriori crediti di dubbia esigibilità.

I crediti di dubbia esigibilità, come indicato al punto 101 del principio contabile n.3, devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita.

L'ente può pertanto scegliere fra le seguenti opzioni.

a) mantenere i residui di dubbia esigibilità nel conto del bilancio e vincolare pari importo dell'avanzo d'amministrazione;

b) eliminare del conto del bilancio i crediti di dubbia esigibilità.

Rilevazione del risultato d'esercizio dei consorzi, aziende speciali, istituzioni - Se al ripiano del disavanzo d'esercizio dei consorzi, aziende speciali e istituzioni è tenuto l'ente locale sulla base dello statuto, convenzione o atto costitutivo, occorre rilevare come debito fuori bilancio la quota del disavanzo a carico dell'ente, attivando la procedura e utilizzando i mezzi finanziari indicati dal legislatore (artt. 193 e 194 del T.U.).

La rilevazione deve essere comunicata all'Organo di revisione per la relazione al rendiconto.

Rilevazione di perdite di società partecipate - Relativamente alle perdite delle società partecipate, l'organo di revisione deve verificare che esse siano esclusivamente riconducibili agli interventi di cui all'art. 2447 (2482 ter) del codice civile, in quanto solo tale fattispecie è riconoscibile quale debito fuori bilancio e quindi finanziabile. Qualora l'ente abbia ripianato una perdita d'esercizio di una società partecipata non classificabile tra le operazioni ricapitalizzazione, l'Organo di revisione deve accertare che essa sia avvenuta previa adeguata motivazione, ma non attraverso il riconoscimento di debito fuori bilancio (pareri Corte dei conti – sez. controllo lombardia e liguria n.29/2007 e n.2/2005)

Rilevazione di altri debiti fuori bilancio - I responsabili dei servizi devono rilevare e segnalare al responsabile del servizio finanziario l'esistenza di debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi di legge (art. 194 del T.U.), per attivare la procedura indicata al punto precedente.

La rilevazione deve essere comunicata all'Organo di revisione per la relazione al rendiconto.

Elenco dei residui attivi e passivi - Il comma 5 dell'art. 228, del Tuel, richiede che al conto sia allegato l'elenco dei residui attivi e di quelli passivi distinto per anno di provenienza. Gli elenchi sottoscritti dal responsabile del servizio finanziario sono consegnati al tesoriere una volta che il rendiconto è

definitivamente approvato, per consentire allo stesso, il riscontro dei mandati di pagamento emessi come disposto dal comma 3 dell'art. 216 del Tuel.

Riaccertamento dei residui e motivazione

40. L'attendibilità del risultato finanziario si fonda sulla corretta determinazione dei residui attivi e passivi.
41. Se nell'atto annuale di riaccertamento la quantificazione precedente viene disattesa, si fa perdere attendibilità al precedente rendiconto.
42. Per ogni variazione nella consistenza dei residui d'anni precedenti deve pertanto essere fornita ampia motivazione da parte del responsabile del servizio affidatario dei valori.
43. I residui attivi riportati devono costituire crediti la cui riduzione è giustificabile solo per diminuita esigibilità o per applicazione del principio della prudenza per i limitati casi di crediti il cui ammontare non era certo ma solo stimabile.
44. I residui passivi riportati costituiscono:
 - a) debiti;
 - b) debiti in corso di formazione;
 - c) risorse destinate (residui da impegni art.183 , comma 5 del Tuel).
45. Qualsiasi variazione nella consistenza dei residui del punto a) indica, in generale, una errata determinazione precedente ed in tal caso oltre alla motivazione devono essere valutate le responsabilità.
46. Le variazioni in diminuzione dei residui del punto b) sono accettabili solo per l'applicazione del principio della prudenza nella quantificazione della spesa.
47. Le variazioni in diminuzione dei residui del punto c) sono motivabili solo con la scelta gestionale di destinare le risorse accertate a diversi impieghi facendolo affluire nell'avanzo d'amministrazione vincolato.
48. L'Organo di revisione deve verificare ed attestare l'attendibilità del risultato finanziario. La verifica deve fondarsi in primo luogo sulla esigibilità dei residui attivi (crediti) riportati nel conto del bilancio e dei debiti non iscritti nel conto (debiti fuori bilancio). Non è possibile considerare realizzato un avanzo d'amministrazione in presenza di crediti inesigibili o di dubbia esigibilità. Non è altrettanto possibile, in presenza di debiti fuori bilancio, utilizzare l'avanzo d'amministrazione per finanziare altre spese senza prima aver riconosciuto e finanziato tali debiti.

Risultato d'amministrazione

49. L'ordinamento contabile (art.186, 187 e 228 comma 4), obbliga a distinguere il risultato contabile d'amministrazione in:
 - risultato contabile di gestione (accertamenti meno impegni);
 - risultato contabile di amministrazione.Il risultato contabile d'amministrazione positivo deve essere obbligatoriamente distinto in:
 - a)derivante da fondi non vincolati;
 - b)derivante da fondi vincolati;
 - c)derivante da fondi per finanziamento spese in conto capitale
 - d) derivante da fondi di ammortamento.
50. I fondi vincolati si riferiscono ad economie di spesa di stanziamenti finanziati con entrate con vincolo di destinazione.

I fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale evidenziano risorse confluite nel risultato di amministrazione che presentano tuttavia una destinazione a spese in conto capitale in relazione alla natura dell'entrata originaria.

51. I fondi di ammortamento derivano dall'applicazione al titolo primo della spesa del bilancio preventivo degli ammortamenti di cui all'art. 167 del Tuel e dall'impossibilità di impegnare i relativi stanziamenti: ciò comporta economie di spesa ed il rifluire delle stesse nel risultato di amministrazione con l'evidenziazione del vincolo di destinazione per il riacquisto di beni ammortizzabili.
52. I fondi non vincolati hanno carattere residuale.
53. La distinzione nei vari fondi è assolutamente necessaria sia per i fini informativi per la diversa valutazione del risultato di settore, sia perché il risultato complessivo potrebbe essersi formato con il saldo algebrico di valori positivi nei fondi di cui alle lettere b, c e d, precedenti e saldo negativo della gestione "libera" delle entrate e delle spese. In tal caso l'ente si trova in una situazione di sostanziale disavanzo e deve adottare i provvedimenti necessari per il ripiano disposti dal 2° comma dell'art.193 del Tuel.
54. Il punto 59 del principio contabile n.3, afferma infatti che " I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono, anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l'ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione".
55. Come indicato al punto 67 del principio contabile n.3, l'avanzo d'amministrazione non vincolato è opportuno sia utilizzato secondo le seguenti priorità:
- a. per finanziamento debiti fuori bilancio;
 - b. al riequilibrio della gestione corrente;
 - c. per accantonamenti per passività potenziali,
 - d. al finanziamento di maggiori spese del titolo II e/o estinzione anticipata di prestiti.
56. Il risultato di amministrazione si collega a quello dell'esercizio precedente e all'evoluzione della gestione finanziaria dell'esercizio considerato. Il risultato di amministrazione è dato dal risultato di amministrazione precedente +/- i maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati, +/- i maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio.
- Il disavanzo d'amministrazione deve essere applicato al bilancio e ripianato appena possibile e comunque entro il termine del 30 settembre con le modalità indicate nell'art.193 del Tuel.

Controllo di corrispondenza e di rispetto di regole e principi contabili

57. Per la relazione al rendiconto l'Organo di revisore deve controllare utilizzando il metodo a campione:
- la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili ed alle norme regolamentari;
 - la corrispondenza dei risultati di ciascuna risorsa di entrata ed intervento della spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni iniziali, previsioni definitive, incassi e pagamenti, determinazione dei residui attivi e passivi);
 - l'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti delle entrate a destinazione specifica con le previsioni e gli impegni di spesa di utilizzo conformemente alle disposizioni di legge;
 - l'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e gli impegni di spesa dei capitoli relativi ai servizi per conto terzi;
 - la corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;
 - il rispetto del principio della competenza finanziaria nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni;
 - l'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi degli anni precedenti risultanti dal riaccertamento effettuato ai sensi del 3° comma dell'art.228 del Tuel;

- la sussistenza e l'esigibilità dei residui attivi;
- l'utilizzo dei fondi a destinazione specifica e vincolata, conformemente alle disposizioni di legge;
- la corretta rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e di competenza;
- le gestioni degli agenti contabili interni a denaro e materia, rese nei termini di legge e complete della documentazione giustificativa;
- il rispetto dei principi di competenza economica nella rilevazione dei componenti del conto economico;
- la regolare tenuta degli inventari, il loro aggiornamento annuale e la corretta rappresentazione delle attività e passività nel conto del patrimonio, nonché la rilevazione delle variazioni che le stesse hanno subito per effetto della gestione;
- la conciliazione dei valori espressi nel conto del bilancio con quelli del conto economico e del conto del patrimonio;
- la corretta e completa esposizione dei risultati amministrativi nella relazione illustrativa, conformemente alle norme statutarie ed ai regolamenti dell'ente;
- che siano stati adempiuti gli obblighi relativi alla dichiarazione annuale, Iva, Irap ed alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

Attestazione di corrispondenza dei risultati

58. I risultati e gli elementi gestionali che devono essere verificati dall'Organo di revisione sono i seguenti:
- a) risultato della gestione di cassa, conciliato con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale.
 - b) il risultato della gestione finanziaria di competenza (accertamenti di competenza – impegni di competenza). Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause.
 - c) il risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione, come richiesto dall'art.187 del Tuel;
 - d) esigibilità dei residui attivi per porre eventuale vincolo sull'avanzo nel caso di crediti di dubbia esigibilità;
 - e) rispetto dei limiti di indebitamento e del divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle di investimento;
 - f) rispetto del patto di stabilità e nel caso negativo della corretta applicazione delle sanzioni a decorrere dall'inizio del nuovo esercizio;
 - g) rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale. La spesa di personale sostenuta nell'anno precedente deve rientrare nei limiti di cui all'art.1, comma 557 o comma 562 (per i Comuni non soggetti al patto di stabilità) della L. 296/06;
 - h) andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di ripianare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione;
 - i) corretta applicazione da parte degli organismi partecipati delle limitazioni alla composizione degli organi ed ai compensi disposte dalla L. 296/2006 e dal d.l. 78/2010;
 - l) la corretta rilevazione e dimostrazione delle rettifiche e delle integrazioni apportate agli accertamenti ed agli impegni nel prospetto di conciliazione al fine di calcolare i valori economici e patrimoniali. Ed in particolare se è stata assicurata la seguente coincidenza:
 - entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;
 - spese correnti = parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine;
 - m) Nella predisposizione del conto economico sono stati rispettati i principi di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione e classificazione indicati nei punti da 69 a 103, del principio contabile n. 3;

n) Nel conto del patrimonio sono rilevati i beni ed i rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente e suscettibili di valutazione, i risultati della gestione patrimoniale e sono riportate le variazioni :

- che la gestione finanziaria ha causato agli elementi dell'attivo e del passivo ;
- che gli elementi patrimoniali hanno subito per effetto della gestione risultanti da atti amministrativi e per effetto della rilevazione della quota di ammortamento dei beni utilizzati nell'esercizio.

