

Revisione e controllo

I principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti Locali

di Andrea Ziruolo - Professore ordinario di Economia Aziendale presso l'Università Gabriele d'Annunzio di Chieti-Pescara e Presidente Comitato scientifico dell'ANCREL e Marco Rossi - Dottore commercialista in Genova; giornalista pubblicitario; componente di numerosi organismi di valutazione di Enti locali; revisore e consulente di Amministrazioni pubbliche; sindaco di società a controllo pubblico

Publicati a febbraio 2019 "i principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti Locali", l'Organo di controllo contabile degli Enti territoriali finalmente dispone di un supporto professionale per lo svolgimento della propria attività adeguato ai tempi e alla complessità dell'incarico assunto. Infatti, al fine di facilitare la consultazione e gli eventuali aggiornamenti che dovessero rendersi necessari per l'evoluzione delle norme e della prassi amministrativa, i nuovi principi sono affidati a 12 documenti e non ad uno complessivo; inoltre, rispetto ai precedenti la Commissione ha optato per un contenuto di minore dettaglio rispetto ai precedenti e più focalizzato sulle procedure di revisione da porre in essere, in linea con i principi della revisione legale non volendo discostarsi dalla prassi professionale consolidata nel privato. Tale correlazione è stata fortemente cercata con il fine di definire e circoscrivere le responsabilità del revisore degli Enti Locali il cui perimetro era al momento da rinvenire nelle sole pronunce della Giurisdizione contabile.

Premessa (1)

Il CNDCEC (delegati Davide Di Russo e Remigio Sequi) dopo aver ottenuto l'atteso adeguamento dei compensi per i revisori degli Enti Locali a far data dal 1° gennaio 2019 (decreto dell'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli Enti Locali del 20 febbraio 2018) e dopo poco più di un anno di lavoro da parte della propria Commissione di studio coordinata dal

compianto Antonino Borghi, pubblica a febbraio 2019 "i principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti Locali".

Al fine di facilitare la consultazione e gli eventuali aggiornamenti che dovessero rendersi necessari per l'evoluzione delle norme e della prassi amministrativa, i nuovi principi sono affidati a 12 documenti e non ad uno complessivo:

Documento n. 1 - Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione

Documento n. 2 - Funzioni dell'Organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

Documento n. 3 - Controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione

Documento n. 4 - Controlli di regolarità amministrativo-contabile sulle entrate e sulle spese

Documento n. 5 - Controlli sul rendiconto

Documento n. 6 - Controlli sui vincoli di assunzione e sulle spese di personale

(1) Di Andrea Ziruolo.

Documento n. 7 - Controlli sull'indebitamento

Documento n. 8 - Controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

Documento n. 9 - Controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale

Documento n. 10 - Controlli sugli organismi partecipati

Documento n. 11 - Controlli sugli adempimenti fiscali

Documento n. 12 - Controlli sul bilancio consolidato

Inoltre, rispetto ai precedenti la Commissione ha optato per un contenuto di minore dettaglio rispetto ai precedenti e più focalizzato sulle procedure di revisione da porre in essere, in linea con i principi della revisione legale non volendo discostarsi dalla prassi professionale consolidata nel privato.

Tale correlazione è stata fortemente cercata con il fine di definire e circoscrivere le responsabilità del revisore degli Enti Locali il cui perimetro era al momento da rinvenire nelle sole pronunce della giurisdizione contabile.

Altro elemento di pregio dei 12 documenti è quello di aver affiancato alla Commissione un gruppo di esperti indicati dalla Corte dei conti, dal MEF/RGS e dal Ministero dell'interno che hanno vagliato e condiviso il lavoro finale, offrendo, anche se informalmente, una "bollinatura" sulla sua validità.

Nel commento che segue, il sottoscritto descriverà i primi tre documenti, quindi il 10 (vigilanza sugli organismi partecipati) e il 12 (bilancio consolidato) che saranno oggetto di un prossimo articolo, gli altri sono stati scritti dal collega Marco Rossi.

Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione (documento n. 1) (2)

Al documento n. 1 sono affidate la descrizione delle procedure relative alle fasi di individuazione, insediamento e funzionamento dell'Organo di revisione, quindi il contenuto dell'attività da svolgere, come deve essere programmata e organizzata.

In attesa delle modifiche al TUEL, di cui al richiamato atto di indirizzo dell'Osservatorio del 20 febbraio 2018 (3), la composizione dell'Organo di revisione è legata alle tre fasce che prevedono l'Organo monocratico fino a 15.000 abitanti, nelle Unioni di Comuni e nelle Comunità montane uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale

svolge le funzioni di presidente del collegio; uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti; uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri con popolazione complessiva fino a 15.000 abitanti. Negli Enti territoriali con popolazione superiore opera l'Organo in forma collegiale la cui composizione a tre prevede uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, che svolge le funzioni di presidente del collegio, mentre gli altri due tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Per via dell'estrazione non vi sono riferimenti al rispetto della parità di genere.

Poiché l'Organo di revisione ha la facoltà di farsi supportare nell'attività da uno o più coadiutori, i requisiti che il collaboratore deve possedere sono anch'essi affidati ad un atto di indirizzo dell'Osservatorio datato 12 marzo 2018 e sono gli stessi per l'accesso alla funzione di revisore. Rispetto ai principi passati, nel nuovo documento è precisato come occorre che l'Organo di revisione debba assumere un atto formale motivato di nomina del collaboratore (con riferimento ai criteri di scelta e alle valutazioni) e pubblicato sul sito dell'Ente con indicazione del compenso che deve essere proporzionato alla misura della collaborazione richiesta. Il collaboratore deve coadiuvare e assistere l'Organo di revisione secondo le direttive e opera sotto la responsabilità dell'Organo che deve vigilarne l'operato. Su incarico dell'Organo il coadiutore può compiere le istruttorie preliminari e, nel rispetto delle direttive impartite, accedere agli atti e alla documentazione dell'Ente.

Una volta estratto, prima dell'accettazione è necessario che il revisore prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento alle sue funzioni. In particolar modo deve accertarsi se ci sono funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'art. 239 del TUEL. Una volta accettato l'incarico, il consiglio comunale ne delibera la nomina, il relativo

(2) Di Andrea Ziruolo.

(3) Nell'atto di indirizzo è prevista l'istituzione della quarta fascia (riservata ai revisori di comuni con più di 50mila abitanti, città metropolitane e province), di interventi di potenziamento

dell'esperienza professionale dei revisori iscritti in prima fascia aumentando il numero di crediti formativi (da 10 a 20) e la loro collaborazione in Enti con il collegio per 18 mesi, delle modalità di effettuazione del test e dell'algoritmo di estrazione.

compenso e la data di entrata in funzione dell'Organo. Nel caso in cui il revisore rassegni le proprie dimissioni dall'incarico, anche immediate, rimane comunque in carica per un periodo massimo di 45 giorni ai sensi dell'art. 3 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293. Stessa durata è quella massima di *prorogatio* dell'incarico dalla naturale decorrenza del triennio, o in caso di dimissioni, all'entrata in funzione del nuovo Organo. Oltre i 45 giorni gli atti prodotti dall'Organo di revisione in *prorogatio* sono nulli e non si ha diritto a compensi. Nella Legge di bilancio 2019, limitatamente agli adempimenti di certificazione per l'esercizio 2018 da effettuarsi nel 2019, è stata introdotta la decadenza automatica del revisore nel caso di mancato assolvimento dell'obbligo di trasmissione della certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo di finanza pubblica (art. 1, comma 471, Legge n. 232/2016) quale commissario *ad acta*.

In occasione della seduta di insediamento, è necessario che il revisore attesti il possesso dei requisiti e di:

- non trovarsi in alcuna delle condizioni di ineleggibilità e incompatibilità previste dall'art. 236 del TUEL;

- non trovarsi in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi previsto dall'art. 238 del TUEL;

- non trovarsi nelle condizioni di cui all'art. 2399, comma 1, Cod. civ.;

- non aver riportato condanne penali che impediscono l'esercizio delle funzioni pubbliche.

Nella stessa seduta, oltre a verificare l'iscrizione dell'Ente su BDAP (banca dati delle Amministrazioni Pubbliche) e alla redazione del verbale di insediamento, il documento indica l'opportunità da parte dell'Organo di revisione di prendere in consegna:

- statuto e regolamento di contabilità dell'Ente locale (che può derogare ai commi 2 e 3 dell'art. 235 del TUEL e agli artt. 237 e 238 sempre del TUEL);
- regolamento sul sistema dei controlli interni;
- ultimo questionario inviato alla Corte dei conti sul bilancio e sul rendiconto;
- bilancio di previsione e sue variazioni;
- ultimi due rendiconti;
- eventuali istruttorie della Corte dei conti;
- ultimi tre bilanci degli organismi partecipati con i relativi allegati obbligatori;
- stato del contenzioso in essere;
- verbali del precedente Organo di revisione.

Oltre a richiamare il rispetto del segreto professionale e la conservazione delle competenze professionali attraverso la frequenza di corsi di formazione, il documento richiama il codice deontologico del revisore degli Enti locali elaborato dal CNDCEC a tutela dell'affidamento della collettività, della correttezza dei comportamenti, nonché della qualità ed efficacia della prestazione. Secondo il richiamato codice, il revisore deve tenere sempre un comportamento etico-professionale, in particolare:

- non deve intrattenere rapporti, anche singolarmente, con gli organi d'informazione;
- deve evitare strumentalizzazioni e/o condizionamenti anche politici;
- deve evitare di accettare compensi talmente esigui da ledere la dignità professionale;
- deve evitare di accettare un numero elevato d'incarichi e comunque tale da rendere di fatto impossibile esercitare la funzione di controllo;
- deve evitare di chiedere documenti non necessari ai fini del controllo o non previsti dalla normativa vigente e privilegiare il controllo sostanziale;
- deve instaurare rapporti di correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi con gli organi di controllo degli organismi partecipati;
- al termine del mandato deve fornire all'Organo di revisione entrante le informazioni necessarie per facilitare la conoscenza dei principali aspetti finanziari, economici e patrimoniali dell'Ente ed eventuali irregolarità non sanate.

Come anticipato, in sede di nomina da parte del Consiglio dell'Ente viene fissato il compenso dell'Organo. A tal riguardo il D.M. 21 dicembre 2018 ha aggiornato, con decorrenza dal 1° gennaio 2019, i limiti massimi del compenso dei revisori degli Enti Locali con alcune maggiorazioni (4):

- sino a un massimo del 10% per gli Enti Locali la cui spesa corrente annuale *pro-capite* desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla Tabella B dello stesso decreto;
- sino a un massimo del 10% per gli Enti Locali la cui spesa per investimenti annuale *pro-capite*, desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla Tabella C allegata al decreto.

È inoltre stabilito il rimborso delle spese di viaggio effettivamente sostenute nel caso in cui il revisore sia residente al di fuori del Comune dove ha sede l'Ente e

(4) Cfr., di Cristina Montanari, "Aggiornamento del compenso spettante ai revisori dei conti degli Enti Locali", in questa *Rivista*, n. 4/2019, pag. 611.

viene corrisposto nel limite massimo del 50% del compenso annuo attribuito al netto degli oneri fiscali e contributivi.

