



CONSIGLIO NAZIONALE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI

# Osservatorio Enti Locali

Febbraio 2013

---

*a cura*  
*DELL' ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI*  
*COMMERCIALISTI*  
*E DEGLI ESPERTI CONTABILI*



*Stefano Ranucci*

Roma, 12 aprile 2013

## Indice

### **PRASSI**

---

**3**

#### **IL PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE SULLA PROPOSTA DI BILANCIO DI PREVISIONE 2013:**

<b>PARTE PRIMA</b>	<b>3</b>
<i><b>I riferimenti normativi</b></i>	<b>3</b>
<i><b>Le verifiche degli equilibri</b></i>	<b>6</b>
<i>Le verifiche sulla gestione 2012</i>	7
<i>Le verifiche sugli equilibri del bilancio di previsione 2013</i>	9
<i>Le verifiche sugli equilibri del bilancio pluriennale 2013 - 2015</i>	10
<i><b>Le verifiche sulla coerenza delle previsioni</b></i>	<b>11</b>
<i>La valutazione della coerenza interna</i>	11
<i>La valutazione della coerenza esterna</i>	12

## **Il parere dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2013:**

### **Parte prima**

Il presente documento illustra il contenuto del parere dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione per l'anno 2013. Vengono infatti fornite alcune indicazioni utili alla redazione del parere al bilancio di previsione 2013 individuando in particolare: la struttura del parere, le aree di approfondimento previste dalla normativa e gli effetti che le disposizioni normative in materia, emanate nel corso del 2012, hanno determinato sull'attività di controllo dell'organo di revisione e sulla redazione del parere al bilancio di previsione 2013.

Il presente documento è stato elaborato in coerenza con le previsioni contenute nei "principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli Enti Locali" emanati dal CNDCEC. Inoltre, la struttura di tale documento riprende ed aggiorna lo schema di parere al bilancio di previsione 2012 elaborata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili che prevedeva la seguente articolazione:

1. Verifiche preliminari al bilancio di previsione 2013;
2. Verifiche degli equilibri finanziari relativi alla gestione 2012 al bilancio di previsione annuale (per il 2013) ed al bilancio di previsione pluriennale (per il triennio 2013 – 2015);
3. Verifiche sulla coerenza (interna ed esterna) delle previsioni;
4. Verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni contenute nel bilancio 2013 e relative alla entrate correnti, alle spese correnti, agli organismi partecipati, alle spese in conto capitale e all'indebitamento;
5. Verifiche sull'attendibilità e congruità delle previsioni contenute nel bilancio pluriennale 2013 – 2015;
6. Osservazioni e suggerimenti dell'organo di revisione;
7. Conclusioni dell'organo di revisione.

Nel presente documento saranno illustrate le prime tre sezioni dello schema di parere rinviando all'Osservatorio Enti Locali del prossimo mese di marzo il trattamento delle restanti quattro sezioni.

### ***I riferimenti normativi***

L'art. 151, c. 1 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TEUL) prevede che entro il 31 dicembre di ciascun anno gli enti locali sono tenuti a deliberare in merito all'approvazione del bilancio

di previsione per l'anno successivo. Con la legge di stabilità per l'anno 2013<sup>1</sup> il termine per l'approvazione del bilancio di previsione per l'anno 2013 è stato differito al 30 giugno 2013.

Il bilancio di previsione è composto dalla relazione previsionale e programmatica, dal bilancio annuale e dal bilancio pluriennale (triennale) ed è presentato all'organo consiliare per l'approvazione unitamente alla relazione dell'organo di revisione dell'ente (art. 174 TUEL).

Come noto, le funzioni dell'organo di revisione degli enti territoriali sono individuate dall'art. 239 del TUEL. Nell'ambito di tali funzioni, il comma 1 lettera b dell'art. 239 prevede il rilascio del parere obbligatorio sulla proposta di bilancio di previsione e dei relativi allegati da sottoporre al Consiglio dell'ente per l'approvazione.