Controlli di corrispondenza

59. L'Organo di revisione deve operare specifici controlli di corrispondenza, in particolare:

Fondo di cassa - Il fondo di cassa al 31 dicembre deve corrispondere al saldo del conto presso la Tesoreria comunale. Nel caso contrario occorre rilevare e motivare lo scostamento.

Il saldo della cassa vincolata aumentato degli eventuali utilizzi disposti ai sensi dell'art. 195 del Tuel, deve corrispondere alle somme rimaste da pagare per interventi finanziati con somme a specifica destinazione.

Utilizzo anticipazione di Tesoreria - L'anticipazione di Tesoreria utilizzata nell'esercizio deve essere contenuta nei limiti di cui all'art. 222 del Tuel.

Gli interessi derivanti da tale anticipazione devono decorrere dall'effettivo utilizzo della stessa.

Utilizzo di entrate a specifica destinazione - Se l'ente, non in stato di dissesto, ha richiesto al Tesoriere, per far fronte a momentanee esigenze di cassa, l'utilizzo a norma dell'art. 195 del Tuel, di somme giacenti nel conto di Tesoreria vincolato deve essere completamente reintegrato nel corso dell'esercizio.

Risultato della gestione di competenza - Il risultato di gestione (gestione finanziaria di competenza) deve corrispondere alla differenza fra accertamenti ed impegni di competenza senza considerare l'eventuale avanzo d'amministrazione applicato al bilancio.

Il risultato della gestione di competenza può essere calcolato anche attraverso la somma algebrica delle riscossioni e pagamenti di competenza e dei residui attivi e passivi di competenza.

Scostamento tra previsione iniziale e consuntiva- Rilevare, comparando previsione iniziale e rendiconto, gli scostamenti sostanziali che hanno privato di significatività le iniziali previsioni per:

- entrate correnti
- spese correnti
- rimborso prestiti
- mezzi propri per investimenti
- mezzi di terzi per investimenti

Risultato d'amministrazione -Il risultato di amministrazione (gestione finanziaria competenza + residui) deve corrispondere al saldo di cassa al 31 dicembre aumentato dai residui attivi e diminuito dai residui passivi.

Conciliazioni dei risultati della gestione finanziaria - Occorre dimostrare la conciliazione fra risultato di gestione e risultato di amministrazione utilizzando il seguente prospetto:

Risultato di gestione	Accertamenti di competenza	più
	impegni di competenza	meno
	differenza	
gestione dei residui	maggiori residui attivi	più
	minori residui attivi	meno

	minori residui passivi	più
	differenza	
avanzo applicato		più
avanzo non applicato		più
Risultato d'amministrazione		

Fondi a destinazione vincolata - Occorre verificare che le risorse a destinazione specifica o vincolata sono state utilizzate conformemente alle disposizioni di legge.

Nel caso di accertamenti superiori agli impegni la differenza deve confluire nell'avanzo vincolato.

Controllo del rispetto dei parametri di deficitarietà - Con decreto del Ministero dell'Interno del 24/9/2009, è stato approvato il regolamento per la definizione dei parametri obiettivi, valido per il triennio 2010-2012, ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, ai sensi dell'art. 242 del Tuel.

Sono da considerarsi strutturalmente deficitari gli enti che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili dalle tabelle che seguono da allegare al rendiconto di gestione, contenenti parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

L'organo di revisione deve verificare se è superata la meta dei valori deficitari ed anche nel caso di superamento di un singolo valore occorre porre in essere azioni di rientro.

Parametri obiettivi per i comuni

1 Valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5 per cento rispetto alle entrate correnti (a tali fini al risultato contabile si aggiunge l'avanzo di amministrazione utilizzato per le spese di investimento);

2 Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relative ai titoli I e III, con l'esclusione dell'addizionale Irpef, superiori al 42 per cento dei valori di accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III esclusi i valori dell'addizionale Irpef;

3 Ammontare dei residui attivi di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65 per cento (provenienti dalla gestione dei residui attivi) rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III;

4 Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente;

5 Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti;

6 Volume complessivo delle spese di personale a vario titolo rapportato al volume complessivo delle entrate correnti desumibili dai titoli I, II e III superiore al 40 per cento per i comuni inferiori a 5.000 abitanti, superiore al 39 per cento per i comuni da 5.000 a 29.999 abitanti e superiore al 38 per cento per i comuni oltre i 29.999 abitanti (al netto dei contributi regionali nonché di altri enti pubblici finalizzati a finanziare spese di personale);

7 Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del Tuel);

8 Consistenza dei debiti fuori bilancio formatisi nel corso dell'esercizio superiore all'1 per cento rispetto ai valori di accertamento delle entrate correnti (l'indice si considera negativo ove tale soglia venga superata in tutti gli ultimi tre anni);

9 Eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti;

10 Ripiano squilibri in sede di provvedimento di salvaguardia di cui all'art. 193 del tuoeel riferito allo stesso esercizio con misure di alienazione di beni patrimoniali e/o avanzo di amministrazione superiore al 5% dei valori della spesa corrente.

Ricorso all'indebitamento - Il ricorso all'indebitamento deve essere stato effettuato nel rispetto dell'art. 119 della Costituzione e degli articoli 203 e 204 del d.lgs 267/00, rispettando i limiti di cui al primo del citato articolo 204.

Patto di stabilità interno - Rilevare se l'ente ha conseguito o meno l'obiettivo di saldo del patto di stabilità interno ed in caso di mancato rispetto verificare se nell'esercizio in corso sono state correttamente applicate le sanzioni previste.

Nel caso di mancato conseguimento degli obiettivi del patto di stabilità interno l'organo di revisione deve indicare i motivi

Occorre indicare se l'ente, al fine di conseguire formalmente gli obiettivi del patto di stabilità, ha posto in essere azioni ritenute dall'Organo di revisione elusive dei vincoli normativi.

Riduzione spesa di personale - Rilevare se la spesa di personale sostenuta nell'anno rientra (o non rientra) nei limiti di cui all'art.1, comma 557 o comma 562 (per i Comuni non soggetti al patto di stabilità) della legge 296/06.

Irregolarità non sanate - Le irregolarità non sanate, i principali rilievi e suggerimenti espressi durante l'esercizio devono essere evidenziati nella relazione dell'Organo di revisione al rendiconto.

Passività ed attività potenziali - Dall'esame del rendiconto e suoi allegati e da quanto è emerso nell'attività di verifica e controllo effettuata nell'esercizio, (oppure: dalla relazione sul contenzioso in essere e sul grado di possibile soccombenza) indicare se nel conto del bilancio e nel conto del patrimonio sono rilevate o meno, le passività e attività potenziali e se sono menzionate nella relazione illustrativa della Giunta.

Le ipotesi sono le seguenti :

passività potenziali probabili o possibili :

- per contenzioso civile
- per contenzioso tributario
- per manutenzioni cicliche
- per recupero ambientale
- per copertura di perdite o per necessità di ricapitalizzazione di consorzi e società partecipate

attività potenziali probabili o possibili

- per liquidazione ed accertamento tributi
- per prelevamento utili società e consorzi partecipati
- per canoni concessori di demanio artificiale
- per beni patrimoniali cedibili
- per conversione del diritto di superficie in diritto di proprietà
- per esiti favorevoli da contenzioso
- per potenziamento attività di controllo dichiarazioni tributarie

- per alienazione di beni patrimoniali non redditizi
- per cessione di partecipazioni non strategiche

Valutazione dei risultati

60. L'analisi delle risultanze della gestione finanziaria, economica e patrimoniale, globali e per singolo servizio, permette all'Organo di revisione di formulare valutazioni sui costi, modi e tempi dell'azione amministrativa, nonché di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti.

61. La valutazione della gestione dovrebbe essere effettuata tenendo conto dei seguenti elementi ricercando le azioni, gli elementi e le situazioni che hanno prodotto o causato i singoli risultati:

- economicità della gestione dei servizi a domanda e produttivi;
- gestione del patrimonio ed il significato delle sue variazioni;
- stima del patrimonio cedibile valutato al fair value;
- indebitamento dell'ente e sua evoluzione;
- percentuale degli oneri finanziari sull'indebitamento;
- gestione delle risorse umane ed il relativo costo;
- gestione delle risorse finanziarie ed economiche, mantenimento degli equilibri finanziari ed impiego dei fattori produttivi, equilibrio economico;
- attendibilità delle previsioni e veridicità del rendiconto;
- rapporto tra utilità prodotta e risorse prelevate;
- utilizzo degli spazi pubblici;
- qualità dell'azione amministrativa (trasparenza, tempestività, responsabilità sui procedimenti);
- informazione e rapporti con i contribuenti;
- tempi delle risposte.

Documento n. 13

L'Organo di revisione: controlli sull'indebitamento.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Art. 119 Costituzione, Parte II – Tit. IV Tuel; L. 350/2003.

QUADRO DI SINTESI

1. Salva diversa disposizione statutaria l'Organo di revisione non è tenuto ad esprimere parere sugli atti di indebitamento e sulla destinazione delle risorse. Il controllo rientra pertanto in quello di regolarità amministrativa e contabile.

Il controllo sull'indebitamento si rende necessario nelle seguenti fasi dell'attività gestionale:

- in sede di previsione per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio il rispetto dei limiti all'indebitamento, la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la compatibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento;
- in sede di gestione per verificare se gli atti di indebitamento rispettano le regole di legge e la corretta rilevazione contabile delle entrate e delle spese;
- in sede di rendiconto per verificare ed attestare nella relazione al rendiconto, il rispetto dei limiti e delle regole, la corretta rilevazione contabile e la quantificazione dell'eventuale avanzo vincolato.

Sulla base della previsione dell'art.119, comma 6, della costituzione, nel testo introdotto dalla legge costituzionale n. 3/2001 gli enti locali possono ricorrere all'indebitamento esclusivamente per il finanziamento di spesa d'investimento.

Specifiche norme di legge elencano le operazioni che rientrano nel concetto di "indebitamento" e di "spesa di investimento" finanziabili con indebitamento.

INDEBITAMENTO

2. Costituiscono indebitamento sulla base dell'art.3 comma 17 L. 350/2003, dell'art.1 commi 739 e 740 L. 296/06, dell'art.62, comma 9 della L. 133/2008:

- assunzione di mutui art. 204 Tuel;
- assunzione di prestiti obbligazionari art.205 Tuel;
- aperture di credito art.205 bis Tuel;
- cartolarizzazioni di flussi futuri di entrata;
 - cartolarizzazioni con corrispettivo iniziale inferiore all'85% del prezzo di mercato dell'attività;
- cartolarizzazioni garantite da amministrazioni pubbliche;
- cartolarizzazioni e cessioni crediti vantati verso altre pubbliche amministrazioni;
- premio incassato al momento di perfezionamento di operazioni derivate

Non costituiscono indebitamento ai sensi dell'art.3, comma 17 della L. 24/12/2003 n.350 le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite stabilito dalla norma

statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.