Le maggiorazioni sopra indicate sono cumulabili mentre non hanno effetto retroattivo al 2019 laddove applicate a organi già funzionanti. Anche in questa circostanza il legislatore si è limitato a fissare il compenso massimo percepibile

dall'Organo di revisione per fasce di popolazione, consentendo agli Enti Locali di stabilirne un importo inferiore, anche minore degli importi consigliati nell'atto di orientamento del 13 luglio 2017 dell'Osservatorio del Ministero interno (compenso minimo spettante ai revisori degli Enti Locali).

Nel documento è indicato che:

"l'art. 241 del TUEL, il D.M. del 20 maggio 2005, l'art. 2233 del Codice civile e i principi individuati dalla giurisprudenza portano a ritenere, che ogni determinazione di compenso inferiore al limite massimo della fascia demografica appena inferiore alla griglia definita dal citato D.M., non rispetti i principi di sufficienza e congruità. Il sistema delle fasce demografiche vuole individuare non solo il limite massimo del compenso, ma anche il limite minimo che può ritenersi coincidente con il limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore".

Conseguentemente il documento n. 1 consiglia di valutare il compenso in ragione dell'incarico affidato e dell'attività da svolgere e non accettare compensi inadeguati al lavoro richiesto. Sulla possibilità di adeguare i compensi anche dei revisori già in carica al 1° gennaio 2019, per dirimere le interpretazioni che si sono finora succedute delle sezioni regionali della Corte dei conti (Emilia-Romagna del 21 gennaio 2019 n. 5; Liguria del 22 febbraio 2019 n. 20; Puglia del 16 aprile 2019 n. 38), quella pugliese ha rimesso la questione alla Sezione delle Autonomie e, pertanto, si rimane in attesa della sua pronuncia.

Il documento n. 1 richiama l'attenzione sui documenti e sulle carte di lavoro che rappresentano i mezzi della prova del lavoro svolto e documentano le valutazioni effettuate. Analogamente a quanto indicato nei precedenti principi, questa documentazione è di proprietà dell'Organo di revisione che, in caso di Organo collegiale, decide a quale/i componente/i vengono affidati in detenzione i documenti e le carte di lavoro. Con riferimento agli atti di bilancio e di rendiconto e ai relativi documenti allegati, il documento precisa che l'Organo di revisione non è obbligato alla loro conservazione quali "carte di lavoro" trattandosi di documenti di pubblica

acquisizione unitamente ai documenti pubblicati sul sito istituzionale in forma durevole.

L'Organo di revisione ha diritto ad accedere agli atti ed ai documenti dell'Ente locale necessari per lo svolgimento della funzione in modo pieno e senza limiti di tempo, pertanto non può ricevere impedimenti. Ne consegue che 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 locale. Sulla documentazione esaminata, i revisori hanno l'obbligo della riservatezza.

Le funzioni obbligatorie dell'Organo di revisione sono di collaborazione (art. 239, comma 1, lett. a) e b) e comma 1-bis del TUEL) e di vigilanza (art. 239, comma 1, lett. c), TUEL) e comprendono i pareri richiesti dal principio contabile applicato 4/2 e 4/3 allegati al D.Lgs. n. 118/2011 e da attestazioni, certificazioni e asseverazioni espressamente richieste dalla normativa. Considerato che l'attività di collaborazione è riconducibile ai pareri richiesti dal legislatore, particolare attenzione deve essere posta sull'attività di vigilanza sulla regolarità amministrativo-contabile la quale, come descritto nella delibera n. 2/1992 della Corte dei conti, Sezione Autonomie,

"deve essere svolta dai revisori sull'intera gestione diretta ed indiretta dell'Ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse. È 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."

A tal riguardo, il documento n. 1, coerentemente all'art. 239, comma 1, TUEL che alla lett. c) specifica che l'Organo di revisione svolge le proprie funzioni

anche con tecniche motivate di campionamento, richiama il contenuto della sentenza n. 29/1995 della Corte costituzionale, secondo cui:

"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."

Attraverso questo richiamo, unitamente all'impostazione con minori riferimenti normativi richiamata in premessa, viene introdotta la vera novità dei principi commentati: la descrizione della metodologia di campionamento a cui è possibile riferire la selezione dei documenti da verificare unitamente al foglio di lavoro attraverso cui operare il campionamento. In questo modo il CNDCEC ha inteso arginare le responsabilità dei professionisti contabili componenti degli organi di revisione aderendo a quanto condiviso nella prassi professionale. La stessa Corte di cassazione, sentenza n. 33843/2018, ha individuato come penalmente rilevante (reato di falso ideologico) la condotta del revisore che in qualità di pubblico ufficiale non ha adeguatamente vigilato sui bilanci consuntivi e preventivi fornendo pareri positivi nelle proprie relazioni e nonostante gravi e reiterati artifici ed errori contabili che alteravano e dissimulavano la reale consistenza della crisi finanziaria dell'Ente.

Ne consegue che è attribuita all'Organo di controllo, che non esegue in maniera adeguata e professionale l'attività di vigilanza, una condotta sia attiva, ovvero consistente nella dichiarazione di congruità delle previsioni di bilancio e nell'attestazione della corrispondenza dei rendiconti alle risultanze della gestione, sia omissiva, ovvero omettendo consapevolmente di segnalare le gravi alterazioni contabili e le irregolarità delle procedure rilevate.

La revisione deve essere articolata su 4 fasi:

- 1) previsione,
- 2) programmazione,
- 3) esecuzione,
- 4) conclusione.

Nella **fase di pianificazione**, l'Organo di revisione esamina l'Ente e la sua struttura organizzativa, compreso il controllo interno, e il contesto in cui l'Ente opera, al fine di individuare eventuali criticità e valutare i rischi significativi.

Nella **programmazione**, invece, provvede a identificare le aree e i fattori di rischio sulla base della mappatura, impostando le attività e programmando le verifiche da attuare, l'ampiezza delle attività da svolgere, le tempistiche per realizzarle e, nel caso di Organo collegiale, la suddivisione dei compiti. I revisori provvedono anche ad adeguare e strutturare i controlli in ragione degli obiettivi di vigilanza e controllo prefissati nella fase di programmazione e utili a rendere efficiente la sua attività di vigilanza.

In quella di **esecuzione**, procedono a definire il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire, a definire le procedure di revisione appropriate in risposta ai

rischi identificati e adeguate in base alla programmazione, ad acquisire gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione, a verificare non solo il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili ma anche esaminare le procedure relative al sistema contabile-amministrativo e le tecniche previste dalle procedure interne dell'Ente e, infine, a testare l'efficacia del sistema di controllo interno mediante sondaggi a campione, che presuppongono l'acquisizione di informazioni attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, o con conferme esterne e/o conte fisiche.

Per ogni operazione eseguita, l'Organo di revisione deve redigere il relativo verbale e/o le carte di lavoro; ciò determina la diligente esecuzione dell'incarico e comprova l'attività svolta. Con riferimento alle tecniche di campionamento, le tecniche utilizzate per eseguire le verifiche devono essere adeguatamente motivate sia per quanto concerne la loro idoneità a garantire che il campione selezionato e verificato sia rappresentativo e significativo sotto il profilo qualitativo e quantitativo (del bilancio, del rendiconto, etc.), sia a verificare l'effettiva applicazione delle tecniche e il corretto funzionamento delle procedure amministrative.

Alla **conclusione** della propria attività, l'Organo di revisione deve:

- emettere un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere;
- esprimere una motivata valutazione di congruità e quindi emettere un giudizio sull'esistenza/inesistenza e affidabilità/inaffidabilità del controllo interno.

L'Organo esplicita l'esito della sua attività procedendo all'elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.

In presenza di evidenze negative l'Organo di revisione deve relazionare all'Organo consiliare le debolezze riscontrate nelle procedure amministrative, indicare le criticità rilevate fornendo anche le misure da adottare per sanare o ridurre tali aspetti negativi. Nel caso in cui le procedure di controllo interno sono inesistenti o inaffidabili, predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull'*output* della contabilità generate da tali procedure e ampliare le verifiche, applicando il metodo motivato del campionamento. In tal caso, l'Organo di revisione non risponderà di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza nell'apposita

relazione le criticità procedurali che fisiologicamente possano generare errori nella contabilità e nella gestione.

Funzioni dell'Organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza (documento n. 2) (5)

Il documento n. 2 dei principi in analisi tratta le attività di collaborazione e di vigilanza dell'Organo di revisione individuate dall'art. 239 del TUEL nei loro contenuti generali, rinviando la disciplina delle specifiche attività di controllo e di vigilanza ai documenti successivi.

Il TUEL individua la prima funzione dell'Organo di revisione nella collaborazione sull'attività d'indirizzo e controllo amministrativo di competenza dell'Organo consiliare che è il destinatario finale di tale funzione e si sostanzia nell'analisi e valutazione, anche prospettica, dei risultati dell'attività amministrativa dell'Ente. A tale analisi, come emerge anche dagli schemi di parere predisposti dal CNDCEC e dall'ANCREL, l'Organo di revisione affianca anche osservazioni e suggerimenti affinché il Consiglio disponga di ulteriori elementi utili a operare valutazioni e decisioni maggiormente ponderate. Il documento n. 2 sottolinea come l'attività di collaborazione non deve essere intesa come consulenza all'Ente ed è distinta dall'attività dei responsabili dei servizi.

Il perimetro dell'attività di collaborazione è definito dallo statuto e/o dai regolamenti dell'Ente che ne individuano gli ambiti e le modalità di svolgimento, ad esempio i tempi ritenuti congrui per il rilascio dei pareri, unitamente al coordinamento con le funzioni di vigilanza e controllo.

Il TUEL individua le aree di svolgimento della collaborazione nell'ambito:

- delle funzioni di indirizzo e controllo del Consiglio sull'attività della Giunta e degli altri organi dell'Ente in ambito di attività amministrativa (art. 42, comma 2 TUEL);
- delle funzioni di programmazione, gestione e rendicontazione: attività limitata agli aspetti economico-patrimoniali e finanziari;
- dell'espressione di pareri o altre valutazioni ad organi diversi, quale il responsabile dei servizi finanziari o la Giunta: esclusivamente in funzione del corretto svolgimento delle funzioni dell'Organo consiliare e non dei singoli membri;

- di eventuali attività, contemplate nei regolamenti di contabilità o in altri atti deliberativi, previste a favore di soggetti e in casi diversi da quelli previsti dalla legge: queste attività sono da considerarsi prestazioni aggiuntive a cui va adeguatamente parametrato l'eventuale compenso.

Il documento guida i revisori nella stesura dei pareri richiamandone la necessità su tutti gli atti di programmazione di competenza del Consiglio o sottoposti al Consiglio come propedeutici al bilancio di previsione di cui all'art. 42, comma 2, lett. b) TUEL. Quindi specifica che nell'ambito del parere sul DUP, l'Organo di revisione deve esprimere il proprio parere sull'unitarietà del documento tranne che nel caso in cui gli atti recepiti nella seconda parte della sezione operativa sono stati adottati separatamente.

