



*Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
della Provincia di Perugia*

Commissione di studio Enti Locali

***Manuale di Istruzioni  
per Revisori degli Enti Locali***



*Il Manuale è stato realizzato grazie al contributo di Readytec SpA,  
azienda specializzata nell'offerta di soluzioni tecnologiche  
ad imprese e professionisti, primo software partner TeamSystem  
**[www.readytec.it](http://www.readytec.it)***

# **Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**

## **della Provincia di Perugia**

### **“Commissione Enti Locali”**

### **“Manuale di Istruzioni per Revisori degli Enti Locali”**

#### **Indice**

<u>Introduzione</u> a cura del Rag. <b>Virgilio Puletti</b> Presidente della Commissione Enti Locali ODCEC della Provincia di Perugia	Pag. 1
Assetto Istituzionale e Organizzativo degli Enti Locali a cura del Prof. <b>Luca Bartocci</b> , della Dr.ssa <b>Cristina Bertinelli</b> e della Dr.ssa <b>Maria Stella Sposini</b>	Pag. 3
Ruolo e Funzioni dell’Organo di Revisione	Pag. 11
Elenco dei Pareri Obbligatori a cura del Dott. <b>Leonardo Falchetti</b>	Pag. 15
Rapporti con le Società partecipate a cura del Dott. <b>Rolando Antonelli</b> e del Dott. <b>Paolo Ferrucci</b>	Pag. 35
Controllo degli Equilibri Finanziari a cura del Dott. <b>Andrea Nataletti</b>	Pag. 41
Strumenti di lavoro a cura della Dr.ssa <b>Doriana Sannipola</b>	Pag. 50
La Responsabilità Amministrativo Contabile a cura del Dott. <b>Giuseppe Santoro</b>	Pag. 67



**INTRODUZIONE**  
**(Rag. Virgilio Puletti)**

La decisione del legislatore (art. 57 della L. 142/90) di dotare gli Enti locali di un organo di revisione formato da professionisti può essere giudicata, ancor oggi, illuminata e innovativa. Una scelta verso un controllo di contenuto sostanziale e di stimolo all'autocorrezione che, però, non sempre ha prodotto gli effetti auspicati. La previsione dell'organo di revisione doveva essere meglio accompagnata dalle normative di attuazione intervenute successivamente.

Le riforme negli Enti locali e complessivamente nel sistema pubblico del nostro Paese non sono state – in generale – sostenute da un profondo mutamento di “convinzioni” in chi doveva attuarle e dunque di mutamento di comportamenti da parte di chi doveva agire secondo le nuove regole.

Il processo di cambiamento richiede, sempre, non solo le conoscenze giuridiche e tecniche, ma anche un nuovo approccio culturale rivolto alla interpretazione ed applicazione per ottenere la migliore combinazione fra costi, modi e tempi dell'azione amministrativa con l'obiettivo primario di contrastare e correggere la cattiva gestione.

L'area di controllo affidata all'organo di revisione è divenuta, nel tempo, estremamente vasta e complessa. Comprendendo il controllo collaborativo, la verifica di conformità, la vigilanza sulla gestione economica, finanziaria e patrimoniale diretta ed indiretta dell'Ente. L'organo di revisione ha incontrato innumerevoli difficoltà ad assolvere la delicata funzione di controllo collaborativo e di legalità. Controllo che richiede esperienza, professionalità, conoscenza delle diverse situazioni e la necessaria autorevolezza per non essere “rifiutato”.

L'obiettivo che, con l'elaborazione del presente “Manuale di Istruzioni”, la Commissione Enti Locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della provincia di Perugia, che ho l'onore di presiedere, si è dato è di fornire, ai colleghi impegnati nell'attività di revisione dei conti in Enti Locali, uno strumento che possa costituire una sorta di “primo orientamento” nell'organizzazione e nella gestione della funzione loro assegnata.

In particolare il *Manuale* si rivolge, con la massima umiltà, a coloro che per la prima volta vengono chiamati a ricoprire l'incarico di Revisore in un Ente locale, ben sapendo che le attuali regole di scelta, non consentendo ai colleghi che si avvicinano per la prima volta a questo ambito di attività professionale di far parte di organi collegiali, li priva della possibilità di far tesoro della competenza di professionisti che hanno maturato una maggior esperienza nel settore.