INVESTIMENTO

3. Costituiscono spese d'investimento finanziabile con indebitamento ai sensi dell'art.3, comma 18 L. 24/12/2003 n.350

- acquisto, costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili residenziali e non residenziali
- costruzione, demolizione, ristrutturazione, recupero e manutenzione straordinaria di opere e impianti
- acquisto di impianti, macchinari, attrezzature, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad uso pluriennale
- gli oneri per beni immateriali ad uso pluriennale
- acquisizione aree, espropri e servitù onerose
- partecipazioni azionarie e conferimenti di capitale
- trasferimenti in c/capitale destinati ad investimenti a cura di altro ente appartenente alla p.a.
- trasferimenti in c/capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici, proprietari e/o gestori di reti e impianti o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla data di scadenza
- interventi aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio

Ripiano perdite

4. Non è possibile ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di conferimenti per ricapitalizzazione di aziende o società finalizzati al ripiano delle perdite. Le partecipazioni azionarie ed i conferimenti di capitale costituiscono forme di investimento (vedi art. 3, comma 18 della L. 24 dicembre 2003, n. 350) e come tali finanziabili con ricorso all'indebitamento ovvero con l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato e non altrimenti vincolato, non costituiscono investimento ma rientrano nella spesa corrente le operazioni di ripiano delle perdite e di ricapitalizzazione (vedi punto 9 del principio contabile n. 2). Pertanto non solo non si può ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di tali operazioni (vedi art. 3, comma 19 della L. 350/2003) ma trovano anche applicazione i limiti per l'utilizzo dell'avanzo d'amministrazione di cui all'articolo 187 del Tuel.

Violazione del dettato costituzionale

5. Le determinazioni e le deliberazioni con le quali dovesse farsi ricorso all' indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, nonché i relativi contratti sono nulli (art.30, comma 15 L. 289/2002).

Gli amministratori che hanno assunto le deliberazioni in violazione possono essere condannati dalla sezione giurisdizionale della Corte dei conti ad una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque volte e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento della violazione stessa. (comma 15 dell'art. 30 della L. 289/2002).

L'Organo di revisione deve segnalare, come disposto dalla lettera e del 1° comma dell'art.239 del Tuel, al Consiglio la grave irregolarità di gestione e contestualmente denunciarla ai competenti organi giurisdizionali.

CONDIZIONI DA RISPETTARE PER L'ASSUNZIONE DI PRESTITI

6. Le entrate derivanti da indebitamento hanno destinazione vincolata come disposto dall'art.202, comma 2 del Tuel. All'atto dell'accertamento dell'entrata nasce ai sensi del comma 5 dell'art.183 del Tuel un automatico impegno nella spesa. Pertanto nel caso di eliminazione totale o parziale della spesa l'economia deve confluire nell'avanzo d'amministrazione parte vincolata.
7. Il ricorso all'indebitamento con assunzione di prestiti, è possibile solo se sussistono le seguenti condizioni:
 - a) Rispetto del patto di stabilità nell'anno precedente;
 - b) Approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso al prestito;
 - c) Avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono indicate le relative previsioni, oppure adottando apposita variazione di bilancio annuale e pluriennale e della relazione previsionale e programmatica;
 - d) Importo annuale degli interessi sommato a quello dei prestiti (mutui, prestiti obbligazionari ed apertura di credito) precedenti assunti ed a quello derivante dalle garanzie prestate ai sensi dell'art.207 del Tuel, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi non supera l' 8% delle entrate relative ai primi tre titoli (primi due titoli per le comunità montane) del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione del prestito. L'art.2, comma 29 della L. 26/2/2011 n.10 di conversione del d.l. n.225 del 29/12/2010, ha disposto le seguente gradualità:

12% per l'anno 2011
10% per l'anno 2012
8% a decorrere dall'anno 2013.
 - e) Stipulazione con enti diversi dalla Cassa DD.PP., dall'INPDAP e dall'Istituto per il Credito Sportivo del contratto in forma pubblica contenente le condizioni di cui al comma 2 dell'art.202 del Tuel;
 - f) Ammortamento non inferiore a 5 anni né superiore a 30 anni ivi comprese eventuali operazione di rifinanziamento o rinegoziazione ammesse dalla legge;
 - g) Rispetto del divieto di emettere titoli obbligazionari o altre passività con rimborso del capitale in unica soluzione alla scadenza (cosiddetti Bullet).

CONDIZIONI PER ASSUNZIONI DI MUTUI CON ENTI DIVERSI

8. Le condizioni che occorre verificare per l'assunzione di mutui (o altre forme di indebitamento) con enti diversi dalla Cassa DD.PP, dall'INPDAP e dall'Istituto per il credito sportivo sono le seguenti:
 - a) l'ammortamento non può avere durata inferiore ai cinque anni;
 - b) la decorrenza dell'ammortamento deve essere fissata al 1° gennaio dell'anno successivo a quello della stipula del contratto. In alternativa, la decorrenza dell'ammortamento può essere posticipata al 1°

- luglio seguente o al 1° gennaio dell'anno successivo e, per i contratti stipulati nel primo semestre dell'anno, può essere anticipata al 1° luglio dello stesso anno;
- c) la rata di ammortamento deve essere comprensiva, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
 - d) unitamente alla prima rata di ammortamento del mutuo cui si riferiscono devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento, gravati degli ulteriori interessi, al medesimo tasso, decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata. Qualora l'ammortamento del mutuo decorra dal primo gennaio del secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta la stipula del contratto, gli interessi di preammortamento sono calcolati allo stesso tasso del mutuo dalla data di valuta della somministrazione al 31 dicembre successivo e dovranno essere versati dall'ente mutuatario con la medesima valuta 31 dicembre successivo;
 - e) deve essere indicata la natura della spesa da finanziare con il mutuo e, ove necessario, avuto riguardo alla tipologia dell'investimento, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto definitivo o esecutivo, secondo le norme vigenti;
 - f) deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile ai mutui, determinato periodicamente dal Ministro del tesoro, bilancio e programmazione economica con proprio decreto.

CONDIZIONI PER LA CONTRAZIONE DI APERTURE DI CREDITO

9. I contratti di apertura di credito devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere: le seguenti clausole e condizioni:
- a) la banca è tenuta ad effettuare erogazioni, totali o parziali, dell'importo del contratto in base alle richieste di volta in volta inoltrate dall'ente e previo rilascio da parte di quest'ultimo delle relative delegazioni di pagamento ai sensi dell'articolo 206 del Tuel. L'erogazione dell'intero importo messo a disposizione al momento della contrazione dell'apertura di credito ha luogo nel termine massimo di tre anni, ferma restando la possibilità per l'ente locale di disciplinare contrattualmente le condizioni economiche di un eventuale utilizzo parziale;
 - b) gli interessi sulle aperture di credito devono riferirsi ai soli importi erogati. L'ammortamento di tali importi deve avere una durata non inferiore a cinque anni con decorrenza dal 1° gennaio o dal 1° luglio successivi alla data dell'erogazione;
 - c) le rate di ammortamento devono essere comprensive, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
 - d) unitamente alla prima rata di ammortamento delle somme erogate devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento, gravati degli ulteriori interessi decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata;
 - e) deve essere indicata la natura delle spese da finanziare e, ove necessario, avuto riguardo alla tipologia dell'investimento, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto o dei progetti definitivi o esecutivi, secondo le norme vigenti;
 - f) deve essere rispettata la misura massima di tasso applicabile alle aperture di credito i cui criteri di determinazione sono demandati ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno.

Utilizzo del ricavato del prestito e dell'apertura di credito

10. L'ente locale deve utilizzare il ricavato del prestito e dell'apertura di credito sulla base dei documenti giustificativi della spesa ovvero sulla base di stati di avanzamento dei lavori. Ai relativi titoli di spesa è data esecuzione dai tesorieri solo se corredati di una dichiarazione dell'ente locale che attesti il rispetto delle predette modalità di utilizzo.

CONDIZIONI PER L'EMISSIONE DI PRESTITI OBBLIGAZIONARI

11. I presupposti, le condizioni ed i limiti per l'emissione di prestiti obbligazionari sono in generale quelli previsti per l'assunzione di mutui.

In particolare occorre verificare se:

- a) la delibera di emissione è corredata da un piano di ammortamento finanziario del prestito il cui rimborso deve avvenire mediante decurtazione della quota capitale in concomitanza con il pagamento delle cedole;
- b) la rata di ammortamento è comprensiva, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interesse;
- c) nell'ipotesi di emissione in valuta se l'ente emittente si è coperto dal rischio di cambio stipulando un'operazione di swap con intermediari di provata affidabilità;
- d) è stato rispettato il divieto emettere prestiti obbligazionari con rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza;
- e) nel caso di emissione di importo superiore a 56 milioni di euro effettuata sul mercato interno, è stato richiesto un benestare preventivo alla Banca d'Italia;
- f) nel caso di emissione effettuata all'estero è stata trasmessa una comunicazione al Ministero del Tesoro che può formulare osservazioni entro 15 giorni. (Trascorso tale termine e non oltre 30 giorni l'emissione può essere effettuata);
- g) l'intermediario incaricato del collocamento è stato scelto con le modalità previste in materia di contratti pubblici;
- h) la commissione di intermediazione non è superiore allo 0,5 per cento dell'ammontare sottoscritto.

Condizioni poste da Eurostat sulle cartolarizzazioni

- 12. Affinché le operazioni di securitization comportino effetti benefici sui conti pubblici devono consistere in assets già iscritti in bilancio. Non è ammessa quindi la cartolarizzazione di flussi futuri.
- 13. Sono da evitare le tecniche che non comportano la completa fuoriuscita dei beni cartolarizzati, come ad esempio il sale and lease back.
- 14. Il valore di emissione dei titoli non può essere inferiore – al netto di eventuali sconti- all'85% del valore di mercato del portafoglio ceduto.
- 15. La società veicolo deve essere un soggetto autonomo di governo.

RINEGOZIAZIONE E CONVERSIONE DI MUTUI

16. È consentita la conversione dei mutui concessi successivamente al 31/12/1996, anche mediante collocamento di titoli obbligazionari di nuova emissione o rinegoziazione qualora le condizioni di

rifinanziamento consentano una riduzione del valore finanziario delle passività totali a carico dell'ente (vedi art.41 L. 448/2001).

17. L'Organo di revisione deve verificare se è conseguita un'effettiva riduzione delle passività totali e se è rispettata la disposizione che limita la durata complessiva del mutuo a 30 anni a partire dall'originaria concessione.

Accorpamento dei residui

18. E' consentito come disposto dall'art.1 del Dm Tesoro 7/1/1998, la devoluzione del residuo capitale da somministrare da parte dell'Istituto mutuante per il finanziamento di un nuovo investimento a condizione che trattasi di investimento finanziabile e che rimangano invariate le condizioni dei singoli mutui.
19. Essendo il residuo dei mutui da somministrare iscritto a residuo attivo al titolo V nel bilancio dell'ente e la spesa per pari importo al titolo II, l'operazione contabilmente corretta consiste nell'eliminazione, in sede di rendiconto, dei residui del titolo II per fare confluire tale economia nell'avanzo d'amministrazione vincolato per il successivo utilizzo dell'avanzo per finanziare i nuovi investimenti.