Relativamente alle variazioni di bilancio di cui all'art. 175 TUEL, il principio stabilisce come il parere del revisore è necessario sulle sole variazioni di competenza del Consiglio da deliberare non oltre il 30 novembre di ogni esercizio, per quelle di competenza della Giunta (art. 175 comma 5-bis) o dei responsabili dei servizi (art. 175 comma 5-quater) non è previsto il parere, salvo il caso in cui non sia previsto dalle norme o dai principi contabili come nel caso del parere espresso sulla proposta di variazione al bilancio adottata dalla Giunta per motivi d'urgenza. Inoltre, richiama che nell'apposizione del parere sulla variazione di bilancio, l'Organo di revisione deve verificare il rispetto di tutti gli equilibri di bilancio e il divieto di variazioni tra residui e competenza. A tal fine, il parere sulla proposta di variazione al bilancio e sull'assestamento generale (deliberato dal Consiglio entro 31 luglio di ogni esercizio) deve essere articolato in un giudizio di coerenza, attendibilità e congruità. Nello specifico della salvaguardia, è necessario che l'Organo di revisione verifichi la sussistenza degli equilibri, anche nel caso in cui la proposta di deliberazione dia atto del permanere dell'equilibrio generale di bilancio, e quindi non si traduca in una variazione dello stesso.

Ne consegue che vanno verificati:

- l'equilibrio di parte corrente;
- l'equilibrio di parte capitale;
- il crono-programma lavori pubblici;
- l'esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali da riconoscere e finanziare;
- la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE);

(5) Di Andrea Ziruolo.

- la sussistenza di una posizione positiva della tesoreria;
- l'accertabilità ed esigibilità dei residui attivi;
- il rispetto del saldo di finanza pubblica;
- la necessità di finanziamenti in conto esercizio o contribuzione straordinaria da parte degli organismi partecipati;
- la necessità di copertura di perdite anche infrannuali degli organismi partecipati nel rispetto di quanto stabilito dal comma 552 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013 e dal comma 5 dell'art. 14 del D.Lgs. n. 175/2016.

Come su ricordato, l'Organo di revisione deve esprimere il proprio parere sulle modalità di gestione dei servizi strumentali, pubblici locali a rilevanza economica e privi di rilevanza, sia gestiti direttamente che affidati all'esterno e sulle proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni. Si rinvia l'approfondimento di tale ambito al **documento n. 10** che contiene il principio specifico.

Alcune variazioni di bilancio sono conseguenti al riconoscimento di debiti fuori bilancio ex art. 194 TUEL attraverso deliberazione consiliare. Affinché questa obbligazione sorta senza il rispetto delle regole giuridiche contabili possa essere riconoscibile deve essere:

- **certa**, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;
- **liquida**, nel senso che deve essere individuato il soggetto economico creditore, il debito sia definito nel suo ammontare e l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione;
- **esigibile**, nel senso che sia stata fissata la scadenza del pagamento e che esso non sia subordinato a condizione.

Sulle proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio, ma anche sulle transazioni, il principio di revisione individua nei seguenti controlli le attività che devono essere svolte dal revisore:

- verificare, anche a campione, durante l'esercizio, la sussistenza di spese aventi tale natura e imputate in competenza senza un atto di riconoscimento e finanziamento da parte del consiglio;
- verificare il rispetto del principio della competenza;
- verificare l'effettività della copertura finanziaria rispetto ai criteri e alle regole dettati dai principi contabili, con particolare riferimento agli esercizi finanziari successivi al primo;
- esprimere un giudizio di congruità, coerenza e attendibilità;
- verificare che il provvedimento sia trasmesso alla competente Procura della Corte dei conti e se l'Ente

non vi provvede deve comunicare l'inadempienza alla Corte dei conti.

Entrando nel merito del parere al riconoscimento del debito fuori bilancio, il documento commentato richiama l'Organo di revisione a tenere presente che il mancato rispetto del principio della competenza può essere un'irregolarità contabile volutamente determinata per eludere i vincoli di finanza pubblica. Inoltre, al fine di dirimere interpretazioni strumentali delle cosiddette passività pregresse, il principio indica che accanto a quelli che tecnicamente si definiscono "debiti fuori bilancio" si collocano le "passività pregresse" o arretrate. Queste spese, a differenza dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare l'impegno (amministrativo, ai sensi dell'art. 183 TUEL), ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno dato luogo ad un debito in assenza di copertura (mancanza o insufficienza dell'impegno contabile ai sensi dell'art. 191 TUEL). Sul tema delle passività pregresse si sono espresse diverse sezioni di controllo della Corte dei conti, tra cui si segnala la deliberazione della sezione di controllo Lombardia n. 82/2015. Sostanzialmente la Corte dei conti evidenzia che, nel caso in cui l'impegno sia stato a suo tempo assunto, ma i corrispondenti residui siano stati eliminati oppure nei casi in cui, ad esempio sulle utenze, l'Ente riceva in annualità successive richieste di conguaglio su spese a suo tempo impegnate, tali spese possano essere impegnate sulla competenza dell'esercizio e non siano da considerarsi debiti fuori bilancio e conseguentemente non richiedono alcun parere da parte dell'Organo di revisione.

Sulle transazioni, invece, il parere deve essere reso al solo Organo consiliare, il quale è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare la mancata adozione delle proposte espresse dall'Organo di revisione. Nel controllare le transazioni da sottoporre a deliberazione consiliare, l'Organo di revisione verificare:

- l'ammissibilità della transazione;
- la correttezza della procedura;
- la competenza ad autorizzare;
- la dimostrazione della convenienza;
- la corretta imputazione e finanziamento della spesa;

pertanto:

- a) che il contenuto della transazione preveda concessioni reciproche;
- b) che vi sia una controversia giuridica;
- c) che si tratti di diritti disponibili e a contenuto patrimoniale;

d) che le modalità di formazione della volontà amministrativa si fondino su un parere dell'avvocatura dell'Ente, oppure su una relazione, di norma riservata al legale che assiste lo stesso Ente o del responsabile del servizio che ne motiva l'opportunità e la convenienza;

e) che l'atto amministrativo sia motivato ed ispirato a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento e comunque non presenti caratteristiche di manifesta illogicità.

Sui regolamenti di propria competenza, quali il regolamento di contabilità, di economato-provveditorato, di patrimonio e di applicazione tributi locali, i controlli del revisore riguardano:

- la completezza del regolamento e il rispetto dell'autonomia demandata all'Ente sull'autonoma regolamentazione;

- la verifica (per i soli regolamenti tributari) dei principi di adeguatezza, trasparenza, e semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Oltre ai pareri riportati, il principio descrive anche gli altri pareri obbligatori rinvenibili nella norma e nei principi, quali:

- il parere su riaccertamento ordinario dei residui;

- il parere su DUP e nota aggiornamento DUP;

- il parere sul piano di rientro del disavanzo di amministrazione;

- il parere sul piano di riequilibrio finanziario;

- il parere su variazioni bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato;

- il parere sulla proposta di miglioramento su beni di terzi.

Oltre ai pareri correlati alle fasi della programmazione e della gestione, i revisori devono esprimersi anche sugli atti della rendicontazione e ad essa propeedeutici come il parere sul riaccertamento ordinario dei residui. I controlli del revisore devono riguardare la fondatezza giuridica dei crediti accertati e l'esigibilità del credito, pertanto verificato il rispetto delle regole per il riaccertamento, occorre che l'Organo di revisione:

- effettui le verifiche come indicato al punto 9.1 del principio contabile applicato n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011;

- acquisisca l'elenco dei crediti per anno di formazione (occorre effettuare un maggior controllo su quelli costituiti in epoca più remota);

- verifichi con motivate tecniche di campionamento la fondatezza giuridica e quindi oltre agli elementi indicati nell'art. 179 del TUEL, anche la comunicazione al debitore, le azioni fatte per il recupero e la percentuale d'inesigibilità;

- verifichi l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno.

Nel caso in cui alla fine di ciascun esercizio risultino pagamenti non regolarizzati effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, nella propria relazione al rendiconto l'Organo di revisione deve evidenziare tale eccezione rilevando l'effetto prodotto sul risultato d'amministrazione e verificare che contestualmente all'approvazione del rendiconto, sia stato sottoposto al Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio con le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio.

Con riferimento al parere sul rientro da un eventuale disavanzo di amministrazione rilevato dal rendiconto, l'Organo di revisione deve effettuare i seguenti controlli:

a) che il disavanzo di amministrazione sia immediatamente applicato all'esercizio in corso del quale è stato approvato il rendiconto;

b) che la delibera di ripiano contenga l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, e che sia allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante;

c) che nell'adozione della delibera consiliare che approva il piano di rientro, previo parere dell'Organo di revisione, siano individuati i mezzi necessari per ripristinare il pareggio finanziario;

d) che l'utilizzo delle economie di spesa e delle entrate osservi le relative regole;

e) che il parere riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro osservi con attenzione l'attendibilità della relazione;

f) che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nell'originario piano di rientro sia coperto non oltre la scadenza di rientro in corso.

Nel caso in cui l'Ente locale registri una situazione finanziaria che lo ha spinto ad aderire alla procedura *ex-art. 243-bis* del TUEL di ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale (PRFP), l'Organo di revisione deve esprimere il proprio parere entro 90 giorni dalla data di esecutività della relativa delibera ricostruendo correttamente l'obiettivo di riequilibrio (il disavanzo sostanziale al lordo dei debiti fuori bilancio da ripianare) e le misure di cui ai commi 8 e 9 dell'art. 243-bis del TUEL.

Inoltre, l'Organo di revisione deve verificare che la massa passiva sia completa e non sottostimata; a tal

fine deve comprendere anche i debiti fuori bilancio e le eventuali passività potenziali, valutando l'attendibilità e realizzabilità delle misure individuate nel piano.

Approvato il PRFP, i revisori dell'Ente devono controllare che la delibera, corredata del proprio parere, sia stata trasmessa al Ministero dell'Interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti, inoltre devono esprimere parere:

a) sulla relazione dello stato di attuazione del PRFP e del raggiungimento degli obiettivi intermedi del piano stesso da deliberare entro i quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre;

b) sulla relazione finale relativa alla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano;

c) sull'eventuale proposta di rimodulazione o riformulazione del piano.

Il principio di cui al documento n. 2 in analisi, richiama come l'attività di vigilanza 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 applicando i principi contabili generali allegati al D.Lgs. n. 118/2011 suggerendo, nel caso, eventuali azioni correttive che si rendano necessarie;

- la vigilanza sugli equilibri finanziari (anche di cassa);

- la vigilanza sulla gestione economica;

- l'analisi dei risultati;

- la vigilanza sugli organismi partecipati.