Tale articolo è stato oggetto nel corso del 2002 di modifica da parte del D.L. n. 174/2012<sup>2</sup> che all'art. 3 ha disposto la modifica del comma 1 lettera b e l'introduzione del comma 1-bis. Le modifiche apportate dal D.L. 174/2012 si aggiungono ad altri interventi normativi emanati nell'ultimo biennio che hanno determinato l'ampliamento dell'attività di controllo esercitata dall'organo di revisione dell'ente locale. In sintesi, le aree di controllo che, per effetto delle nuove disposizioni normative, dovranno essere maggiormente presidiate dall'organo di revisione già in fase di parere al bilancio di previsione per l'anno 2013, sono relative a:

- rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno;
- vincoli costituzionali all'indebitamento;
- sostenibilità dell'indebitamento;
- assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in chiave prospettica, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

### ***Le verifiche preliminari***

La prima sezione del parere al bilancio di previsione 2013 è dedicata alle verifiche preliminari. L'organo di revisione deve preliminarmente all'analisi del bilancio di previsione annuale e pluriennale, verificare l'esistenza di tutti i documenti e degli allegati richiesti dalla normativa vigente. Deve, inoltre, appurare la disponibilità di tutti i documenti e gli elaborati necessari per poter effettuare le verifiche richieste a tale organo dalle norme di Legge.

In primo luogo, l'organo di revisione dovrà verificare che lo schema del bilancio di previsione sia predisposto ed approvato dalla Giunta e che allo stesso, siano allegati i documenti obbligatori riportati nella tabella seguente.

---

<sup>1</sup> Legge 24 dicembre 2012, n. 228 all'art. 1, comma 381

<sup>2</sup> Come convertito dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213

<i>Tab. 1- Verifiche preliminari - Documenti obbligatori al bilancio di previsione</i>
Bilancio pluriennale relativo agli anni 2013, 2104 e 2015;
Relazione previsionale e programmatica;
Rendiconto dell'esercizio 2011;
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 all'anno 2011;
Programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici di cui all'articolo 128 del d.lgs. 163/2006;
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);
Delibera della G.C. di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
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;
Delibera (o proposta di delibera) di conferma o di variazione in aumento o in diminuzione dell'addizionale comunale Irpef;
<i>Delibera del Consiglio (o proposta di delibera) di aumento o diminuzione delle aliquote base dell'I.M.U e di aumento della detrazione come consentito dai commi da 6 a 10 dell'art.13 del d.l. 6/12/2011 n. 201;</i>
Deliberazioni (e/o le proposte di deliberazione) con le quali sono determinati, per l'esercizio 2013, 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;
Tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
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 legge 133 del D.L. 112/2008)
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;
Eventuale programma delle collaborazioni autonome di cui all'art.46, comma 2, legge 133/08;
Limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione (art.46, comma 3, legge 133/08);
<i>Limite massimo delle spese per personale a tempo determinato, con convenzione e con collaborazioni coordinate e continuative (art.9, comma 28 del d.l.78/2010, come modificato dall'art.4, comma 102 della legge 12/11/2011, n.183);</i>
Limiti massimi di spesa disposti dagli art.6 e 9 del D.L. 78/2010
<i>Limiti massimi di spesa disposti dall'art. 1, commi 138, 141, 143, 146 della legge 20/12/2012 n. 228</i>

Nella tabella sono riportati in corsivo i documenti obbligatori richiesti da disposizioni normative emanate nel corso del 2011 e del 2012 e che pertanto determinano modifiche o integrazioni rispetto allo schema di parere redatto per l'anno 2012. Nello specifico tali integrazioni sono relative a:

- a) delibera del Consiglio (o proposta di delibera) di aumento o diminuzione delle aliquote base dell'I.M.U e di aumento della detrazione come consentito dai commi da 6 a 10 dell'art.13 del d.l. 6/12/2011 n. 201;
- b) limite massimo delle spese per personale a tempo determinato, con convenzione e con collaborazioni coordinate e continuative (art.9, comma 28 del d.l.78/2010, come modificato dall'art.4, comma 102 della legge 12/11/2011, n.183);
- c) limiti massimi di spesa disposti dall'art. 1, commi 138, 141, 143, 146 della legge 20/12/2012 n. 228.

Sempre nell'ambito delle verifiche preliminari, l'organo di revisione deve appurare che l'ente abbia messo a disposizione dell'organo stesso ulteriori documenti necessari per effettuare le verifiche richieste dal Tuel e dalle altre disposizioni di legge. Tali documenti, sono riepilogati nella tabella 2 di seguito riportata.