Tempi di utilizzo dei finanziamenti

20. Occorre ravvicinare i tempi di assunzione del finanziamento e di utilizzo delle somme e di far possibilmente coincidere gli oneri di ammortamento con l'effettivo inizio dei lavori.
21. La presenza di residui passivi finanziati con indebitamento non movimentati da oltre due esercizi per i quali non vi sia stato affidamento dei lavori è oggetto di apposita rilevazione nei questionari relativi al rendiconto che l'Organo di revisione deve trasmettere alla Sezione regionale della Corte dei conti.
22. Se il mancato utilizzo non è adeguatamente motivato, l'Organo di revisione deve segnalarlo nella relazione al rendiconto anche al fine di eventuali azioni di responsabilità per danno patrimoniale.
23. Occorrerebbe infine assicurare la durata del prestito con la vita utile del bene finanziato al fine di far coincidere oneri di ammortamento ed utilità ritratta dall'utilizzo del bene.

Documento n.14

L'Organo di revisione: controlli sugli organismi partecipati.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Parte I – Titolo V Tuel; art.3, comma 27, L. 244/2007; art. 13 D.L. n.223/2006; art.4 D.L. n.138/2011; art. 14, comma 32, D.L. n.78/2010

QUADRO DI SINTESI

1. Negli ultimi anni il fenomeno legato alla costituzione di organismi partecipati (così definiti dalla Corte dei conti) da parte degli Enti Locali è stato considerevole e in tale ambito numerosi sono stati gli interventi del Legislatore, per porre alcuni vincoli e per arginarne la continua proliferazione.

Sono state inoltre introdotte regole dirette a ricondurre alcuni aspetti delle attività degli organismi partecipati nell'ambito della finanza pubblica.

La natura pubblica o privata di un organismo non è data dalla forma giuridica, ma dalle risorse utilizzate per la sua attività, come indicato dalla normativa e dall'interpretazione comunitaria.

Rientra nella nozione di Ente pubblico qualsiasi soggetto che, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, utilizza in prevalenza, per lo svolgimento della sua attività, risorse pubbliche.

Le molteplici disposizioni dirette a disciplinare le attività e le organizzazioni delle società a partecipazione pubblica locale sono tali da configurarli pressoché come organismi di diritto speciale.

I vincoli posti dal legislatore hanno comportato un'accentuazione dell'attività di vigilanza da parte dell'Organo di revisione degli enti locali, nonché l'esigenza di un supporto collaborativo sempre più qualificato alle decisioni dell'Ente.

Le gestioni di servizi pubblici locali affidate ad organismi esterni (istituzioni, fondazioni, aziende speciali, consorzi, società di capitale ecc), hanno sempre un impatto, positivo o negativo, sugli equilibri sostanziali dell'Ente.

Le non adeguate gestioni degli organismi partecipati sono le principali cause degli ultimi dissesti.

2. Il controllo dell'Organo di revisione deve essere finalizzato in particolare:

- al rispetto dei vincoli normativi sulla costituzione, organizzazione e gestione degli organismi partecipati e del loro mantenimento;
- al rispetto del contratto di servizio e degli obiettivi fissati a motivazione dell'esternalizzazione;
- al rispetto delle regole contabili nei rapporti fra Ente ed organismi partecipati;
- al riflesso delle gestioni indirette sugli equilibri finanziari anche prospettici dell'Ente;
- al rispetto delle regole fiscali;
- alla circostanza che le operazioni con gli organismi partecipati non siano elusive del patto di stabilità.

3. L'art. 239 del Tuel assegna all'Organo di revisione la funzione di collaborare con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento e la vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione.

La funzione di collaborazione si esercita attraverso pareri resi in merito, tra l'altro, alla proposta di costituzione di società, alle modifiche statutarie e altre operazioni straordinarie.

Per la funzione di vigilanza, la Corte dei conti con delibera 2/92, ha precisato che la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria deve essere svolta sull'intera gestione diretta ed indiretta dell'Ente.

L'Organo di revisione deve esprimere un parere di coerenza, attendibilità e congruità sul bilancio di previsione e relativi allegati. Tra gli allegati al bilancio l'art.172 del Tuel prevede "le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle aziende speciali, consorzi, istituzioni società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce".

4. La gestione delle partecipazioni di pertinenza dell'Ente deve essere affidata a responsabili formalmente individuati.

Ai conti giudiziali di dette gestioni (vedi modello contabile n.22 allegato al d.p.r. 194/96) devono essere allegati le direttive dettate nei confronti delle società e dei soggetti delegati a rappresentare l'Ente in assemblea.

SERVIZI PUBBLICI LOCALI

Inquadramento giuridico

5. L'art. 112 del TUEL 267/00 individua come "servizi pubblici locali" quelli "aventi per oggetto la produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali".
6. Secondo la giurisprudenza amministrativa la qualificazione di servizio pubblico locale spetta alle attività caratterizzate, sul piano oggettivo, dal perseguimento di scopi sociali e di sviluppo della società civile, selezionati in base a scelte di carattere eminentemente politico-sociale, quanto alla destinazione delle risorse economiche disponibili ed all'ambito di intervento. Sotto il profilo soggettivo l'attività si qualifica dalla riconduzione diretta o indiretta (per effetto di rapporti concessori o di partecipazione all'assetto organizzativo dell'ente) ad una figura soggettiva di rilievo pubblico.
7. Per "servizio pubblico" si intende quindi qualsiasi attività che si concretizzi nella produzione di beni o servizi in funzione di un'utilità per la comunità locale, non solo in termini economici ma anche in termini di promozione sociale, purché risponda ad esigenze di utilità generale o ad essa destinata in quanto preordinata a soddisfare interessi collettivi" (vedi tra l'altro Cons. di Stato n. 2605/2001).

La rilevanza economica

8. Nell'ampia categoria dei servizi pubblici è essenziale la distinzione tra quelli a rilevanza economica e quelli privi di rilevanza economica. In tale contesto, la Commissione europea, nel "Libro Verde sui servizi di interesse generale", ha affermato che le norme sulla concorrenza si applicano solamente alle attività economiche, ed ha precisato che la distinzione tra attività economiche e non economiche ha carattere dinamico ed evolutivo, cosicché non sarebbe possibile fissare a priori un elenco definitivo dei servizi di interesse generale di natura "non economica". Non è agevole stabilire come distinguere in concreto un servizio in base alla sussistenza o meno di rilevanza economica.
9. Si ritiene che la non rilevanza economica afferisca essenzialmente i servizi cosiddetti "sociali". Tuttavia la giurisprudenza amministrativa (TAR della Sardegna, sez. I, sentenza n. 1729 del 2.8.2005) ha individuato la rilevanza economica nell'affidamento da parte di un Comune dei servizi (tra gli altri) di gestione della comunità alloggio per minori, del centro educativo diurno per minori, della mensa sociale, dell'assistenza domiciliare in favore di persone anziane e/o svantaggiate ed altro.
10. Il criterio generalmente considerato come preferibile è quello del riferimento al mercato: in effetti molte sentenze hanno contribuito ad affermare una linea della giurisprudenza, che ha eletto ad

indicatore principale della rilevanza economica del servizio il requisito della (anche solo potenziale) esistenza di concorrenza di privati nella sua erogazione.

11. La valutazione in termini di rilevanza economica del servizio pubblico relativo può essere effettuata esclusivamente dall'Ente, che ne conosce sia i costi, sia i margini di copertura degli stessi ad opera dei corrispettivi erogati dagli utenti.
12. Il TUEL prevede, tra le forme di gestione, anche l'Azienda speciale, (art. 114) con vocazione imprenditoriale e con obbligo del pareggio di bilancio, caratterizzata dalla natura volutamente ambivalente tra mercato ed autoproduzione amministrativa di servizi fuori mercato, e soprattutto per la previsione esplicita dell'equilibrio "[...] dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti [...]" e della copertura, ad opera dell'Ente locale, degli eventuali costi sociali. In tale quadro il legislatore ha esplicitamente riconosciuto la possibilità di ripianare l'eventuale perdita di esercizio con trasferimenti pubblici, ponendo così l'Azienda speciale fuori da un contesto di mercato.
13. Restano infine da considerare, oltre all'area di operatività di un servizio non economico, anche la localizzazione geografica ed amministrativa del luogo di origine e destinazione del servizio pubblico erogato: qualora un servizio infatti, rivolgesse una parte significativa della propria attività verso territori o destinatari diversi da quelli propri dell'Ente affidante, potrebbe essere poi difficile sostenere di non aver varcato, con i confini geografici, anche i limiti del proprio mandato.

Affidamento

14. La riforma attuata in tema di **servizi pubblici locali a rilevanza economica** nella più recente versione (D.L. n. 138/2011 convertito nella Legge n.148/2011) posteriore ai referendum del 12/13 giugno che ha abrogato l'articolo 23 bis del D.L.112/2008 prevede che il sistema ordinario per l'affidamento degli stessi è la gara ad evidenza pubblica, considerando eccezionale l'affidamento in house, e tanto più la gestione diretta (in economia).
15. La gara è, altresì, necessaria per l'affidamento a società miste: in questo caso la gara (unica) dovrà essere a doppio oggetto, per il socio e per il servizio (c.d. socio operativo), con un'unica scadenza.
16. In deroga alla gara qualora il valore economico del servizio è pari od inferiore alla somma complessiva di € 900.000 annuali, l'affidamento può avvenire a favore di società a capitale interamente pubblico che abbia i requisiti dell'ordinamento pubblico per la gestione cosiddetta "in house" (attività prevalente per l'ente o gli enti soci e controllo dell'ente locale - o degli enti locali a quello esercitato sui propri servizi).
17. Le società in house sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità da stabilire con decreto del Ministro per l'interno con obbligo per gli enti locali di vigilare sull'osservanza dei vincoli derivanti dal patto stesso.
18. Le società stesse ed anche le società a partecipazione mista pubblica e privata affidatarie di servizi pubblici locali per l'acquisto di beni e servizi applicano le norme del decreto legislativo 163/2006 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture).
19. La riforma dei servizi pubblici a rilevanza economica sopra richiamata prevede, inoltre, una precisa disciplina per il periodo transitorio, disponendo che:
 - a) entro il 31 marzo 2012 cessino le gestioni affidate a società non conformi alla normativa; fermo restando quanto stabilito per le società in house per i servizi di importo pari od inferiore ai 900.000€
 - b) le gestioni affidate a società a partecipazione mista qualora la selezione del socio privato sia avvenuta a seguito di gara non a doppio oggetto cessano alla data del 30 giugno 2012 mentre se la selezione è avvenuta a seguito di gara a doppio oggetto cessano alla scadenza prevista nel contratto di servizio.