Quindi, che il controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica deve essere esercitato attraverso le seguenti attività di sottoscrizione/asseverazione:

- sottoscrizione certificato al bilancio di previsione e del certificato al rendiconto;

- sottoscrizione prospetto delle spese di rappresentanza;

- asseverazione relazione di fine mandato provinciale e comunale;

- sottoscrizione piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa;

- certificazione rispetto degli obiettivi annuali dei saldi di finanza pubblica;

- sottoscrizione del conto annuale delle spese di personale (per approfondimenti principio n. 6);

- certificazione compatibilità dei costi della contrattazione integrativa e dei suoi istituti contrattuali e del limite del trattamento accessorio (per approfondimenti principio n. 6);

- asseverazione dei crediti/debiti con gli Enti strumentali e le società partecipate e del trasferimento di risorse umane nei casi di esternalizzazione dei servizi (per approfondimenti si rinvia al principio n. 10);

Sul bilancio di previsione e sul rendiconto, l'Organo di revisione deve vigilare:

- sottoscrivendo digitalmente il certificato al bilancio di previsione e il certificato al rendiconto previsti dall'articolo 161 del D.Lgs. n. 267/2000 (fino all'esercizio 2018);

- verificando l'invio della certificazione nei termini. La mancata trasmissione dei documenti su richiamati comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie dovute dal Ministero dell'Interno e, con riferimento al certificato al rendiconto, la sottoposizione dell'Ente ai controlli centrali previsti per gli Enti strutturalmente deficitari.

Nello svolgimento della funzione di collaborazione, il documento n. 2 si sofferma anche sul parere che l'Organo di revisione deve esprimere sulla proposta di miglioramento su beni di terzi, A tal riguardo, il parere va formulato sull'atto di impegno che motiva la convenienza per l'Ente ad effettuare tale miglioramento (rif. paragrafo 4.18 dell'Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011). Il parere in questione è obbligatorio solo per le manutenzioni che si traducono in ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di:

- capacità;

- produttività;

- sicurezza;

- vita utile del bene.

Relativamente alla funzione di vigilanza, l'art. 239 TUEL ne individua l'oggetto:

- negli atti di programmazione, gestione e rendicontazione;

- nella vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione, intesa come controllo concomitante per verificare se la gestione si svolge applicando i principi contabili generali allegati al D.Lgs. n. 118/2011 suggerendo, nel caso, eventuali azioni correttive che si rendano necessarie;

- nella vigilanza sugli equilibri finanziari (anche di cassa);

- nella vigilanza sulla gestione economica;

- nell'analisi dei risultati;

- nella vigilanza sugli organismi partecipati.

In particolare, il documento n. 2 focalizza l'attenzione anche sulle spese su cui grava un maggior rischio quali quelle di rappresentanza. Su di esse prevede come i revisori debbano sottoscrivere il relativo prospetto allegato ogni anno al rendiconto secondo la disciplina prevista dall'art. 16, comma 26 del D.L. n. 138/2011 e vigilare che entro dieci giorni il prospetto sia trasmesso alla locale sezione regionale di controllo della Corte dei conti e pubblicato sul sito istituzionale dell'Ente.

Da ultimo, rispetto al mandato elettorale dell'amministrazione in carica, deve vigilare sull'operato complessivo di questa attestando in occasione della relazione di fine mandato che i dati esposti nella relazione, nel rispetto dello schema previsto dal Ministero dell'Interno, sono veritieri e corrispondono ai dati economico-finanziari presenti nei documenti dell'Ente.

L'Organo di revisione, secondo quanto previsto dall'art. 4 del D.L. n. 149/2011, deve firmare la relazione di fine mandato entro quindici giorni dalla sottoscrizione da parte del Sindaco o del Presidente della provincia o città metropolitana, quindi deve controllare che:

- sia trasmessa entro i successivi tre giorni la relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Nel caso di scioglimento anticipato del Consiglio la sottoscrizione della relazione e la certificazione da parte degli organi di controllo interno devono avvenire entro venti giorni dal provvedimento di indizione delle elezioni.

- sia pubblicata sul sito istituzionale dell'Ente entro e non oltre i sette giorni successivi alla data di certificazione, con l'indicazione della data di trasmissione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione (documento n. 3) (6)

Anticipati nel documento n. 2, nel documento n. 3 i principi trovano il loro approfondimento relativamente agli atti di programmazione e sul bilancio di previsione.

Il sommario del documento prevede che i controlli devono riguardare la programmazione e il documento unico di programmazione (DUP), quindi il bilancio di previsione (BP) attraverso controlli generali e specifici quali:

- la verifica degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi precedenti;

- la verifica della coerenza interna ed esterna e della veridicità;
- la valutazione della manovra sulle entrate e sulle spese;
- ulteriori verifiche.

Quindi disciplina i controlli sugli obblighi successivi. Come richiamato, il documento n. 3 disciplina l'attività di revisione sulla programmazione partendo dal DUP in quanto costituisce il presupposto indispensabile per l'approvazione del BP. Presupposto che trova la sua cristallizzazione nell'art. 170 TUEL che all'ultimo comma riporta come il regolamento di contabilità deve prevedere i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del DUP.

Sebbene il termine non sia ordinatorio, ogni anno la Giunta deve presentare il DUP al Consiglio per le conseguenti deliberazioni entro il 31 luglio (termine previsto dall'articolo 151 del TUEL). In questa circostanza non è necessario che l'Organo di revisione rilasci il proprio parere poiché esso è dovuto sulla proposta sottoposta alla discussione dell'Organo consiliare e non sull'atto di Giunta. Delibera di Consiglio che deve avvenire entro il 15 novembre dell'esercizio precedente a quello del periodo cui il DUP si riferisce ma anche in questo caso il termine non è perentorio, pertanto è sufficiente che il DUP sia deliberato prima del BP, anche semplicemente al punto dell'ordine del giorno precedente della stessa seduta.

Il controllo da svolgere sul DUP è volto a verificare che l'azione dell'Ente sia orientata al rispetto del principio contabile applicato della programmazione allegato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011. Inoltre, affinché il DUP abbracci l'intera attività dell'Ente, al suo interno devono essere inseriti tutti gli strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'Ente di cui il legislatore, compreso quello regionale e provinciale, prevede la redazione e approvazione. In particolare, nel DUP confluiscono:

- la programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità a un programma triennale ed elenco annuale, di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 50/2016;
- la programmazione degli acquisti di forniture e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all'art. 21, comma 6 del D.Lgs. n. 50/2016;
- la programmazione del fabbisogno di personale;
- il piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali;

(6) Di Andrea Ziruolo.

- piano triennale di contenimento della spesa di cui all'art. 2, commi 594 e 599, Legge n. 244/2007;
- gli ulteriori strumenti di programmazione obbligatori per legge.

I documenti su richiamati se inclusi nella proposta di DUP al Consiglio sono approvati senza necessità di ulteriori deliberazioni, se non inclusi, invece, devono essere autorizzati con autonome delibere ma sempre prima di quella di approvazione della nota di aggiornamento del DUP in quanto servono a conferire attendibilità a quest'ultimo.

Infatti, nel caso in cui i singoli documenti di programmazione obbligatori per legge abbiano termini di adozione o approvazione che scadono prima o dopo i termini di adozione o approvazione del DUP, tali documenti devono essere adottati o approvati autonomamente dal DUP, fermo restando il successivo inserimento degli stessi nel DUP o nella sua nota di aggiornamento. In questa circostanza i revisori devono esprimere parere sui singoli atti autonomi. Gli atti a cui si fa riferimento e che devono essere contenuti nella seconda parte della sezione operativa del DUP sono:

- il piano di fabbisogno di personale;
- il piano delle opere pubbliche, che dovrà essere redatto in base a cronoprogrammi finanziariamente sostenibili;
- il piano delle valorizzazioni e delle alienazioni, che dovrà essere preceduto da un atto ricognitorio sui beni patrimoniali disponibili;
- il piano biennale di forniture e servizi;
- nonché quegli ulteriori strumenti di programmazione per i quali il legislatore prevede un obbligo di redazione e approvazione.

I documenti di programmazione per i quali la legge non prevede termini di adozione o approvazione devono essere inseriti nel DUP.

Sulla proposta di deliberazione sottoposta all'approvazione del Consiglio, l'Organo di revisione esprime il proprio parere attestando la coerenza, l'attendibilità e la congruità del DUP oppure rilevando le criticità sempre in ordine alla coerenza, all'attendibilità e alla congruità. A tal fine deve verificare preliminarmente la conformità documentale del DUP e la rispondenza con il principio contabile 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011, quindi la coerenza interna ed esterna del documento, anche con riferimento al programma di mandato (sul quale l'Organo di revisione non è però tenuto a esprimere il parere).

Nel verificare la corrispondenza al principio 4/1, l'Organo di revisione deve riscontrare la presenza dei contenuti minimi richiesti dal principio e

che variano in funzione delle dimensioni demografiche dell'Ente. In merito alle spese di investimento è necessario verificare la coerenza dei documenti di programmazione, con particolare riferimento alla previsione del fondo pluriennale vincolato.

Analogamente al DUP, l'Organo di revisione è tenuto ad esprimere un parere obbligatorio sulla proposta di BP secondo quanto stabilito dal comma 1, lett. b) n. 2, dell'art. 239 TUEL, che, riferendosi a un documento di programmazione, deve consistere in un giudizio articolato di coerenza, attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti e congruità (comma 1-bis).

Il parere, da esprimere nei termini indicati nel regolamento di contabilità, deve tenere conto:

- dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153 del TUEL;
- delle variazioni rispetto all'esercizio precedente;
- degli effetti correlati allo sfioramento dei parametri di deficitarietà strutturale;
- di ogni altro elemento utile;

e deve suggerire all'Organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. L'Organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'Organo di revisione.

Approvato il bilancio entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente il triennio di riferimento del documento, l'Organo di revisione deve vigilare anche sugli adempimenti successivi.

Come anticipato, i **controlli sul BP** possono essere distinti in **generali** e **specifici**. Tra **quelli generali** vi è la verifica sullo schema del BP predisposto e approvato dalla Giunta e che allo stesso siano allegati i documenti previsti:

- nell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n. 118/2011 (tra cui: il prospetto del risultato esplicativo del presunto risultato di amministrazione; il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del Fondo pluriennale vincolato (FPV); il prospetto del FCDE, la nota integrativa ecc.);
- nell'art. 172 del TUEL (l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione dei documenti di bilancio precedenti; le deliberazioni sulla qualificazione e prezzi di cessione delle aree e fabbricati da destinarsi a residenza, alle attività produttive e terziarie; le deliberazioni attinenti ad aliquote e tariffe; la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà).

Affinché sia possibile motivare il parere sul bilancio è necessario che siano disponibili i seguenti documenti:

- il DUP e i relativi allegati;
- la delibera della Giunta comunale di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- la proposta del Consiglio di conferma o variazione delle aliquote e tariffe per i tributi locali;
- le deliberazioni con le quali sono determinate le tariffe per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- il programma delle collaborazioni autonome di cui all'art. 46, comma 2 del D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008;
- il limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione di cui all'art. 46, comma 3, del D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008; quindi le determinazioni riguardanti:
- il limite massimo delle spese per il personale a tempo determinato, con convenzione e con collaborazione coordinata e continuativa (art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010);
- i limiti massimi di spesa disposti dagli art. 6 e 9 del D.L. n. 78/2010 e da successive norme di finanza pubblica, applicabili all'Ente;
- la sussistenza dei presupposti per le condizioni di cui all'art. 1, commi 138, 146 e 147 della Legge n. 228/2012; (acquisto immobili, spese di consulenza);
- l'elenco delle spese finanziate con i proventi dei titoli abilitativi edilizi e relative sanzioni di cui all'art. 1 comma 460 Legge n. 232/2016;
- l'elenco delle entrate e spese non ricorrenti.