<i>Tab. 2- Verifiche preliminari - Documenti non allegati al preventivo da predisporre per effettuare le verifiche richieste dal Tuel e dalle altre norme di Legge</i>
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 (o 562 per i Comuni non soggetti al patto di stabilità) dell'art.1 della legge 296/06 e dall'art.76 della legge 133/08;
Prospetto delle spese finanziate con i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione del codice della strada;
Dettaglio dei trasferimenti erariali (in assenza di comunicazione del Ministero, 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 (eventuale);
Elenco delle spese da finanziare mediante mutui e prestiti da assumere;
Eventuale preconsuntivo 2012 (o, se approvato il bilancio d'esercizio) degli organismi totalmente partecipati o sottoposti al controllo dell'ente (o relazione dell'organo amministrativo sul risultato economico conseguibile nell'esercizio 2012)
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

### ***Le verifiche degli equilibri***

Le verifiche relative al rispetto degli equilibri del bilancio di previsione rappresentano la prima delle verifiche sulla proposta di bilancio di previsione approvata dalla giunta. Finalità della verifica è quella di appurare se il bilancio annuale di previsione ed il bilancio pluriennale rispettano il principio dell'equilibrio finanziario.

Nell'ambito dello schema di relazione si individuano tre aree logiche di indagine (sezioni), rispettivamente:

- Verifiche sulla gestione 2012;
- Verifiche sul bilancio annuale di previsione 2013
- Verifiche sul bilancio di previsione triennale per il periodo 2013 – 2015

#### *Le verifiche sulla gestione 2012*

La prima sezione delle verifiche sugli equilibri è relativa agli andamenti della gestione dell'anno precedente a quello cui si riferisce il preventivo. Tali verifiche sono finalizzate ad appurare che la gestione finanziaria complessiva dell'ente nel 2012 risulti in equilibrio e che l'ente sia in grado di rispettare gli obiettivi di finanza pubblica.

L'organo di revisione, analizzando la delibera consiliare di verifica dello stato di attuazione dei programmi e di verifica degli equilibri di bilancio relativa all'anno 2012 (delibera da adottare entro il 30 settembre 2012), deve verificare l'esistenza (o la non esistenza) delle seguenti condizioni:

- salvaguardia degli equilibri di bilancio;
- assenza di debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
- possibilità di rispettare gli obiettivi del patto di stabilità (solo per gli enti soggetti al patto);
- possibilità di rispettare le disposizioni sul contenimento delle spese di personale;
- assenza di richieste di finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Nel caso di mancata verifica di sussistenza delle precedenti condizioni, l'organo di revisione dovrà indicare le situazioni di squilibrio e/o di mancato rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

Per gli enti soggetti al patto di stabilità interno, l'organo di revisione deve verificare che la gestione del 2012 sia stata (o meno) improntata al rispetto degli obiettivi definiti dal Patto. L'organo di revisione dovrà inoltre verificare che l'ente entro il termine del 30/03/2013 ha predisposto ed inviato la certificazione dei risultati ottenuti al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. In caso di mancato invio della certificazione, l'ente è considerato inadempiente ai fini del Patto<sup>3</sup>. In merito all'obbligo di trasmissione delle certificazioni, si ricorda che decorsi 60 giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto (29 giugno), il presidente del collegio dei revisori o il revisore

---

<sup>3</sup> Si segnala che nel caso in cui la certificazione, sebbene in ritardo, sia trasmessa entro 60 giorni dal termine stabilito per l'approvazione del conto consuntivo e attestati il rispetto del patto è applicata, a decorrere dalla data di invio, la sanzione di cui al comma 2, lettera d) del d.lgs.149/2011 e cioè il divieto 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.

unico hanno l'obbligo di provvedere in qualità di commissario ad acta a predisporre la certificazione ed a trasmetterla entro il 30 luglio acquisendo le firme del responsabile del servizio finanziario, del sindaco o del presidente della Provincia.

In caso di mancato rispetto del Patto, l'organo di revisione deve verificare che siano stati considerati gli effetti delle sanzioni connesse al mancato rispetto del saldo per l'anno 2013, ovvero:

- riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio pari alla differenza tra risultato registrato ed obiettivo programmatico predeterminato;
- divieto di impegnare nell'anno successivo a quello di mancato rispetto spese correnti in misura superiore all'importo annuale medio dell'ultimo triennio;
- divieto di ricorrere all'indebitamento per investimenti<sup>4</sup>;
- divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale compresi co.co.co. e somministrazioni anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto; nonché di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi delle predette disposizioni sul personale;
- rideterminazione delle indennità di funzione e gettoni di presenza agli amministratori (indicati nell'art.82 del Tuel) con applicazione di una riduzione del 30% rispetto all'ammontare risultante alla data del 30/6/2010;
- Divieto di incremento delle risorse decentrate (art. 8, comma 1 CCNL 14/1/2008).