- c) Gli enti locali debbono limitare l'attribuzione dei diritti di esclusiva nella gestione dei servizi pubblici alle ipotesi in cui, a seguito della ricerca di mercato la libera iniziativa economica privata non risulti idonea a garantire un servizio rispondente ai bisogni della comunità (mediante adozione di "delibera quadro" ai sensi del co. 2 art 4 D.L. 138/2011)
- d) entro il 30 giugno 2013 o entro il 2015, cessino gli affidamenti a società quotate in borsa per le quali la proprietà pubblica non sia scesa, rispettivamente, al 40 e al 30% del capitale.
20. Per quanto riguarda i **servizi pubblici privi di rilevanza economica**, la sentenza della Corte Cost., 27.7.2004, n. 272 già richiamata ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 113 bis TUEL, per violazione dell'art. 117 Cost. La Corte ha ritenuto infatti che la disciplina dei servizi pubblici a rilevanza economica è di competenza statale esclusiva, in quanto attiene alla "tutela della concorrenza" (art. 117, co. 2, lett. e) mentre la disciplina dei servizi privi di rilevanza economica, non comportando problemi di tutela della concorrenza può essere contenuta in provvedimenti della Regione e dell'ente locale.
- La caducazione, ad opera della citata sentenza della Corte costituzionale, delle disposizioni di cui all'art. 113 bis che conteneva un'elencazione tassativa delle modalità di gestione dei servizi pubblici locali privi di rilevanza economica, ha comportato il venir meno del principio di "tipicità" delle formule organizzative e gestionali. Rimane comunque salva la possibilità che la tipicità dei modelli gestionali sia reintrodotta dalla legislazione regionale o nei regolamenti comunali.
21. Per quanto concerne, invece, le società pubbliche affidatarie di **servizi strumentali**, come sopra definiti, la disciplina è contenuta nell'art.13 del DL 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella L. 248/2006 (cosiddetto Bersani) il quale prevede quanto segue:
1. Al fine di evitare alterazioni o distorsioni della concorrenza e del mercato e di assicurare la parità degli operatori nel territorio nazionale, le società, a capitale interamente pubblico o misto, costituite o partecipate dalle amministrazioni pubbliche regionali e locali per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività di tali enti in funzione della loro attività, con esclusione dei servizi pubblici locali e dei servizi di committenza o delle centrali di committenza apprestati a livello regionale a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'articolo 3, comma 25, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché, nei casi consentiti dalla legge, per lo svolgimento esternalizzato di funzioni amministrative di loro competenza, devono operare con gli enti costituenti o partecipanti o affidanti, non possono svolgere prestazioni a favore di altri soggetti pubblici o privati, nè in affidamento diretto nè con gara, e non possono partecipare ad altre società o enti aventi sede nel territorio nazionale. Le società che svolgono l'attività di intermediazione finanziaria prevista dal testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, sono escluse dal divieto di partecipazione ad altre società o enti.
 2. Le società di cui al comma 1 sono ad oggetto sociale esclusivo e non possono agire in violazione delle regole di cui al comma 1.
 3. Al fine di assicurare l'effettività delle precedenti disposizioni, le società di cui al comma 1 cessano le attività non consentite. Nel rispetto delle procedure ad evidenza pubblica debbono cederle a terzi ovvero scorporarle, anche costituendo una separata società. I contratti relativi alle attività non cedute o scorporate ai sensi del periodo precedente perdono efficacia alla scadenza del termine transitorio.
 4. I contratti conclusi, dopo la data di entrata in vigore del decreto 223/06, in violazione delle prescrizioni dei commi 1 e 2 sono nulli.

SERVIZI STRUMENTALI

22. Secondo la giurisprudenza amministrativa possono definirsi **strumentali** quei servizi erogati da società a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica di cui resta titolare l'Ente di riferimento e con

i quali lo stesso ente provvede al perseguimento dei suoi fini istituzionali. Le società strumentali sono quindi strutture costituite per svolgere attività rivolte essenzialmente alla pubblica amministrazione e non al pubblico, come invece quelle costituite per la gestione dei servizi pubblici locali che mirano a soddisfare direttamente ed in via immediata esigenze generali della collettività. Questi servizi sono caratterizzati dalla bilateralità dei rapporti (ente locale – gestore) a differenza del rapporto trilaterale che caratterizza il servizio pubblico (ente locale, gestore, utente).

23. L'inquadramento di un servizio nel genus dei servizi pubblici (a rilevanza economica) o dei servizi strumentali, naturalmente, assume particolare importanza ai fini della disciplina applicabile (art.13 del D.L. n. 223/2006 oppure articolo 4 D.L. n. 138/2011).

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLI SUL MODELLO DI GOVERNANCE

24. L'Organo di revisione si deve esprimere sul modello organizzativo e sul sistema di controllo interno che l'Ente ha adottato per la gestione e le verifiche dei propri organismi partecipati.

25. L'Ente deve essere dotato della struttura ed organizzazione necessarie allo svolgimento del monitoraggio periodico sull'andamento della gestione dei propri organismi partecipati verificando ed analizzando, così, eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, e se del caso, porre in essere le necessarie azioni correttive.

26. La struttura del modello di governance deve perseguire lo scopo di monitorare la coerenza, l'efficienza, l'efficacia e l'economicità gestionale degli organismi partecipati.

27. Il modello di controllo deve prevedere che l'Ente istituisca al proprio interno una Unità di controllo delle "partecipazioni", ossia una unità organizzativa preposta a creare e mantenere un collegamento stabile tra l'Ente e gli organismi partecipati.

28. L'Unità di controllo svolge un ruolo di supporto per gli organi amministrativi nella definizione degli obiettivi strategici e, al tempo stesso, funge da riferimento costante per le società in fase di implementazione degli obiettivi individuati dall'Ente.

CONTROLLI SULLE PARTECIPAZIONI

Costituzione

29. La costituzione di società, istituzioni e aziende speciali deve essere autorizzata dall'Organo consiliare in quanto, ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. e) del Tuel, competente per l'organizzazione e concessione dei pubblici servizi e affidamento di attività o servizi mediante convenzione.

30. L'Organo consiliare deve autorizzare l'Organo esecutivo mediante delibera che deve specificare le motivazioni e indicazioni degli interessi pubblici perseguiti, nel rispetto dell'art. 13, D.Lgs. 4 luglio 2006, n. 223 convertito in L. 4 agosto 2006, n. 248 (Decreto Bersani-Visco) e dell'art. art. 3, comma 27, L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) alla costituzione della società e a compiere tutte le relative operazioni. La delibera deve inoltre contenere:

- l'atto costitutivo e lo statuto della costituenda società;
- il piano industriale (o *business plan* almeno triennale) della costituenda società in modo da permettere all'Organo consiliare di effettuare un'analisi della convenienza economica della costituzione stessa.

La cessione delle partecipazioni societarie non conformi alle finalità istituzionali dell'ente locale

31. La L. 244 del 24/12/2007 con lo scopo di evitare alterazioni o distorsioni della concorrenza e del mercato e di assicurare la parità degli operatori, ha dettato nuove disposizioni riguardanti le società partecipate dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs 165/2001. In particolare, l'art. 3, comma 27, dispone che le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non possono costituire società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, né assumere o mantenere direttamente o indirettamente partecipazioni, anche di minoranza, in tali società, ammettendo comunque sempre la costituzione di società che producono servizi di interesse generale e l'assunzione di partecipazioni in tali società da parte delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nell'ambito dei rispettivi livelli di competenza.
32. L'assunzione di nuove partecipazioni e il mantenimento delle attuali devono essere autorizzate dall'Organo competente con delibera motivata in ordine alla sussistenza dei presupposti indicati.
33. Se non sussistono i requisiti di finalità istituzionali o di interesse generale gli Enti dovranno cedere a terzi le partecipazioni, entro trentasei mesi dall'entrata in vigore della finanziaria attraverso procedure di evidenza pubblica.
34. Nel parere n. 48/2008 la sezione regionale di controllo per la Lombardia della Corte dei conti ha chiarito la norma contenuta nella finanziaria 2008: infatti, secondo i giudici contabili, entro il termine fissato per legge, le pubbliche amministrazioni devono solo avviare la procedura.
35. Pertanto entro il 31.12.2010 gli EELL avrebbero dovuto, quanto meno, effettuare, attraverso un'apposita deliberazione consiliare, una ricognizione delle società partecipate al fine di appurare se esistono o meno i requisiti sopra richiamati nell'oggetto sociale delle società e di valutare inoltre la situazione economico patrimoniale delle stesse.
36. Peraltro difficoltà sussistono nell'individuazione delle "finalità istituzionali".
Va considerato che in virtù dell'art. 13 del TUEL spettano al comune tutte le funzioni amministrative che riguardano la popolazione ed il territorio comunale, precipuamente nei settori organici dei servizi alla persona e alla comunità, dell'assetto ed utilizzazione del territorio e dello sviluppo economico, salvo quanto non sia espressamente attribuito ad altri soggetti dalla legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze. Secondo la Corte dei conti (sez. Veneto parere 5/2009), il confronto dell'oggetto sociale deve esser fatto con le finalità istituzionali, desunte dal TUEL ma anche dallo statuto dell'ente locale e dal programma di mandato.
37. Ad integrazione di quanto disposto dall'art. 3, comma 27, delle L. n.244/2007 è intervenuto l'art.14, del comma 32, del D.L. n. 78/2010 che i Comuni con popolazione inferiore ai 30.000 abitanti non possono costituire società: ne scaturisce l'obbligo di procedere a liquidazione o cessione di quote entro il 31/12/2011 (termine differito al 31 dicembre 2012 con la legge di conversione del D.L.,138/2011) mentre i Comuni con popolazione compresa tra 30.000 e 50.000 abitanti possono, invece, detenere la partecipazione di una sola società. Costituiscono eccezioni le società con partecipazione paritaria o proporzionale agli abitanti costituite da più comuni con popolazione complessiva superiore ai 30.000.

Verifiche dell'Organo di revisione sulla costituzione ed il mantenimento delle partecipazioni

38. L'Organo di revisione deve in particolare verificare:
- il rispetto dell'art. 14, comma 32, D.Lgs. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 e successive modificazioni, in base al quale:
 - o i comuni con popolazione fino a 30.000 abitanti non possono detenere partecipazioni societarie. Sono escluse le società, già costituite, che al 31.12.2012 (termine anticipato dal D.L. 13.08.2011, n. 138 convertito nella Legge 14.09.2011, n. 149) conseguiranno utili negli ultimi tre esercizi;

- i comuni con popolazione da 30.000 a 50.000 abitanti possono detenere una partecipazione societaria;
- tali limiti non si applicano alle società a partecipazione paritaria o proporzionale costituite da più comuni la cui popolazione complessiva superi i 30.000 abitanti;
- che la forma societaria, l'entità della partecipazione ed i servizi affidati siano compatibili con le norme statutarie dell'Ente;
- se la stessa attività è già esercitata direttamente o indirettamente da altri organismi partecipati dall'Ente;
- che per la costituzione sono state rispettate le procedure previste dai regolamenti dell'Ente;
- che le previsioni di business plan siano conciliabili con le previsioni annuali e pluriennali dell'Ente;
- che l'ente locale qualora intenda attribuire diritti di esclusiva (ipotesi normale per i servizi a "a rete") abbia provveduto alla indagine di cui si è detto sopra adottando la delibera quadro che illustra l'istruttoria compiuta ed i benefici derivanti dal mantenimento del regime di monopolio (riferimento punto 19 lett. C);
- che per gli affidamenti "in house", la società ha l'effettiva possibilità di svolgere con proprie risorse il servizio o, comunque una parte significativa dello stesso;
- per le società con oggetto la gestione di un servizio pubblico locale a rilevanza economica:
 - l'adozione della delibera quadro da parte dell'organo consiliare per la verifica della realizzabilità della gestione concorrenziale dei servizi pubblici locali che illustra l'istruttoria compiuta ed evidenzia, per i settori sottratti alla liberalizzazione, i fallimenti del sistema concorrenziale e i benefici per la stabilizzazione, lo sviluppo e l'equità all'interno della comunità locale;
 - l'adeguata pubblicità e l'invio all'Autorità garante della concorrenza e del mercato ai fini della relazione al Parlamento di cui alla Legge 10.10.90 n. 287 di detta delibera;
- che sono previsti nel bilancio annuale e pluriennale dell'Ente gli oneri ed i proventi derivanti dal contratto di servizio o dalla convenzione;
- che le spese di costituzione siano state inizialmente impegnate dall'Ente, anche se s'intende porle successivamente a carico della società;
- il rispetto del contratto di servizio ed ogni eventuale aggiornamento e modifica dello stesso secondo modalità definite dallo statuto dell'Ente.