Nell'ambito dei controlli generali, i revisori devono acquisire:

- i documenti e i prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- prospetto analitico delle spese di personale previste nel bilancio come individuate dal comma 557 e ss. dell'art. 1 della Legge n. 296/2006;
- il parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, comma 4, del TUEL in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte in bilancio annuale o pluriennale. Ultimata la descrizione dei **controlli** generali, il documento n. 3 richiama quelli **specifici** che i revisori devono svolgere sul BP; in particolare devono:
- verificare che il bilancio sia stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'Ente,

del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'ordinamento vigente;

- verificare l'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste.

Affinché sia verificata l'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese previste nel BP, occorre che l'Organo di revisione controlli:

- la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'Ente e ai limiti posti dalla legge, incluso il recupero dell'evasione tributaria;
- la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda, incluse le entrate derivanti dalle sanzioni al codice della strada;
- la previsione delle entrate da titoli edilizi;
- la previsione di spesa per il personale, tenuto conto della programmazione del fabbisogno;
- la previsione di spesa per il rimborso delle rate dei prestiti;
- il rispetto dei limiti di spesa applicabili all'Ente;
- le previsioni delle spese di investimento;
- il rispetto dei vincoli per l'indebitamento.

Tra i **controlli specifici** vi sono quelli sul rispetto degli equilibri indicati dal comma 6 dell'articolo 162 del TUEL, rappresentati anche in un prospetto allegato al bilancio. In particolare, il documento n. 3 richiama che i controlli devono soffermarsi sul rispetto dei vincoli di destinazione per i titoli abilitativi e sulle deroghe concesse dal legislatore in merito alla possibilità di destinare entrate in conto capitale alla gestione corrente proprio perché consentono il raggiungimento delle condizioni di equilibrio in deroga ai principi contabili ordinari.

Verifica analoga deve essere condotta sulle entrate e spese a carattere non ripetitivo, si ricorda che le prime non possono essere impiegate a copertura di spese non ripetitive. Tra le entrate non ripetitive vanno considerate, oltre a quelle introdotte da meno di cinque anni, anche le entrate eccedenti la media dell'ultimo quinquennio distinte per tipologia.

Il rispetto dell'equilibrio complessivo è conseguente al rispetto degli equilibri particolari, pertanto occorre controllare:

- l'equilibrio di parte corrente;
- l'equilibrio di parte capitale;
- il crono-programma lavori pubblici;
- l'esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali da riconoscere e finanziare.

Verificati gli equilibri, l'Organo di revisione deve svolgere i propri controlli sui risultati di competenza e di cassa, sulla eventuale presenza di debiti fuori bilancio in fase di riconoscimento e altre passività

potenziali gravanti sull'Ente nonché sul ripiano pluriennale di un eventuale disavanzo.

Sull'attendibilità delle previsioni occorre sempre tenere presente il *trend* storico, infatti, il ciclo gestionale, pur guardando prospetticamente al futuro, non può prescindere dalle conseguenze del "passato".

Ultimati i riscontri contabili, nella stesura del parere è necessario indicare espressamente se nella corrente gestione o nella precedente (nel caso in cui il bilancio sia deliberato oltre il 31 dicembre):

- sono salvaguardati gli equilibri di bilancio;
- non risultano debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
- sono state rispettate le disposizioni sul contenimento delle spese del personale;
- non sono richiesti finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Tra le specificità gestionali in cui l'Ente può trovarsi, il documento n. 3 si sofferma sul recupero di un eventuale disavanzo di amministrazione. Pertanto, nel caso di ripiano pluriennale del disavanzo i revisori devono indicare se il ripiano rispetta le prescrizioni di legge. In particolare, devono verificare se il disavanzo applicato corrisponde alla quota da ripianare sulla base delle varie fonti che lo hanno determinato per cui sono previste varie modalità e tempi di riassorbimento (i.e. disavanzo ordinario *ex art. 188 TUEL*; disavanzo da riaccertamento straordinario *ex art. 3, D.Lgs. n. 118/2011*, eventuale disavanzo oggetto di PRFP).

Nello svolgimento dei controlli specifici, l'Organo di revisione deve verificare il rispetto del principio generale n. 10 di cui all'Allegato 1 al D.Lgs. n. 118/2011 relativo alla coerenza interna ed esterna ovvero che ci sia un nesso logico fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione. La coerenza interna del sistema di bilancio implica che in sede preventiva, tutti gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale devono essere conseguenti alla pianificazione dell'Ente e che i criteri di valutazione delle singole poste devono essere conformi ai postulati e principi contabili generali. Il riferimento anche alle fasi della gestione e della rendicontazione sopra richiamato e presente nel principio di revisione in analisi è da rinvenire nel collegamento che la gestione e la rendicontazione hanno sull'attendibilità della previsione.

La coerenza esterna, invece, comporta il rispetto delle scelte strategiche di altri livelli di governo sia europei, sia della Repubblica, quali Stato e Regioni prevalentemente, di cui al principio generale n. 5 dell'Allegato 1 al D.Lgs. n. 118/2011 relativo alla

veridicità. In particolare, il principio evidenza che nella valutazione si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste.

I controlli specifici da svolgere per verificare l'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese previste devono essere condotti su:

- la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'Ente e ai limiti posti dalla legge;
 - la previsione per recupero evasione tributaria;
 - la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda individuale;
 - la previsione delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazioni del codice della strada;
 - la previsione delle entrate derivanti da titoli abilitativi;
 - la previsione di spesa del personale;
 - la previsione di spesa per rimborso delle rate dei prestiti;
 - il rispetto dei vincoli e limiti di spesa;
 - la corretta quantificazione del fondo di riserva di competenza e di cassa, del FCDE e del fondo rischi.
- Altri controlli devono essere svolti sul rispetto dei vincoli di finanza pubblica, ne consegue che occorre verificare:
- la spesa di personale e rispetto del limite delle assunzioni;
 - la spesa di personale relativamente al lavoro flessibile;
 - il limite al trattamento accessorio e alla contrattazione decentrata integrativa;
 - i limiti posti dall'art. 6 del D.L. n. 78/2010 (riduzione dei costi degli apparati amministrativi), ove applicabili all'Ente;
 - i limiti posti dall'art. 5 comma 2 del D.L. n. 95/2010 (riduzione spese per acquisto e gestione autovetture), se applicabili all'Ente;
 - i vincoli posti dall'art. 12 del D.L. n. 98/2011 (limite all'acquisto di immobili), se applicabili all'Ente;
 - i limiti posti dall'art. 1 commi 512 e 516 della Legge n. 208/2015 (limiti alle spese di informatica).

Il controllo del rispetto dei limiti di indebitamento si rende necessario per verificare e attestare nel parere il rispetto dei limiti all'indebitamento *ex art. 204 TUEL*, la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la sostenibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento.

Altro controllo ineludibile da parte dell'Organo di revisione è quello relativo alla verifica della congruità del FCDE. Il controllo deve accertare la correttezza delle modalità di calcolo del fondo e il rispetto della percentuale minima di accantonamento. A tal fine, l'attività di controllo deve essere estesa anche alle

motivazioni inserite nella nota integrativa che hanno portato al metodo di calcolo scelto, alle eventuali entrate escluse dal calcolo, alla eventuale scelta della facoltà di accantonamento graduale e alle altre informazioni utili.

Riscontrata la corretta determinazione della previsione del FCDE, il controllo va poi posto sulla congruità dei fondi rischi. A tal fine, occorre verificare che la previsione comprenda:

- accantonamenti per contenzioso sulla base del punto 5.2 lett. h) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011);
- accantonamenti per indennità fine mandato sulla base del 5.2 lett. i) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011);
- accantonamento a copertura di perdite organismi partecipati sulla base di quanto disposto dal comma 552 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013;
- accantonamento a copertura di perdite di società partecipate sulla base di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 21 del D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175.

Approvato il BP da parte dell'Organo consiliare, i revisori devono svolgere ulteriori controlli:

- sugli adempimenti in materia di PEG, limitatamente al rispetto degli obblighi di pubblicazione del BP e del PEG sul sito internet dell'Ente, nella sezione dedicata ai bilanci dell'amministrazione trasparente. Nel sito internet dell'Ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il BP assestato e il PEG assestato.
- sugli adempimenti relativi alla trasmissione alla BDAP nei termini e secondo le modalità previste dalla legge tenuto conto della possibilità di inviare i bilanci allo stato "approvato dalla Giunta", per verificare l'esistenza di errori e operare le eventuali correzioni prima dell'approvazione da parte del Consiglio.

Nel caso in cui non sia stato effettuato l'invio dei dati alla BDAP nei termini, la sanzione prevista è il divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale; il mancato invio dei dati nei termini comporta altresì la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno (a decorrere dal 1° novembre 2019 con riferimento al bilancio di previsione 2019).

Infine, dopo la deliberazione del BP e con i tempi e modi definiti di volta in volta dalla Corte dei conti,

l'Organo di revisione deve trasmettere una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte stessa (art. 1, comma 166 ss. Legge n. 266/2005).

I controlli sul rendiconto (documento n. 5) (7)

Nell'ambito dell'attività dell'organo di revisione economico-finanziaria un adempimento di decisiva rilevanza, anche in funzione degli impatti che possono scaturire, è certamente costituito dal rendiconto della gestione, che "chiude" il ciclo della gestione annuale.

L'importanza informativa (e non solo) del documento è fondamentale, dal momento che - osservando la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale - evidenzia la sussistenza (o meno) dei molteplici equilibri che devono necessariamente presidiare la gestione dell'Ente locale.

Sul punto, e sull'adempimento, il **principio di vigilanza e controllo n. 5** ricorda efficacemente che la relazione dell'Organo di revisione sullo schema di rendiconto contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione per quanto di propria competenza.

È anche da segnalare, per completezza, che la dimensione economico-patrimoniale, rispetto all'attività dell'organo di revisione economico-finanziaria, è comunque analizzata in un altro **documento, il n. 9**, relativo specificamente ai controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale.

Schema di relazione

In questo ambito, ad evidenza, il principio ha un'impostazione tendenzialmente sintetica, considerando che annualmente il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili propone uno schema di relazione, chiaramente adattabile, che tiene conto progressivamente delle novità normative che intervengono per effetto dell'evoluzione legislativa.

La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato e dà atto delle verifiche sulle attestazioni relativi ai tempi di pagamento e, per le variazioni di bilancio non soggette a parere, dell'esistenza dei presupposti di legge.

(7) Di Marco Rossi.

L'Organo di revisione, ai fini della relazione al rendiconto effettua controlli in ordine alla completezza della documentazione ed alla corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili, in vista del rilascio dell'attestazione di corrispondenza ai risultati.