Per quanto attiene alle spese del personale relative all'anno 2012, l'organo di revisione deve verificare che la gestione relativa a tale anno sia stata improntata al rispetto della riduzione della spesa di personale attraverso il contenimento della dinamica retributiva ed occupazionale<sup>5</sup>.

Un ulteriore verifica relativa alla gestione 2012 condotta dall'organo di revisione riguarda le modalità di utilizzo dell'avanzo di amministrazione dell'anno 2011 effettuato nel corso del 2012.

Quale ultima verifica sulla gestione 2012, l'organo di revisione deve individuare la presenza di eventuali debiti fuori bilancio e passività potenziali indicando quali sono le modalità di copertura previste dall'ente.

---

<sup>4</sup> I mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie per il finanziamento degli investimenti, devono essere corredati da apposita certificazione da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del patto di stabilità interno per l'anno precedente, L'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito in assenza della predetta attestazione;

<sup>5</sup> In merito a tale riduzione si vedano: per gli enti soggetti al patto di stabilità il comma 557 dell'art.1 della legge 296/06 e l'art.76 della legge 133/08; per gli enti non soggetti al patto il comma 562 dell'art.1 della legge 296/06.

La sezione delle verifiche sulla gestione 2012 si chiude con un prospetto che riepiloga la situazione di cassa dell'ente negli ultimi tre esercizi precedenti al bilancio di previsione 2013.

#### *Le verifiche sugli equilibri del bilancio di previsione 2013*

Le verifiche sul bilancio di previsione 2013 hanno lo scopo di appurare il rispetto dell'equilibrio complessivo del bilancio e degli equilibri di parte corrente e di parte capitale.

La prima verifica effettuata dall'organo di revisione in tale sezione consiste nel constatare che il quadro generale riassuntivo delle entrate e delle spese dell'ente previste per il 2013 sia in equilibrio e che vi sia equivalenza tra entrate e spese per servizi per conto terzi.

Dopo aver verificato le condizioni di equilibrio generale è opportuno verificare l'equilibrio corrente e l'equilibrio in conto capitale. Tale verifica può essere effettuata predisponendo due distinti prospetti (uno per la parte corrente e uno per la parte in conto capitale) relativi a entrate e spese che consentano il confronto tra i valori del bilancio consuntivo per l'anno 2011, le previsioni o i dati di rendiconto del 2012 e le previsioni per il 2013.

In merito a tale verifica, si segnala che per l'anno 2013 per effetto della legge 228/2012<sup>6</sup> non è più possibile utilizzare plusvalenze da alienazione per finanziare la quota capitale del rimborso prestiti e la spesa corrente. Pertanto, i proventi da alienazione potranno essere destinati solo a coprire spese del Titolo II ed in mancanza o per la parte eccedente a ridurre il debito. Si ricorda, inoltre, che le entrate per contributo per permesso di costruire non possono essere utilizzate per finanziare le spese correnti.

Nell'ambito delle verifiche degli equilibri di parte corrente e capitale, l'organo di revisione deve indicare le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo di parte corrente ovvero l'origine dell'eventuale differenza positiva di parte corrente destinata al finanziamento delle spese di investimento.

Ulteriori verifiche effettuate dall'organo di revisione nell'ambito della valutazione degli equilibri del bilancio di previsione annuale sono relative a:

- a) Correlazione fra le entrate a destinazione specifica o vincolata per legge e le spese con esse finanziate. Per tale verifica l'organo deve riscontrare che l'ammontare delle entrate vincolate sia utilizzato per il finanziamento delle spese per le quali la legge prevede il vincolo di destinazione.

---

<sup>6</sup> Si segnala, inoltre, che la legge 228/2012 ha previsto, in sede di salvaguardia degli equilibri, che:

- i proventi di alienazione potranno essere utilizzati solo per ripristinare gli equilibri di parte capitale;
- è possibile modificare le tariffe ed aliquote dei tributi di propria competenza in deroga all'art.1, comma 169 della legge 296/2006.