39. Infine sempre in ambito di costituzione di società o enti, l'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 3, comma 32, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, deve asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie e trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della Funzione Pubblica - e al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, segnalando eventuali inadempimenti anche alle sezioni competenti della Corte dei conti.

Verifiche dell'Organo di revisione sulla gestione periodica

40. L'Organo di revisione deve verificare che l'Ente locale richieda ai propri organismi partecipati e tenga conto nella propria contabilità della seguente documentazione:

- il budget annuale con evidenziati i rapporti finanziari previsti con l'Ente locale;
- i contratti di servizio in modo da verificare il corretto e puntuale inquadramento dei rapporti finanziari, economici e fiscali tra le parti;

- . una relazione sulla gestione entro il 30 settembre di ogni anno per verificare che l'andamento gestionale rispetti, o meno, gli equilibri economici prefissati e gli obiettivi di risultato siano, o meno, conseguibili;
 - . i verbali di assemblea e delle decisioni assunte che comportano oneri per l'Ente;
 - . lo schema di bilancio approvato dall'organo amministrativo prima della riunione dell'assemblea. Nel caso di risultato negativo è necessario esaminare i riflessi sul bilancio dell'Ente e l'entità della perdita in rapporto al capitale. Nel caso di risultato positivo, occorre esaminare le motivazioni della destinazione dell'utile;
 - . la relazione dell'Organo di revisione e del collegio sindacale;
 - . una relazione sulla gestione che dovrà essere riassunta nella relazione dell'Organo esecutivo sul rendiconto del Comune.
41. L'Organo di revisione deve verificare la natura delle erogazioni effettuate dall'Ente in favore dei propri organismi partecipati, la relativa copertura e la corretta imputazione contabile. Nel caso in cui l'erogazione sia a favore di società non quotate e non sia effettuata a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse o realizzazione di investimenti, l'Organo di revisione deve verificare che detta società non abbia registrato per tre esercizi consecutivi perdite di esercizio o abbia deliberato (anche durante l'anno) la copertura di perdite con utilizzo di riserve disponibili, altrimenti operando il divieto di effettuare, salvo quanto previsto dall'art. 2447 del codice civile (e art. 2482-ter del codice civile per le società a responsabilità limitata) aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, apertura di credito e rilascio di garanzie.
42. Al termine dell'esercizio è necessario effettuare la conciliazione fra i crediti ed i debiti riportati nel rendiconto dell'Ente locale con quelli rilevati nel bilancio d'esercizio dell'organismo partecipato, tenendo comunque conto che i diversi principi che regolano la contabilità finanziaria rispetto a quella economica possono portare a sfasature temporali di rilevazione che sono comunque conciliabili nel tempo.
43. Inoltre l'Organo di revisione dovrebbe controllare che l'Ente locale proceda alla verifica periodica della qualità dei servizi offerti ai cittadini, della soddisfazione degli utenti ed i rapporti di comunicazione con i cittadini.
44. Per quanto riguarda l'aspetto fiscale dei rapporti finanziari tra ente locale e soggetti gestori di Servizi pubblici locali esso è stato approfondito dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri Commercialisti che, nel novembre 2007, hanno congiuntamente pubblicato un documento denominato "Il trattamento fiscale dei rapporti finanziari intercorrenti tra i Comuni e gli Enti (Società – Aziende Speciali) gestori di Servizi Pubblici locali".
45. L'Organo di revisione deve verificare che le operazioni poste in essere con gli Organismi partecipati non siano elusive del patto di stabilità. A tale riguardo, a titolo meramente esemplificativo, potrebbe essere il caso della concessione di un credito da parte di un ente locale alla propria società in house, in termini di mero finanziamento soci, per l'esecuzione di un'opera pubblica, ove tale concessione di credito venga successivamente detratta dalle spese del tit. II ai fini del saldo finanziario del patto di stabilità (del. n.228/10 e n.176/10 Corte Conti – sez. controllo per il Veneto)..

Attività particolari dell'Organo di revisione sulle diverse tipologie di organismi partecipati

46. In relazione alle diverse tipologie di organismi partecipati, l'Organo di revisione dovrebbe attivare le seguenti attività:

I) Istituzioni (articolo 114 tuel)

- a) esame delle finalità dell'istituzione quali risultano dallo Statuto comunale e dai regolamenti comunali e da eventuali "indirizzi" del consiglio dell'ente stesso;

- b) esame del regolamento generale e dei regolamenti “interni” e presa visione del quadro normativo del settore in cui la istituzione opera (assistenza socio assistenziale, sport, cultura, ecc.);
- 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 del funzionigramma;
 - e) esame del contratto di servizio e della situazione dei contributi assegnati dall’ente locale, degli eventuali “distacchi” del personale dall’ente locale e delle altre prestazioni reciproche;
- f) controllo delle scritture contabili;
- g) controllo dei contratti di appalto di lavori, servizi e forniture;
- h) parere sul bilancio preventivo;
- i) esame e parere sul rendiconto prima della trasmissione all’ente locale con eventuali proposte tendenti ad ottenere una migliore efficienza, produttività ed economicità di gestione;
- l) controllo delle riscossioni e dei pagamenti degli adempimenti tributari e previdenziali.

II) Aziende speciali (articolo 114 TUEL)

- a) esame degli “indirizzi” che l’ente locale ha impartito o intende impartire ai sensi della L. 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 o servizi non remunerativi);
- c) incontro periodico con i revisori dell’azienda e scambio di 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 L. 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” e Società strumentali

1. In occasione dell’adozione dei provvedimenti consiliari di adesione o costituzione della società e periodicamente deve essere verificata la sussistenza dei requisiti richiesti dalla Legge:
 - a) capitale interamente pubblico;

- b) controllo analogo a quello esercitato dall'ente locale sui propri servizi.
 - 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, attesa l'analogia tra società in house ed aziende speciali accolta dalla migliore dottrina e dalla Magistratura amministrativa, possono valere le indicazioni sopra fornite per queste ultime.
 3. I Revisori dovranno tener conto delle decisioni del comitato (o commissione) di controllo eventualmente costituita presso l'ente locale.
 4. Società strumentali ex art. 13 D.L. 223/06 (Bersani): che operino esclusivamente con l'ente proprietario e che abbiano avviato le procedure per le dismissioni di eventuali attività non più consentite.

IV) Società partecipate

1. Il programma dei controlli dell'Organo di revisione dovrà essere impostato tenendo conto del tipo di partecipazione dell'ente locale e precisamente:
 - a) società controllate (articolo 2459 CC, primo comma);
 - b) società collegate (articolo 2459 u.c.);
 - c) altre.
2. L'attività dovrà essere rivolta, in particolare, alle società controllate e quelle a controllo congiunto con altri enti locali. E' opportuno che l'Organo di revisione dell'ente locale organizzi 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.
3. In analogia a quanto stabilito dall'articolo 2403 bis del C.C, l'Organo di revisione dell'ente locale può chiedere agli amministratori delle società controllate notizie sull'andamento della gestione o su determinati affari.
4. Per queste società l'Organo di revisione:
 - a) istituisce dei flussi informativi periodici al fine di avere contezza dell'andamento della gestione e del budget da coordinarsi, anche mediante incontri con l'organo di gestione dell'organismo partecipato;
 - 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 accollo al bilancio comunale sotto forma di ripiano o sotto forma di ricapitalizzazione e ne riferisce, con apposita Relazione, alla Giunta ed al Consiglio comunale.
5. 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.

47. Il contratto di servizio, denominazione da qualche anno entrata nel linguaggio amministrativo in sostituzione delle precedenti: convenzioni, disciplinare di concessione, contratto di programma, è lo strumento principale della regolazione dell'attività di gestione dei servizi pubblici locali. Esso riguarda tutti i rapporti tra l'ente locale ed il gestore quale che sia la forma (istituzione, azienda speciale, società in house o a partecipazione mista, imprenditore privato). Infatti, secondo il diritto comunitario, è indifferente la natura pubblica o privata del soggetto gestore.
48. Secondo la migliore dottrina il contratto di servizio è la "sede appropriata per comporre ad equilibrio le esigenze gestionali dell'impresa produttrice, la quale deve far fronte in autonomia e libertà al rischio imprenditoriale e le finalità sociali che muovono l'intervento dell'ente locale".
49. Il contenuto del contratto di servizio è legato alla natura del servizio svolto, e nella parte generale, normalmente troviamo:
- a) la natura delle prestazioni che ne formano l'oggetto; l'ambito territoriale;
 - b) gli obblighi del gestore con particolare riferimento alla "carta dei servizi" che può costituire un allegato al contratto di servizio;
 - c) obbligo di prestare garanzie e coperture assicurative;
 - d) per i servizi a rete gli obblighi relativi alla manutenzione ed agli investimenti di sviluppo e di rinnovo;
 - e) la decorrenza e la scadenza con tempi e modalità della revisione periodica;
 - f) modalità di esercizio delle funzioni di indirizzo e di controllo da parte dell'ente locale;
 - g) tempi e modalità di rendicontazione dell'attività;
 - h) modalità di determinazione delle tariffe all'utenza;
 - i) eventuali corrispettivi o canoni a favore dell'ente locale;
 - j) obblighi dell'ente locale (ad esempio messa a disposizione di infrastrutture; informativa dei programmi di sviluppo urbanistico);
 - k) cause di decadenza e di risoluzione anticipata del rapporto;
 - l) sanzioni per inadempimenti contrattuali;
 - m) aspetti fiscali.
50. Il controllo dell'Organo di revisione dell'ente locale sui contratti di servizio, sia nella fase genetica che nella sua attuazione, rientra senza dubbio nella funzione ad essi attribuita dal Tuel di collaborazione con l'organo consiliare e di vigilanza sulla attività contrattuale.
51. L'Organo di Revisione, ai sensi dell'art. 4 co. 16 D.L. 138/2011, verifica il rispetto del contratto di servizio per le società in house e partecipate dall'ente locale nonché ogni suo eventuale aggiornamento e/o modifica secondo le modalità definite dallo Statuto dell'ente.
52. L'espressione "vigilanza" anziché "controllo" comporta che l'attività dell'Organo di revisione debba essere continua e non riguardare solamente l'esame formale ed occasionale dei documenti. A questo fine i revisori sono legittimati a richiedere informazioni e chiarimenti anche agli amministratori e sindaci delle società partecipate e sono tenuti a riferire tempestivamente all'Organo consiliare di eventuali inadempimenti.