Fondamentale è richiamare la puntualizzazione successiva, che rinvia proprio allo schema di relazione al rendiconto sulla gestione predisposto e pubblicato annualmente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili, che - tuttavia - deve essere adattato in funzione delle caratteristiche, delle dimensioni e delle criticità dell'Ente Locale.

Il primo controllo rilevante è di tipo documentale e riguarda la completezza e la conformità del corredo predisposto, tanto in ordine ai referti principali (conto del bilancio, conto economico e stato patrimoniale) quanto in ordine agli allegati previsti.

Controllo di corrispondenza

Il controllo di corrispondenza, invece, riguarda i seguenti profili rilevanti:

- a) regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili e alle norme regolamentari e in particolare il rispetto dei principi contabili della competenza finanziaria potenziata e della competenza economico-patrimoniale allegati al D.Lgs. n. 118/2011;
- b) corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni, riscossioni/pagamenti, accertamenti/impegni, residui);
- c) conformità alle disposizioni di legge;
- d) equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro;
- e) corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;
- f) inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario;
- g) corretta rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e competenza;
- h) correttezza nella gestione degli agenti contabili;
- i) regolare tenuta degli inventari;
- j) corretta e completa redazione della relazione sulla gestione;

k) rispetto degli obblighi in materia di dichiarazione annuale, IVA e IRAP e alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

Corrispondenza dei risultati

Nell'ambito dei controlli finalizzati all'attestazione della corrispondenza dei risultati, poi, il principio riconosce particolare rilevanza ai seguenti aspetti, che meritano particolare considerazione:

- a) risultato della gestione di cassa, distinguendo anche la cassa vincolata, conciliato con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale;
- b) risultato della gestione finanziaria di competenza (accertamenti di competenza meno impegni di competenza). Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause;
- c) equilibri del bilancio di competenza a rendiconto distinti in parte corrente, parte capitale ed equilibrio finale;
- d) risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione;
- e) esigibilità dei residui attivi ai fini dell'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione;
- f) rispetto dei limiti di indebitamento ed il divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle di investimento;
- g) rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale;
- h) andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di ripianare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione;
- i) predisposizione del conto economico, che sia stato rispettato il principio di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione;
- l) conto del patrimonio, la rilevazione dei beni e rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'Ente locale e suscettibili di valutazione;
- m) superamento dei parametri strutturalmente deficitari;
- n) presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti;
- o) rispetto dei vincoli di destinazione (ad esempio sanzioni del codice della strada, imposta di soggiorno, etc.).

Accantonamenti

Un passaggio di notevole importanza, tra quelli che caratterizzano l'attività degli organi di revisione economico-finanziaria, è certamente costituito, nella fase della rendicontazione, dai controlli relativi agli accantonamenti da realizzare.

In particolare, l'organo di revisione verifica la congruità del Fondo crediti dubbia esigibilità, in particolare che esso sia determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione e che non sia destinato ad altro utilizzo.

Per gli altri accantonamenti in particolare l'organo di revisione deve accertare:

- a) la congruità degli accantonamenti per potenziale soccombenza per contenziosi;
- b) che le quote accantonate del risultato di amministrazione siano utilizzate solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono state accantonate e liberate dal vincolo solo quando si accerta che la spesa/passività potenziale non può verificarsi.

Rilevante è, altresì, la verifica (richiesta all'organo di revisione) della relazione sulla gestione, quale documento illustrativo della gestione dell'Ente locale, allo scopo di riscontrare che riporti tutti gli elementi stabiliti dal legislatore, i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e ogni informazione utile ad una migliore comprensione dei risultati contabili.

Tra gli aspetti salienti di cui la relazione deve dare conto sono senz'altro da evidenziare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri Enti strumentali e società partecipate, alla luce anche della circostanza che talora emergono scostamenti che devono essere oggetto di regolarizzazione.

Nell'ipotesi di Ente locale con organismi strumentali, l'organo di revisione controlla che, contestualmente al rendiconto della gestione, l'Ente locale approvi il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli organismi strumentali, ad esempio le istituzioni, nel rispetto della disciplina dei tempi e delle modalità di acquisizione dei documenti stabiliti dall'Ente Locale.

La verifica della gestione del personale (documento n. 6) (8)

Il documento n. 6 si presenta di particolare rilevanza, in quanto interessa i **controlli sui vincoli di assunzione e sulle spese di personale**, concernenti un ambito sul quale tradizionalmente il legislatore ha ritenuto di intervenire in modo significativo, attribuendo specifici compiti agli organi di revisione economico-finanziaria.

Si tratta di una materia, tra l'altro, fortemente dinamica e specialistica, che richiede agli organi di controllo un'attenzione rilevante, anche alla luce dell'incidenza delle risorse assorbite, posto che, nell'ambito della gestione finanziaria, l'incidenza del "fattore" personale non è marginale.

Non va neppure dimenticato che, sul punto, gli organi di controllo sono chiamati a talune verifiche/attestazioni di particolare importanza, come emerge considerando l'attività che deve essere svolta in relazione alla contrattazione decentrata, tanto della dirigenza quanto del comparto.

Sul tema, secondo il documento e considerando il quadro normativo in essere, gli organi di revisione economico-finanziaria sono chiamati a verificare:

- a) le dinamiche della spesa di personale aggregata;
- b) le spese per rapporti di lavoro flessibile;
- c) le risorse destinate al trattamento economico accessorio;
- d) il *turn over*;
- e) i fondi incentivanti ed i costi della contrattazione decentrata;
- f) altri aspetti rilevanti.

Vincoli di spesa

In relazione all'obiettivo di contenimento delle spese di personale (ma analoghe considerazioni valgono, *mutatis mutandis*, per i vincoli in materia di rapporti di lavoro flessibile) l'Organo di revisione è tenuto a riscontrare:

- a) in sede di bilancio di previsione, il rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale oltre che il rispetto tendenziale del limite nell'esercizio precedente, dandone atto nell'ambito dello specifico parere richiesto;
- b) durante la gestione, il permanere del rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale, soprattutto in relazione ai provvedimenti (come le variazioni di bilancio) che sono destinati a produrre un impatto su queste ultime anche in chiave prospettica;
- c) in sede di rendiconto, l'effettivo rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale, dandone atto nell'ambito della relazione;
- d) nell'esercizio successivo a quello di mancato rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale, l'effettiva applicazione dei meccanismi sanzionatori previsti.

Il riscontro, più dettagliatamente, deve avvenire preliminarmente operando il confronto tra:

(8) Di Marco Rossi.

i) da una parte, il valore storico dell'ammontare della spesa di personale sostenuta dall'Ente locale, come risultante da documenti ufficiali dell'Ente o dai documenti predisposti dall'Organo di revisione;
 ii) il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell'esercizio di riferimento, sulla base delle risultanze contabili e previo riscontro della sua correttezza, congruità e completezza.

Non può, infatti, trattarsi di un riscontro meramente formale e puramente aritmetico (destinato a realizzare il semplice confronto numerico degli importi), essendo necessario un approccio più sostanziale, finalizzato a riscontrare la corrispondenza e congruità degli importi che formano oggetto del confronto.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati, così, l'Organo di revisione provvede allo svolgimento di controlli, anche su base campionaria, sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa (ad esempio legate agli arretrati contrattuali ovvero alle spese eterofinanziate), oltre che in relazione alla loro conformità normativa.

Trattamento accessorio

Analoghe considerazioni possono valere avuto riguardo ai vincoli in materia di trattamento accessorio, oggi derivanti dal D.Lgs. n. 75/2017 ed essenzialmente legati alla corrispondente spesa sostenuta nel corso dell'esercizio 2016 (fatte salve alcune eccezioni).

Come osserva correttamente il documento, il vincolo non riguarda esclusivamente le risorse che confluiscono in appositi fondi specificamente previsti dalla disciplina contrattuale, ma può riguardare, a seconda delle fattispecie, anche somme ed importi che non affluiscono a fondi incentivanti ma che gravano direttamente sul bilancio dell'Ente locale.

Il vincolo, inoltre, non interessa le fattispecie e gli incentivi che, sulla base della legge e delle indicazioni della magistratura contabile, non vi sono ricompresi, ferma restando l'esigenza di garantire la necessaria omogeneità del raffronto realizzato.

Anche in questo caso, infatti, l'organo di revisione economico-finanziaria non deve solo procedere ad eseguire un confronto "matematico" delle diverse grandezze in gioco, ma deve riscontrare la congruità e la conformità delle modalità con le quali è avvenuta la loro determinazione quantitativa.

Turn over

L'organo di revisione, ancora, deve verificare il rispetto dei vincoli in materia di *turn over*, che tradizionalmente hanno limitato e contingentato le facoltà assunzionali delle Amministrazioni pubbliche, anche locali.

Rispetto al ruolo dei revisori, in questo caso, sussiste anche una specifica previsione legislativa (contenuta nell'art. 19 della Legge n. 448/2001), secondo la quale:

"a decorrere dall'anno 2002 gli organi di revisione contabile degli Enti Locali di cui all'articolo 2 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, accertano che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa di cui all'articolo 39 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate".

Proprio in tale sede l'organo di revisione acquisisce la determinazione degli spazi assunzionali eseguita dall'Ente e procede al riscontro, eventualmente su base campionaria, della quantificazione effettuata anche rispetto al costo delle cessazioni intervenute, tenuto conto tanto delle capacità di bilancio quanto dei vincoli di contenimento della spesa di personale.

Costi contrattazione decentrata

Fondamentale, poi, sulla base delle disposizioni contenute pure nei contratti collettivi nazionali è l'apporto degli organi di revisione economico-finanziaria in ordine alla contrattazione decentrata.

Secondo l'art. 40-bis del D.Lgs. n. 165/2001, infatti, il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di

legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corrispondenza dei trattamenti accessori, è effettuato, negli Enti Locali, proprio dall'organo di revisione economico-finanziaria.

Si tratta di un passaggio fondamentale, anche alla luce della circostanza che 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.

In proposito, la verifica di competenza dell'Organo di revisione dovrebbe riguardare:

- a) il rispetto dei vincoli normativi in materia di destinazione di risorse al trattamento accessorio;
- b) la corretta applicazione degli istituti previsti dalla contrattazione collettiva nazionale;
- c) la compatibilità dei costi della contrattazione decentrata con gli stanziamenti del bilancio di previsione;
- d) la conformità delle risorse riportate nel fondo per il trattamento accessorio (distintamente per la dirigenza e per il comparto) con le disposizioni che ne disciplinano la costituzione;
- e) la sussistenza delle condizioni che legittimano l'inserimento di risorse aggiuntive, come il rispetto del pareggio di bilancio e l'adempimento degli obblighi richiamati dall'art. 40-bis, comma 7, del D.Lgs. n. 165/2001.

Se tali considerazioni valgono in relazione alla contrattazione decentrata, opportunamente, il principio sottolinea che, qualora la normativa o i principi contabili prevedano la certificazione della costituzione del fondo per il trattamento accessorio del personale in una fase precedente rispetto alla sottoscrizione della contrattazione decentrata, l'organo di revisione vi provvede sulla base:

- 1) della consistenza del fondo certificato nell'esercizio precedente;
- 2) delle dinamiche caratterizzanti il personale rispetto all'esercizio precedente;
- 3) dei vincoli in materia di risorse destinate al trattamento accessorio;
- 4) delle direttive formulate dall'organo esecutivo.