- b) Effettivo equilibrio di parte corrente. Per tale verifica l'organo deve individuare nell'ambito della situazione corrente dell'esercizio 2013 le entrate e le spese aventi carattere di eccezionalità e non ripetitive in grado di influenzare l'equilibrio corrente.
- c) Equilibrio di parte straordinaria. Per tale verifica l'organo deve individuare le risorse destinate a spese in conto capitale che derivano dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione presunto, dall'avanzo corrente, e da entrate iscritte nei titoli IV e V del bilancio. La verifica è finalizzata ad individuare la previsione di risorse, distinte in mezzi propri e mezzi di terzi, che finanziano il Titolo II della spesa.

Un'ultima verifica da effettuare in merito agli equilibri del bilancio di previsione 2013 è relativa all'iscrizione in bilancio del presunto avanzo di amministrazione.

L'avanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nel bilancio preventivo per il finanziamento delle spese di cui alle lettere a), b) e c) del 2° comma dell'art. 187 del Tuel. Le componenti dell'avanzo devono essere distinte in:

- quota vincolata per il finanziamento di spese correnti;
- quota vincolata per il finanziamento di spese di investimento;
- quota per finanziamento fondo ammortamento;
- quota di avanzo non vincolato.

L'organo di revisione deve indicare, in base al prospetto predisposto dal responsabile del servizio finanziario, la natura dell'avanzo ovvero se esso derivi da: variazioni positive nella gestione dei residui; da avanzo presunto della gestione di competenza 2012 o da avanzo di esercizi precedenti non utilizzato, indicandone per ciascuna voce l'ammontare.

Si precisa che l'attivazione delle spese finanziate con l'avanzo presunto, 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 2012. Inoltre, come stabilito dal comma 3 bis art. 187 Tuel l'avanzo d'amministrazione non vincolato non potrà essere utilizzato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli artt. 195 (utilizzo di entrate a specifica destinazione) e 222 (anticipazione di tesoreria) del Tuel. L'avanzo non vincolato può in ogni caso essere utilizzato per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193 del Tuel.

#### *Le verifiche sugli equilibri del bilancio pluriennale 2013 - 2015*

La verifica sul bilancio di previsione pluriennale 2013 – 2015 ha lo scopo di appurare il rispetto dell'equilibrio complessivo del bilancio e degli equilibri di parte corrente e di parte capitale. A tal fine, l'organo di revisione dell'ente deve procedere alla verifica delle condizioni di equilibrio complessivo e dei saldi di parte corrente e di parte capitale dei due bilanci di previsione relativi rispettivamente all'anno 2014 e all'anno 2015.

### ***Le verifiche sulla coerenza delle previsioni***

In base al principio della coerenza del sistema di bilancio è necessario assicurare un nesso logico e consequenziale fra la pianificazione, la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. Mediante le verifiche sulla coerenza delle previsioni, l'organo di revisione valuta il livello di coerenza del bilancio di previsione in relazione agli altri strumenti di programmazione e di rendicontazione dell'ente. Tale verifica richiede l'analisi del livello di coerenza interna ed esterna delle previsioni di bilancio.

#### *La valutazione della coerenza interna*

Per coerenza interna si intende la presenza di un nesso logico, senza contraddizione alcuna, tra gli atti contabili preventivi e consuntivi, siano essi strettamente tecnico-finanziari, ovvero descrittivi e di indirizzo politico. A tal fine l'organo di revisione deve valutare se gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e le previsioni annuali e pluriennali siano coerenti con:

- gli strumenti di programmazione di mandato (piano generale di sviluppo);
- con gli atti di programmazione di settore (piano triennale dei lavori pubblici, programmazione fabbisogno del personale, piano alienazioni e valorizzazione patrimonio immobiliare ecc.)

Qualora gli obiettivi indicati nella relazione previsionale e programmatica e le previsioni annuali e pluriennali non dovessero essere coerenti con gli strumenti di programmazione di mandato (piano generale di sviluppo) e gli atti di programmazione di settore ( piano triennale dei lavori pubblici, programmazione fabbisogno del personale ecc.) l'organo di revisione può richiedere un'esplicita e motivata modifica agli strumenti di programmazione prima o contestualmente alla deliberazione del bilancio.