53. Si deve altresì ritenere che anche le funzioni di vigilanza possono essere esercitate anche in mancanza di espressa norma statutaria che, peraltro, i revisori possono e debbono sollecitare.

Verifiche dell'Organo di revisione: limiti, compensi e interdizione dell'organo amministrativo nelle società non quotate e adempimenti comunicativi

54. L'Organo di revisione deve verificare che siano state rispettate le seguenti norme in merito alla composizione, ai compensi ed alle cause di interdizione dei Consigli di Amministrazione delle Società partecipate:

- l'organo amministrativo delle società partecipate totalmente, anche indirettamente, da Enti Locali non può essere composto da più di tre componenti elevabile a cinque componenti se la società ha un capitale sociale superiore a due milioni di euro. Nel caso di società a partecipazione mista, il numero dei componenti designati dal socio pubblico non può essere superiore a cinque. (art. 1, comma 729, L. 27 dicembre 2006, n. 296);
- il compenso lordo annuale, onnicomprensivo, attribuito al presidente e ai componenti del consiglio di amministrazione, delle società a totale partecipazione di comuni o province e loro controllate, ai sensi dell'art. 2359 c.c., non può essere superiore, rispettivamente, al 70% e al 60% dell'indennità spettante al sindaco o presidente della provincia ai sensi dell'art. 82, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e successive modificazioni (art. 1, comma 725, L. 27 dicembre 2006, n. 296, modificato dall'art. 61, commi 12 e 13, D.L. 25 giugno 2008, n. 112 convertito nella L. 6 agosto 2008, n. 133). Nelle società a totale partecipazione di più Enti Locali i compensi all'organo amministrativo devono essere calcolati tenendo conto dell'indennità spettante al rappresentante del socio pubblico che detiene la partecipazione maggioritaria ossia, in caso di partecipazioni paritarie, l'indennità di importo maggiore tra le quelle spettanti ai rappresentanti dei soci pubblici (art. 1, comma 726, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Nelle società a partecipazione mista di Enti Locali e altri soggetti pubblici o privati, i compensi possono essere elevati in proporzione alla partecipazione dei soggetti "privati" nella misura:
 - dell'1% ogni 5% di partecipazione dei soggetti privati quando la quota di partecipazione pubblica è pari o superiore al 50%;
 - del 2% ogni 5% di partecipazione dei soggetti privati quando la quota di partecipazione pubblica è inferiore al 50% (art. 1, comma 728, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Vengono, inoltre, riconosciuti al presidente e ai componenti dell'organo amministrativo i rimborsi spese e le indennità previsti dall'articolo 84 del L. 27 dicembre 2006, n. 296 (art. 1, comma 727, L. 27 dicembre 2006, n. 296);
- è vietata la corresponsione di emolumenti all'amministratore di un Ente Locale componente dell'organo amministrativo di società di capitali partecipate dallo stesso Ente Locale (art. 1, comma 718, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Il divieto è esteso a tutte le cariche elettive dell'Ente Locale, per qualsiasi incarico conferito compresa la partecipazione ad organi collegiali di qualsiasi tipo; è possibile erogare un gettone di presenza per un importo non superiore ad euro 30 (art. 5, comma 5, D.Lgs. 31 maggio 2010, n. 78 convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122);
- il compenso degli organi di amministrazione e di controllo nelle società inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, individuate dall'Istituto nazionale di statistica ai sensi dell'art. 1, comma 3, L. 31 dicembre 2009, n. 196, nonché nelle società possedute in misura totalitaria direttamente e indirettamente dagli Enti Locali è ridotto del 10% a decorrere dalla prima scadenza del consiglio o del collegio successiva all'entrata in vigore della norma (art. 6, comma 6, Decreto L. 31 maggio 2010, n. 78 convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122);

- gli incarichi svolti da dipendenti statali nei collegi e negli organi di amministrazione di società ed enti partecipati non determinano pagamenti extra in quanto l'incarico si intende svolto nell'interesse dell'amministrazione di appartenenza del dipendente e i compensi sono corrisposti direttamente a detta amministrazione e confluiscono nel trattamento economico accessorio della dirigenza o del personale non dirigenziale. Tale divieto si applica agli incarichi in corso alla data di entrata in vigore della norma (art. 6, comma 4, D.Lgs. 31 maggio 2010, n. 78 convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122);
- oltre a quanto previsto dall'art. 2382 del Codice Civile, non possono essere nominati amministratori di società a capitale pubblico totale o parziale i soggetti che, avendo ricoperto nei cinque anni precedenti analoghi incarichi, abbiano chiuso in perdita per tre esercizi consecutivi (art. 1, comma 734, L. 27 dicembre 2006, n. 296). Inoltre, per le società pubbliche che hanno per oggetto la gestione dei servizi pubblici locali, non possono essere nominati amministratori di società partecipate da Enti Locali coloro che (esteso anche al coniuge, parenti ed affini entro il quarto grado, consulenti e collaboratori) nei tre anni precedenti alla nomina hanno ricoperto la carica di amministratore negli Enti Locali, di cui all'art. 77, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, i dirigenti i responsabili degli uffici o dei servizi degli enti locali e di altri organismi che espletano funzioni di stazione appaltante, di regolazione, di indirizzo e di controllo di servizi pubblici locali (art. 4, commi 19 e 20, D.L. 13.08.2011, n. 138 convertito nella Legge 14.09.2011, n. 149).

Inoltre l'Organo di revisione deve verificare:

- che siano inseriti nell'albo pretorio e sito internet dell'Ente Locale che controlli totalmente o parzialmente società di capitali, gli incarichi di amministrazione nelle stesse società e i relativi compensi, con aggiornamento semestrale dei dati;
- che sia inserito nel sito istituzionale dell'Ente Locale l'elenco delle società in cui detiene, direttamente e indirettamente, quote di partecipazioni anche minoritaria da cui si evincano i collegamenti tra l'Ente e l'organismo e le società ovvero tra le società controllate, attraverso una rappresentazione grafica, e sia indicato se le società hanno raggiunto il pareggio di bilancio nell'ultimo triennio;
- l'Ente locale entro il 30 aprile di ogni anno deve comunicare per via telematica o con supporto magnetico al Dipartimento della Funzione Pubblica:
 - l'elenco dei consorzi a cui l'Ente partecipa;
 - l'elenco delle società totalmente o parzialmente partecipate;
 - la ragione sociale;
 - la quota di partecipazione;
 - la durata dell'impegno;
 - l'onere che grava sul bilancio dell'Ente;
 - il numero dei rappresentanti dell'Ente negli organi di governo dell'organismo;
 - il trattamento economico relativo a ciascun rappresentante.

Documento n. 15

L'Organo di revisione: controlli sugli adempimenti fiscali.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Tuir ex DPR n.917/86, DPR n.600/723, DPR n.633/72, D.Lgs n.446/97

QUADRO DI SINTESI

1. In materia di fiscalità, l'art. 239, comma 1, lett. c), del Dlgs. n. 267/00 (Tuel), assegna ai Revisori degli Enti Locali il compito di vigilare, tra le altre, anche *“sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente [...], agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità”, utilizzando anche “tecniche motivate di campionamento”.*

CRITERI APPLICATIVI

CONTROLLI DI CARATTERE GENERALE

2. L'attività di vigilanza che l'Organo di revisione deve effettuare sul rispetto, soprattutto da parte degli Uffici finanziari dell'Ente Locale, dei numerosi adempimenti in materia fiscale a cui sono chiamati dalle disposizioni normative, riguarda principalmente le materie afferenti la sostituzione d'imposta, l'Imposta sul valore aggiunto e l'Imposta regionale sulle attività produttive, ed altri spetti direttamente o indirettamente correlati alla fiscalità erariale.

Adempimenti del sostituto d'imposta

3. L'Organo di revisione deve effettuare le seguenti verifiche:
 - per le diverse tipologie di compensi o indennità corrisposte a terzi, se l'Ente abbia correttamente applicato la ritenuta a titolo di acconto o di imposta;
 - a fronte di erogazione di contributi corrisposti ad imprese, esclusi solo quelli per l'acquisto di beni strumentali, se sia stata operata la ritenuta del 4% a titolo di acconto Irpef o Ires ai sensi dell'art. 28, comma 1, del Dpr. n. 600/73, atteso che la suddetta disposizione è applicabile anche agli “Enti non commerciali” allorché essi svolgano attività aventi natura commerciale, con la conseguente assoggettabilità alla disciplina Iva e/o dell'Ires/Irpef limitatamente all'attività commerciale svolta;
 - sia stato effettuato il versamento all'Erario delle ritenute Irpef effettuate per redditi di lavoro dipendente, per redditi assimilato al lavoro dipendente, per reddito di lavoro autonomo, anche prestato occasionalmente ex art. 67, comma 1, lett. l), del Dpr. n. 917/86, entro il termine ultimo del giorno 15 del mese successivo a quello di erogazione del reddito/compenso, con il Modello F24EP.
 - sia stato effettuato il versamento all'Erario delle ritenute Ires effettuate sulla corresponsione di contributi ad imprese o enti (art. 28, Dpr. n. 600/73), e per indennità di esproprio (art. 11, L. n. 413/91), entro il termine ultimo del giorno 15 del mese successivo a quello di erogazione del reddito/compenso con il Modello F24 EP;
 - sia stato realizzato il conguaglio fiscale ai dipendenti per l'anno precedente;

- sia stata consegnata la certificazione unica ai propri dipendenti e agli altri percettori delle ritenute alla fonte sui redditi/compensi erogati nell'anno, con termine ultimo il 15 marzo o all'atto della cessazione del rapporto ex art. 23, Dpr. n. 600/73;
- siano stati versati i contributi Inps (entro il 16 del mese successivo) con il Modello F24EP;
- se sia stato effettuato il versamento dei contributi Inpdap entro il 15 del mese con il Modello F24EP;
- sia stato richiesto al lavoratore autonomo occasionale, all'inizio del rapporto di lavoro, un'autocertificazione mediante la quale lo stesso comunica il superamento o meno del limite di Euro 5.000 e, nel caso affermativo, la conseguente iscrizione alla gestione separata Inps (art. 44, comma 2, della L. n. 326/03);
- sia stato versato il contributo previdenziale sui compensi corrisposti a seguito di avvenuta stipula di contratto di collaborazione coordinata e continuativa, entro il 16 del mese successivo al pagamento (art. 2, comma 6 della L. n. 335/95; art. 50, comma 1, lett. c-bis), del Dlgs. n. 344/03), oppure sui compensi erogati a prestatori di lavoro occasionale iscritti alla gestione separata Inps avendo superato il limite di 5.000 Euro di cui all'art. 44, comma 2, L. n. 326/03;
- sia stata presentata all'Inail la denuncia delle retribuzioni e versato il saldo dell'esercizio precedente, unitamente all'acconto dell'esercizio entro il termine previsto dalla legge (art. 44, Dpr. n. 1124/65);
- siano state trasmesse mensilmente per via telematica, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento, direttamente o tramite intermediari autorizzati, le denunce dei dati retributivi e le informazioni necessarie per il calcolo dei contributi, rispettivamente, all'Inpdap con la denuncia "Dma" (Circolare Inpdap n. 59 del 27 ottobre 2004) e all'Inps con la denuncia "Emens" (Circolare Inps n. 152 del 22 novembre 2004), in attuazione di quanto previsto dall'art. 44, comma 9, del Dl. n. 269/03, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 326/03;
- sia stato presentato il Modello 770, Ordinario e/o Semplificato, entro il termine previsto;
- nel Modello 770, se quanto indicato nei relativi quadri corrisponde con gli importi versati risultanti dalle singole certificazioni;
- in caso di ritardato o omesso versamento di alcune ritenute fiscali, se è stato effettuato il "ravvedimento operoso" entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione, corrispondendo le sanzioni e gli interessi come disposto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97.