Regolarità della gestione

Valorizzando la logica di processo che caratterizza la revisione aziendale, il documento richiama, infine, l'attenzione degli organi di controllo su una serie di aspetti importanti, da riscontrare con approccio campionario, riguardanti in particolare:

- a) la gestione dei buoni pasto;
- b) la rilevazione delle presenze e delle assenze;
- c) l'elaborazione cedolini;
- d) la gestione straordinario e ferie.

I controlli sull'indebitamento (documento n. 7) (9)

Il documento n. 7 si occupa del tema dell'indebitamento, che - rispetto al ruolo e alle funzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria - presenta particolare importanza alla luce di quanto stabilito specificamente dall'art. 239 del D.Lgs. n. 267/2000.

Quest'ultimo, infatti, esplicitamente individua, tra gli aspetti che devono essere sottoposti al parere dell'organo di revisione economico-finanziaria, tanto le proposte di ricorso all'indebitamento quanto le proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia.

Tra l'altro, il concetto di indebitamento deve essere inteso in senso ampio, contemplando anche le fattispecie previste dalla Legge n. 350/2013, riguardanti più specificamente:

- a) assunzioni di mutui;
- b) emissioni di prestiti obbligazionari;
- c) aperture di credito;
- d) cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e ad attività finanziarie e non finanziarie;
- e) somma incassata al momento del perfezionamento di operazioni sui derivati;
- f) leasing finanziario;
- g) il residuo debito garantito dall'Ente a seguito della definitiva escussione della garanzia.

Controlli

Il controllo sull'indebitamento si rende necessario, più in particolare:

- a) 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;
- b) in sede di gestione, per verificare se gli atti d'indebitamento rispettano le regole di legge e la corretta rilevazione contabile delle entrate e delle spese;
- c) in sede di rendicontazione, 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. Considerando il potenziale impatto sulla gestione finanziaria dell'indebitamento, è utile sottolineare che l'organo di revisione deve prestare particolare attenzione nella prospettiva di evitare che possa diventare un fattore non controllabile di spesa corrente, creando nel tempo uno squilibrio finanziario sui bilanci.

Data la rilevanza, il documento ricorda che - in forza di uno specifico precetto di rango costituzionale - l'indebitamento è consentito esclusivamente per la realizzazione degli investimenti, con un vincolo che è altresì assistito da specifiche sanzioni che, *a fortiori*, richiedono particolare attenzione.

(9) Di Marco Rossi.

Sanzioni

Gli amministratori che hanno assunto le deliberazioni, infatti, in violazione delle disposizioni di legge 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.

Chiarito il quadro generale, anche afferenti i controlli di ampia portata che devono essere realizzati, il documento in esame affronta il ruolo dell'organo di revisione avuto riguardo alle diverse operazioni a cui possono fare ricorso le amministrazioni pubbliche Locali, offrendo delle indicazioni più puntuali.

Così, ad esempio, nell'ipotesi di rinegoziazione, 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.

In ordine, invece, al ricorso agli strumenti di finanza derivata, l'Organo di revisione deve appurare che l'Ente non effettui operazioni vietate e nel caso di mancato rispetto delle disposizioni normative è tenuto segnalare la fattispecie con apposita comunicazione alla Corte dei conti.

I controlli sugli agenti contabili (documento n. 8) (10)

Gli agenti contabili costituiscono il contenuto del **documento n. 8** che, pertanto, interessa tali peculiari figure che operano all'interno degli Enti Locali e sulle quali gli artt. 223 e 239 del D.Lgs. n. 267/2000 prevedono specifiche e sistematiche forme di controllo proprio da parte (proprio) degli organi di revisione economico-finanziaria.

Questi ultimi, in particolare, sono testualmente chiamati con "cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili", sulla base di un'attività che può risultare tendenzialmente significativa (anche sul piano quantitativo) in considerazione della numerosità degli agenti contabili nell'ambito delle amministrazioni pubbliche Locali.

Logica campionaria

Opportunamente, sul punto, il documento evidenzia che la verifica periodica e trimestrale, in presenza di un numero rilevante di agenti contabili, può avvenire, per la generalità degli aspetti indicati, con il

metodo del campionamento, combinato con un'adeguata rotazione nel triennio di svolgimento della funzione.

Peraltro, è anche evidenziato il suggerimento, che l'organo di revisione potrebbe fare proprio, relativo all'opportunità di realizzare il contenimento del numero degli agenti contabili, valorizzando l'articolazione in subagenti e cassieri/ fiduciari che riconducono la loro gestione agli agenti contabili principali.

Contenuti della verifica

Un altro aspetto importante sottolineato concerne i contenuti della verifica periodica da realizzare, che non può essere intesa come una pura e semplice verifica di cassa, dovendo (come più volte rimarcato dalla magistratura contabile) riguardare più genericamente la regolarità della gestione.

La verifica, infatti, deve accertare:

- a) il corretto svolgimento delle procedure;
- b) la regolarità dell'aggiornamento e delle rilevazioni;
- c) la corrispondenza della giacenza fisica con le risultanze "di diritto" della contabilità;
- d) il corretto adempimento degli obblighi di rendicontazione;
- e) l'adempimento degli obblighi fiscali;
- f) la conformità dell'attività rispetto alle previsioni regolamentari.

Chiariti tali aspetti preliminari sono, poi, esaminati i controlli che devono essere esercitati, tanto di carattere generale quanto di carattere specifico, avuto riguardo alle diverse tipologie di agenti contabili che operano nell'ambito delle amministrazioni Locali.

Controlli generali

I controlli generali interessano soprattutto la disciplina regolamentare (allo scopo di garantirne la congruità), la completezza e l'aggiornamento dell'anagrafe degli agenti contabili e la rendicontazione giurisdizionale (in termini di congruità e tempestività) che deve essere trasmessa dagli agenti all'Ente e da quest'ultima alla Sezione Giurisdizionale competente per territorio della Corte dei conti.

Controlli specifici

I controlli più specifici sono, *in primis*, declinati per il tesoriere, che costituisce il principale agente contabile, se si considera l'importo delle risorse gestite.

È così affermato che i controlli trimestrali hanno lo scopo di conciliare il fondo di cassa al termine del

(10) Di Marco Rossi.

trimestre, risultante dalle scritture contabili del tesoriere con quelle dell'Ente locale, e di verificare la regolarità della gestione tenuto conto delle pattuizioni contenute nella convenzione di tesoreria.

A tale fine, occorre verificare, con motivate tecniche di campionamento:

- a) i mandati emessi in conto competenza e residui e mandati annullati, come dal giornale dei mandati;
- b) le reversali emesse in conto competenza e residui e reversali annullate, come dal giornale delle reversali;
- c) le operazioni da regolarizzare relativamente alle reversali non incassate e ai mandati da pagare;
- d) le operazioni da regolarizzare riferite alle riscossioni senza reversali e ai pagamenti senza mandati;
- e) le operazioni di prelievo dai conti correnti diversi dal conto di tesoreria secondo la periodicità prevista.

È, inoltre, necessario effettuare la conciliazione tra il saldo di tesoreria e i fondi presso la Banca d'Italia ed eseguire la verifica della cassa vincolata e della corrispondenza fra il saldo vincolato risultante all'Ente Locale e quello risultante presso la tesoreria.

In occasione della verifica periodica, il documento richiama l'attenzione sul ricorso all'anticipazione di tesoreria, allo scopo di riscontrare che rispetti i limiti previsti dall'ordinamento finanziario e contabile, sia stata autorizzata con delibera dell'organo esecutivo e risulti coerente con le condizioni stabilite nella convenzione di tesoreria soprattutto in riferimento ai tassi applicati.

Puntuali, poi, si presentano le indicazioni del principio in ordine alla verifica della gestione economica, posto che sono precisati ed elencati gli elementi sui quali dovrebbe verte il controllo da eseguire.

Quest'ultimo in particolare dovrebbe riguardare:

- a) la conformità al regolamento di contabilità delle tipologie di spesa e del loro ammontare;
- b) la corretta rendicontazione periodica delle spese;
- c) l'assunzione dei relativi impegni in contabilità;
- d) il periodico reintegro del fondo economico;
- e) la tenuta e l'aggiornamento del registro di cassa;
- f) il rispetto dei limiti dell'anticipazione economica;
- g) l'adempimento degli obblighi fiscali.

In ordine agli agenti contabili della riscossione, poi, l'organo di revisione è chiamato a concentrare l'attenzione su:

- 1) la conformità delle operazioni al regolamento di contabilità;
- 2) il rispetto degli obblighi e limiti del riversamento;

3) la tenuta e l'aggiornamento del registro di cassa e la corrispondenza con i documenti originari;

4) le modalità di conservazione delle disponibilità monetarie;

5) la tenuta e l'aggiornamento del registro dei bollettari;

6) la numerazione e la vidimazione dei bollettari;

7) l'adempimento degli obblighi fiscali.

Infine, con riferimento ai consegnatari dei beni, è evidenziato che l'organo di revisione deve verificare periodicamente, e con adeguate tecniche di campionamento, la correttezza delle procedure di rilevazione e conservazione dei beni mobili e di utilizzo degli stessi da parte dei consegnatari dei beni mobili (prima della loro immissione in uso), soggetti ad un obbligo di custodia e non di semplice vigilanza come hanno chiarito molteplici interpretazioni della magistratura contabile.

I controlli sulla contabilità economico-patrimoniale (documento n. 9) (11)

Il documento n. 9 attiene ai referti economico-patrimoniali che compongono e completano il rendiconto della gestione, sulla base delle disposizioni contenute non solo nel D.Lgs. n. 267/2000 ma anche nel D.Lgs. n. 118/2011 nonché nei principi contabili applicati (in particolare rileva, nella fattispecie, il principio n. 4/3).

Lo schema di conto economico è simile a quello previsto dall'art. 2425 del Codice civile per le imprese, anche se mantiene l'articolazione dei proventi e oneri straordinari e non ha recepito alcune modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, prevedendo una suddivisione dei ricavi e dei costi per natura ed una forma di rappresentazione a scalare.

Il modello di stato patrimoniale, invece, è a sezioni contrapposte e divise ed assume uno schema simile a quello riportato all'art. 2424 del Codice civile, esponendo le attività in una sezione e le passività ed il patrimonio netto nella sezione opposta.

Opportunamente, il documento richiama l'importanza in ordine al corretto svolgimento delle procedure di inventariazione, posto che l'utilità dell'inventario va oltre la rappresentazione degli elementi che lo compongono e risulta determinante sotto un duplice aspetto:

- a) l'analisi della consistenza: porta a conoscenza dell'Ente la consistenza fisica del complesso dei beni posseduti, con analisi qualitativa e quantitativa;
- b) la complementarità, in quanto è di supporto determinante per le rilevazioni delle immobilizzazioni

(11) Di Marco Rossi.

nello stato patrimoniale, ed in molti casi, permette l'ottimizzazione dei proventi per l'utilizzo dei beni dell'Ente.