La verifica della coerenza interna richiede l'accertamento preliminare dell'adozione da parte dell'ente degli strumenti obbligatori di programmazione di settore e della loro coerenza con le previsioni. In tal senso, l'organo di revisione deve appurare l'esistenza e il contenuto del piano triennale dei lavori pubblici e della programmazione del fabbisogno di personale.

In relazione al contenuto del piano triennale dei lavori pubblici, l'organo di revisione deve verificare che:

- per i lavori inclusi nell'elenco annuale sia stata perfezionata la conformità urbanistica ed ambientale ovvero la giunta intende adempiere entro la data di approvazione del bilancio di previsione 2013);

- nel programma siano inserite le opere da realizzare da terzi con scomputo di oneri di urbanizzazione, mediante *project financing* e locazione finanziaria ed i relativi importi siano iscritti nel bilancio di previsione;
- i corrispettivi da trasferimento d'immobili di cui al comma 5 ter dell'art. 19 della legge 109/94, previsti nelle schede n. 1 e 2b del programma, trovano riferimento nella relazione previsionale e programmatica.

In riferimento alla programmazione del fabbisogno di personale, l'organo di revisione deve verificare che la programmazione sia stata approvata dall'ente con proprio atto, richiamando gli estremi di verbale nel quale l'organo ha espresso il proprio parere sulla programmazione.

L'organo di revisione deve, inoltre, valutare che:

- la programmazione sia coerente con il piano generale di sviluppo dell'ente;
- la programmazione sia in grado di assicurare le esigenze di funzionalità e d'ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi e di prevedere una riduzione della spesa attraverso il contenimento della dinamica retributiva ed occupazionale.
- il fabbisogno di personale nel triennio 2013-2015 tenga conto dei vincoli disposti per le assunzioni di personale,
- la previsione annuale e pluriennale sia coerente con le esigenze finanziarie espresse nell'atto di programmazione del fabbisogno.

A seguito della verifica sull'adozione e sul contenuto degli strumenti obbligatori di programmazione di settore, l'organo di revisione deve verificare il contenuto informativo ed illustrativo della relazione previsionale e programmatica e la coerenza con le previsioni del bilancio preventivo 2013. Nello specifico, l'organo di revisione dell'ente deve attestare che la relazione previsionale e programmatica predisposta dall'organo esecutivo e redatta sullo schema approvato con DPR 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.

Inoltre, l'organo di revisione deve verificare che gli obiettivi contenuti nella relazione siano coerenti con le linee programmatiche di mandato e con il piano generale di sviluppo dell'ente.

#### *La valutazione della coerenza esterna*

Per coerenza esterna si intende la presenza di una connessione fra la programmazione dell'ente, quella regionale e gli obiettivi di finanza pubblica (in particolare con il patto di stabilità interno) e le norme di coordinamento di finanza pubblica.

Le verifiche relative alla congruenza tra previsioni di bilancio e patto di stabilità interno consentono di evidenziare le modalità di raggiungimento dell'obiettivo del patto in base alle previsioni di entrata e di spesa e alle previsioni di cassa effettuate dall'ente nel bilancio preventivo 2013.

Il rispetto dell'obiettivo del patto di stabilità nel bilancio preventivo è disposto dall'art.31 della legge 183/2011 che prevede per gli enti sottoposti al patto l'obbligo di iscrivere in bilancio le entrate e le spese correnti in termini di competenza in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrate e spese in conto capitale, al netto della riscossione e concessione di crediti (titolo IV delle entrate e titolo II delle uscite), consenta il raggiungimento dell'obiettivo programmatico per gli anni 2013, 2014 e 2015. Pertanto, l'organo di revisione deve verificare che la previsione di bilancio annuale e pluriennale e le successive variazioni garantiscano il rispetto del saldo obiettivo.

Per la valutazione dell'attendibilità delle previsioni di cassa, l'organo di revisione deve appurare che l'apposito prospetto allegato al bilancio di previsione, per la parte relativa ai flussi di cassa, indichi:

- la tempistica dei pagamenti in base alla programmazione delle spese del titolo II;
- i pagamenti degli stati d'avanzamento di lavori già autorizzati;
- i pagamenti prevedibili sulle opere da realizzare negli anni 2013/2015, avendo riguardo al cronoprogramma del programma triennale dei lavori pubblici;
- i pagamenti delle opere programmate in conto capitale e stanziato nel bilancio, ancorché non inserite nel programma opere pubbliche in quanto inferiori a € 100.000 di valore.