Adempimenti ai fini Iva

4. L'Organo di revisione deve verificare "a campione", che:

- l'Iva a credito verso l'Erario risultante dalle fatture di acquisto sia stata rilevata solo al momento del pagamento da parte dell'Ente Locale (art. 6, comma 5, Dpr. n. 633/72);
- per le cessioni e prestazioni rilevanti ai fini Iva, sia stata emessa nei termini regolare fattura, oppure annotato il relativo corrispettivo;
- l'Ente abbia provveduto alle liquidazioni mensili o trimestrali;
- siano stati effettuati i versamenti mensili previsti dall'art. 27, Dpr. n. 633/72 (entro il 16 del mese successivo) o, in caso di opzione per la liquidazione trimestrale, entro il 16/5, 16/8 e 16/11;
- sia stato versato l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale entro il termine fisso del 16/03, ovvero entro il termine mobile collegato al versamento delle imposte sui redditi e Irap, corrispondendo i relativi interessi per dilazione;
- sia stata presentata la Dichiarazione annuale entro i termini di presentazione telematica del Modello "Iva" - con opportuno specifico controllo riguardo:
 - alla completezza della stessa;
 - alla corretta applicazione delle opzioni a suo tempo comunicate;
 - al corretto calcolo del pro-rata;

- alla corrispondenza dei versamenti effettuati periodicamente con le liquidazioni e le annotazioni.
- il credito risultante dalla Dichiarazione Iva corrisponda al residuo attivo rilevato nel conto del bilancio;
- nelle rettifiche degli impegni o degli accertamenti sia stato tenuto conto dell'Iva a credito o a debito verso l'Erario;
- sia stato versato l'acconto per l'ultimo periodo dell'anno in corso entro il 27/12;
- nella contabilità finanziaria dell'Ente sono evidenziate in maniera esplicita le risorse e gli interventi che sono qualificabili come "rilevanti ai fini Iva" (Circolare Ministero Finanze 13 giugno 1980, n. 26/381304);
- in caso di operazione attive esenti, sia stato effettuato il calcolo della convenienza per la contabilità separata ai sensi dell'art. 36, del Dpr. n. 633/72;
- l'eventuale effettuazione di "compensazioni orizzontali" del credito Iva annuale ai sensi dell'art. 17, del Dlgs. n. 241/97 utilizzando il Modello F24 "a saldo zero" e il rispetto dei vincoli di *plafond massimo* per anno solare e di *plafond* intermedi previsti dall'art. 10, del Dl. n. 78/09, convertito con modificazioni dalla L. n. 102/09 (superamento del limite dei 10.000 Euro e di quello dei 15.000 Euro con l'apposizione, alternativamente, del "visto di conformità" di un professionista abilitato o della firma in Dichiarazione Iva annuale dell'Organo di revisione dell'Ente Locale, così come del limite introdotto dall'art. 31 Dl. n. 78/10, convertito con modificazioni nella L. n. 122/10, rubricato "Preclusione all'autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi", secondo cui dal 1° gennaio 2011 è vietata la compensazione dei crediti relativi ad Imposte erariali fino a concorrenza dell'importo dei debiti scaduti, iscritti a ruolo e di importo superiore a Euro 1.500; in caso d'inosservanza, la sanzione è stabilita nel 50% dell'importo indebitamente compensato; el caso di ritardato o omesso versamento del debito Iva risultante dalle liquidazioni periodiche, sia stato effettuato il "ravvedimento operoso" entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione, corrispondendo le sanzioni e gli interessi come disposto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97;
- il trattamento riservato ai fini Iva alla Tariffa di igiene ambientale per quei Comuni passati da Tarsu a Tia in via sperimentale e volontaria, con le connesse conseguenze giuridiche e contabili;
- nell'ambito delle operazioni immobiliari di compravendita e/o di locazione svolte da parte dell'Ente Locale, il rispetto delle norme in materia di regime Iva ed Imposte indirette (Registro ed Ipotecastali) introdotte con la "Riforma Bersani-Visco" (L. 4 agosto 2006, n. 248), con particolare riguardo alle casistiche di applicazione obbligatoria del cosiddetto "reverse charge";
- nell'ambito delle operazioni intracomunitarie e con operatori non residenti, il rispetto degli adempimenti di "inversione contabile" e di inoltro dei Modelli Intrastat, sulla base delle novità introdotte dal Dlgs. 11 febbraio 2010, n. 18, con particolare riguardo agli acquisti di beni e servizi realizzati nell'ambito dell'attività non commerciale (Modello Intra 12);
- l'eventuale avvenuta abilitazione dell'Ente Locale ad effettuare operazioni intracomunitarie attraverso l'inserimento nell'archivio "Vies" previsto dall'art. 27 del Dl. n. 78/10 convertito con modificazioni nella L. n. 122/10;
- il rispetto degli adempimenti imposti anche per gli Enti Locali dall'art. 21 del Dl. n. 78/10 convertito con modificazioni nella L. n. 122/10, in merito alle comunicazioni telematiche delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute, di importo superiore a 3.000 Euro.

Adempimenti Irap

5. L'Organo di revisione deve accertare se:

- l'Ente Locale ha esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini Iva del "metodo contabile" previsto dall'art. 5, del Dlgs. n. 446/97, come consentito dall'art. 10-*bis*, comma 2, dello stesso Decreto;
- in ipotesi affermativa:
 - ha seguito le disposizioni dettate dall'art. 1, comma 2, del Dpr. n. 441/97 sui "*comportamenti concludenti*", secondo le quali l'opzione deve essere esercitata con apposita determinazione del Dirigente o Responsabile del Servizio, entro i termini del primo versamento mensile;
 - sia stata valutata la convenienza ad optare per uno o più servizi rilevanti ai fini Iva per la determinazione della base imponibile con i criteri del valore della produzione netta;
 - unitamente alla convenienza, sia stata valutata la possibilità operativa di pervenire alla elaborazione del Conto economico del servizio o dei servizi, classificato ai sensi dell'art. 2425 del Codice civile, ai fini della determinazione della base imponibile;
 - l'opzione espressa nell'esercizio precedente è stata segnalata nel Quadro VO della Dichiarazione annuale Iva (Circolare Agenzia Entrate 20 dicembre 2000, n. 234/E);
 - sia stato tenuto conto che l'opzione esercitata nel passato vincola l'Ente per un triennio;
 - ai fini Iva, le attività optate siano rilevate con contabilità separata ex art. 36, del Dpr. n. 633/72;
 - per annotare le operazioni che generano elementi positivi e negativi di reddito rilevanti ai fini della quantificazione della base imponibile Irap si utilizza uno dei seguenti sistemi:
 - a) scritture contabili ai fini Iva, rettifiche ed integrate;
 - b) prospetto di conciliazione del servizio o dei servizi;
 - c) contabilità analitica del servizio o dei servizi.

Nelle ipotesi sub a) e b) del punto precedente occorre verificare se sono state predisposte apposite scritture o carte di lavoro da conservare per tutto il periodo previsto per l'accertamento;

- siano state seguite le norme fiscali previste per la determinazione del "valore della produzione" secondo il cosiddetto "metodo contabile" di cui all'art. 5, del Dlgs. n. 446/97;
- la base imponibile del sistema retributivo sia stata ridotta delle somme pagate nei servizi optati per le retribuzioni di lavoro dipendente, i redditi assimilati al lavoro dipendente, quelli per collaborazioni coordinate e continuative e per lavoro autonomo occasionale.
 - se, per quanto concerne il metodo di determinazione d'Imposta di tipo retributivo, siano stati versati entro il 15 del mese successivo gli acconti mensili, con utilizzo del Modello F24EP.
 - se, nel caso di ritardato o omesso versamento di qualche acconto mensile, sia stato effettuato il "*ravvedimento operoso*" entro 30 giorni dalla data in cui la violazione è stata commessa e comunque entro il termine per la presentazione della dichiarazione, corrispondendo le sanzioni e gli interessi come disposto dall'art. 13, del Dlgs. n. 472/97;
 - sia stata ridotta, nel corso dell'esercizio o in sede di Dichiarazione annuale Irap, la base imponibile del metodo di calcolo "retributivo" ex art. 10-*bis*, comma 1, Dlgs. n. 446/97, di un ammontare pari alle spese sostenute per il personale disabile (art. 11 del Dlgs. n. 446/97);
 - sia stata ridotta nel corso dell'esercizio o in sede di Dichiarazione annuale Irap, la base imponibile di entrambi i metodi di calcolo (quello "retributivo" ex art. 10-*bis*, comma 1, Dlgs. n. 446/97, e quello "contabile" ex art. 10-*bis*, comma 2, stesso Decreto) di un ammontare pari alle spese sostenute per il personale assunto con contratto di formazione-lavoro e di apprendistato (art. 11, Dlgs. n. 446/97);
 - sia stato versato l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale, per uno od entrambi i "binari" istituzionale-retributivo e commerciale-contabile entro, rispettivamente, il termine del 16 giugno per il metodo contabile, ed il 30 settembre per il metodo istituzionale-retributivo;

- sia stata presentata per via telematica ed in “via autonoma” la Dichiarazione annuale Irap entro il termine previsto.

Altri adempimenti

6. L’Organo di revisione deve vigilare anche sull’avvenuta presentazione alla Finanza locale del Ministero dell’Interno delle certificazioni per il rimborso dell’Iva sui servizi non commerciali esternalizzati (art. 6, comma 3, L. n. 448/99; Dpr. n. 33/01; art. 1, comma 711, L. n. 296/06) e per il rimborso dell’Iva sul Servizio “Trasporto pubblico locale” (art. 9, L. n. 472/99; Dm. Interno 22 dicembre 2000).