Tra i controlli generali rileva, con riguardo allo stato patrimoniale, la consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio, la quale deve corrispondere alla consistenza finale dell'esercizio precedente come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto.

Naturalmente, accanto ad essi l'organo di revisione deve porre in essere specifici controlli al fine di verificare l'attendibilità dei prospetti di conto economico e di stato patrimoniale con le risultanze della contabilità finanziaria, che costituisce il sistema autorizzatorio.

Ecco perché distintamente per il conto economico e per lo stato patrimoniale il documento in questione si occupa di definire una serie di controlli che devono essere svolti dall'organo di revisione economico-finanziaria nella prospettiva del rilascio (e della predisposizione) della relazione al rendiconto.

Particolare attenzione, ancora, deve essere riservata alle scritture di assestamento, per rilevare in contabilità economico patrimoniale movimenti che non rientrano nella contabilità integrata e comunque nella matrice di correlazione.

Così, a titolo esemplificativo, in caso di finanziamento di spesa in conto capitale con contributi agli investimenti di parte capitale, occorre sospendere il ricavo per contributi agli investimenti mediante risconto passivo e successiva incidenza a conto economico come quota annuale di contributi agli investimenti non appena l'investimento entra in funzione.

Avuto riguardo, invece, alle entrate con vincolo occorre sospendere, mediante risconto passivo, il ricavo generato da siffatte risorse nel caso in cui l'eccedenza della parte corrente vincolata confluisca in avanzo di amministrazione.

Particolare attenzione, poi, è raccomandata in ordine alla verifica:

- a) del sistema di rilevazione in contabilità finanziaria e in contabilità economico patrimoniale dell'IVA *split* istituzionale; IVA *split* commerciale; IVA *reverse charge*;
- b) delle rimanenze finali di beni destinati alla vendita e collegamento con rimanenze iniziali;
- c) delle rimanenze iniziali di prodotti di consumo e collegamento con rimanenze iniziali;

d) del calcolo quote di ammortamento con nuove aliquote ministeriali a partire dall'entrata in vigore del principio contabile;

e) della capitalizzazione di costi il cui impegno è sorto in spesa corrente. È il caso ad esempio delle spese per elezioni comunali, il cui costo deve essere capitalizzato in cinque anni, posta la durata del mandato;

f) dell'aumento della riserva indisponibile da beni demaniali patrimoniali indisponibili, culturali vincolati a seguito di contabilizzazione manutenzioni straordinarie o altri incrementi;

g) dell'esposizione nell'attivo circolante del saldo in Banca d'Italia;

f) dell'esposizione nell'attivo circolante del saldo del conto corrente postale e accertamento in contabilità finanziaria;

g) dell'inserimento nei conti d'ordine degli impegni su esercizi futuri, ovvero degli impegni ad esigibilità differita, relativi ad obbligazioni giuridicamente perfezionate non ancora esigibili, con esigibilità su esercizi futuri, finanziati da entrate giuridicamente perfezionate, già esigibili oppure ad esigibilità differita.

I controlli sugli aspetti fiscali (documento n. 11) (12)

Un'area piuttosto rilevante sulla quale devono, poi, incidere (anche mediante apposite verifiche) gli organi di revisione economico-finanziaria riguarda la fiscalità c.d. "passiva", che pertiene all'Ente Locale quale destinatario di una pluralità di norme e disposizioni.

Data la loro importanza è stato predisposto un documento *ad hoc* (**documento n. 11**), intestato proprio ai controlli sugli adempimenti fiscali che, in buona misura, si riconducono alla logica della vigilanza e, conseguentemente, della verifica della regolarità della gestione realizzata.

È opportunamente rimarcato, infatti, che la verifica sugli adempimenti fiscali rientra nell'attività di vigilanza indicata nell'art. 239, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 267/2000 secondo la quale l'organo di revisione deve vigilare anche "sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente ..., agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità", utilizzando anche "tecniche motivate di campionamento".

(12) Di Marco Rossi.

Indicazioni generali

Sugli aspetti fiscali, il documento si apre con una raccomandazione di carattere generale, nella quale è specificato che l'organo di revisione deve compiere delle verifiche in ordine al rispetto dei numerosi adempimenti in materia fiscale a cui sono chiamati gli Uffici finanziari dell'Ente Locale in base alle varie disposizioni normative.

Successivamente, sono esaminate le tipologie di verifiche che possono essere effettuare in ordine all'applicazione delle disposizioni fiscali concernenti il ruolo di sostituto d'imposta, l'IRAP e l'IVA, considerando che gli Enti Locali non sono soggetti a tassazione IRES.

Imposta sul valore aggiunto

In materia di IVA, ad esempio, è sottolineata l'attenzione che deve essere posta nell'individuazione delle attività istituzionali e delle attività commerciali, alla luce della rilevanza degli effetti che scaturiscono da siffatta distinzione.

L'Ente Locale, infatti, non avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, è soggetto all'imposta ai sensi del comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. 633/1972, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali nel rispetto del requisito dell'abitualità, restando escluse le operazioni poste in essere con carattere di occasionalità.

Il comma 5 dell'art. 4 considera oggettivamente commerciali, anche se esercitate da Enti Locali, una serie di attività, quali l'erogazione di gas, acqua e servizi di fognatura e depurazione, energia elettrica, la gestione di mense, la somministrazione di pasti, il trasporto di persone, tipiche degli Enti Locali.

Secondo la normativa comunitaria, infatti, gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri Enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Nondimeno, allorché tali Enti esercitino attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

La definizione di "pubblica autorità", tra l'altro, non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività

dell'Ente pubblico, ma occorre individuare il regime applicato in base al diritto nazionale.

Le attività esercitate in quanto "pubblica autorità" sono quelle svolte dagli Enti di diritto pubblico nell'ambito del loro regime giuridico, fermo restando che, invece, quando tali Enti agiscono in forza dello stesso regime a cui sono sottoposti gli operatori privati devono essere considerati soggetti passivi ai fini IVA.

In ordine a quest'ultimo tributo, in particolare, il principio tratta distintamente:

- a) le verifiche IVA preliminari, relative all'impostazione ed agli aspetti più di carattere generale;
- b) le verifiche IVA periodiche, relative soprattutto alla tenuta ed aggiornamento dei registri ed agli obblighi dichiarativi e di versamento;
- c) le verifiche IVA di corrispondenza, in relazione alla conformità rispetto alle scritture;
- d) le altre verifiche complementari, di carattere residuale.

Con riferimento all'IRAP, poi, l'organo di revisione deve verificare se l'Ente Locale ha esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini IVA, del "valore della produzione netta" previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997.

In caso affermativo, ancora, è necessario verificare che l'Ente abbia rispettato quanto prescritto dall'art. 1, comma 2, del D.P.R. 441/1997 sui "comportamenti concludenti", in base al quale l'opzione deve essere esercitata con apposita determinazione del Dirigente o Responsabile del Servizio, entro i termini del primo versamento mensile e quindi entro il 16 febbraio di ogni anno.

IRAP

In ordine all'applicazione dell'IRAP, ancora, l'organo di revisione economico-finanziaria deve verificare con la tecnica del campionamento se l'Ente locale:

- a) avendo esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini IVA, del valore della produzione netta, abbia applicato le norme fiscali previste per la determinazione della base imponibile secondo il cosiddetto "metodo contabile" di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997;
- b) abbia ridotto la base imponibile del sistema retributivo delle somme pagate nei servizi optati per gli emolumenti (retributivi);
- c) per quanto concerne il metodo di determinazione d'imposta di tipo retributivo, abbia versato entro il 16 del mese successivo, gli acconti mensili, con l'utilizzo del Modello F24EP;

- d) nel caso di ritardato o omesso versamento di qualche acconto mensile, abbia effettuato il “ravvedimento operoso”;
- e) abbia ridotto, nel corso dell’esercizio o in sede di Dichiarazione annuale IRAP, la base imponibile ai fini IRAP di un ammontare pari alle spese sostenute per il personale disabile;
- f) abbia rispettato i termini e gli importi per i versamenti dell’IRAP;
- g) abbia versato nei termini l’eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale per uno o

entrambi i “binari” istituzionale-retributivo e commerciale-contabile;

h) abbia presentato nei termini la Dichiarazione annuale IRAP.

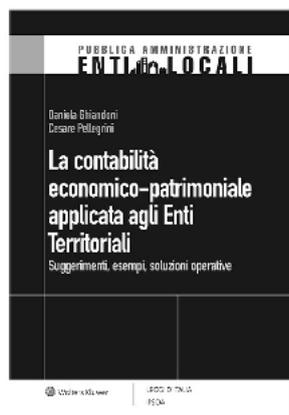
In ultimo, dal punto di vista degli adempimenti strumentali, è opportunamente sottolineato (con un’indicazione importante e di cui è necessario tenere conto) che l’organo di revisione deve sottoscrivere il modello 770 e la dichiarazione IRAP, mentre non è tenuto a sottoscrivere la dichiarazione IVA.

E-BOOK

COLLANA: Pubblica amministrazione ed Enti locali

La contabilità economico-patrimoniale applicata agli Enti territoriali

di Daniela Ghiandoni, Cesare Pellegrini



Il contenuto estremamente pratico del volume offre un **valido supporto** agli operatori che dovranno approcciarsi per la prima volta alla **partita doppia** o anche a chi, pur conoscendo le tecniche contabili aziendali, vorrà applicarle in modo integrato alla contabilità finanziaria.

L’ente, in sede di redazione delle risultanze finali economico-patrimoniali, non dovrà più operare sui risultati totali (totale degli impegni, degli accertamenti, etc.) per poter produrre il prospetto di conciliazione e quindi il proprio conto del patrimonio, ma dovrà correttamente operare su ogni singola operazione finanziaria affinché la stessa, tramite la matrice di correlazione, produca riflessi immediati sui risultati finali del conto economico e del nuovo stato patrimoniale.

Nel volume sono stati inseriti suggerimenti pratici agli operatori, esempi di come siano state affrontate determinate situazioni contabili, proposte di soluzioni concrete già testate e riferimenti puntuali ai nuovi principi contabili applicati, divisi per argomenti. L’esposizione è integrata con i riferimenti **ai principi contabili nazionali e internazionali**, oltre che al Codice civile, ai quali i principi allegati al

D.Lgs. n. 118/2011 fanno un espresso rinvio, per ciò che riguarda le parti non trattate nel principio.

La sezione “schede tecniche” suddivisa in tre parti, presenta un prontuario con suggerimenti, esempi e soluzioni operative mediante la predisposizione di:

1. una tabella atta ad agevolare la lettura, nella quale ogni adempimento derivante dall’introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli Enti territoriali viene collegato al capitolo (o/e alla scheda tecnica) nel quale l’argomento viene trattato;
2. esempi di scritture in partita doppia che fungono da guida nella contabilizzazione;
3. una Tabella di raccordo della contabilità finanziaria con la contabilità economico-patrimoniale.

Wolters Kluwer, luglio 2017

pagg. 290, Euro 18

Codice e-book: 00216537

ISBN (ebook): 978-88-217-6197-3

Per informazioni e acquisti

• www.shopwki.it