Un ringraziamento particolare ai colleghi ed ai componenti della Commissione che si sono resi disponibili, con grande generosità, di mettere a disposizione il proprio impegno e le proprie competenze per la realizzazione del *Manuale*.

Da parte mia ho cercato, coordinando le fasi di realizzazione del testo, di rendere omogenea la trattazione degli argomenti. Seppur lo sviluppo di determinati aspetti è stato affrontato in più capitoli, ciò non dovrebbe generare confusione nel lettore, perché ciascun approfondimento offre l'opportunità di cogliere punti di vista diversi che, però, non si pongono in contraddizione fra loro.

Cari colleghi,

l'auspicio della Commissione è che questo *Manuale di Istruzioni* possa rappresentare concretamente un valido supporto, anche solo come occasione di spunto e di stimolo all'approfondimento, nello svolgimento della attività di Revisione in Enti Locali.

Buona lettura!

## **ASSETTO ISTITUZIONALE E ORGANIZZATIVO DEGLI ENTI LOCALI**

***(Prof. Luca Bartocci, Dott.ssa Cristina Bertinelli, Dott.ssa Maria Stella Sposini)***

Con la riforma costituzionale del 2001 gli Enti Locali rappresentano l'entità politico-istituzionale alla base del nostro ordinamento. Con queste brevi note si vogliono fornire prime indicazioni per inquadrarne la struttura di governo e l'organizzazione. Le fondamentali fonti normative in questa materia sono rappresentate dalla Costituzione (art.114 e ss.) e dal D.Lgs. 267/2000, meglio conosciuto come Testo Unico degli Enti Locali (TUEL).

Si tenga anche presente che, alla luce della L. 56/2014 (cosiddetta riforma Del Rio), il sistema di governo delle province è stato profondamente rinnovato, anche in vista di una loro possibile abolizione, e pertanto le notazioni che seguono fanno sostanzialmente riferimento al caso dei Comuni. Secondo quanto sancito dall'art. 3 del TUEL, questi ultimi "rappresentano la propria comunità di riferimento, ne curano gli interessi e ne promuovono lo sviluppo". A questo scopo essi sono dotati di "autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa nonché autonomia impositiva e finanziaria nell'ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica".

Gli organi previsti per il loro funzionamento sono:

- il Consiglio
- la Giunta
- il Sindaco

### ***Il Consiglio***

Il Consiglio è qualificabile come l'organo volitivo del Comune, svolgendo funzioni di indirizzo e controllo politico e amministrativo. A tal fine esso è dotato di autonomia funzionale e organizzativa. Con norme regolamentari sono fissate le modalità per fornire dotare l'organo consiliare di specifici servizi, attrezzature e risorse finanziarie (art. 38, comma 3, TUEL).

Il Consiglio, secondo l'art. 42, comma 2, TUEL, ha competenza specifica sulle seguenti materie:

- statuti e regolamenti dell'ente e delle aziende speciali;
- programmi, documenti di programmazione (DUP), piani finanziari, programmi triennali ed elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e

pluriennali e relative variazioni, rendiconto, piani territoriali ed urbanistici;

- convenzioni tra i comuni e quelle tra i comuni e le province, costituzione e modificazione di forme associative;

- istituzione, definizione dei compiti e delle norme sul funzionamento degli organismi di decentramento e di partecipazione;

- organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'Ente Locale in *società di capitali*, affidamento di attività o servizi mediante convenzione;

- istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote;

- disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi;

- contrazione di mutui e aperture di credito ed emissioni di prestiti obbligazionari;

- spese che impegnino i bilanci per gli esercizi successivi, escluse quelle relative alle locazioni di immobili ed alla somministrazione e fornitura di beni e servizi a carattere continuativo;

- acquisti e alienazioni immobiliari, relative permuta, appalti e concessioni che non rientrino nella ordinaria amministrazione di funzioni e servizi di competenza della giunta, del segretario o di altri funzionari;

- definizione degli indirizzi per la nomina e la designazione dei rappresentanti del comune presso enti, aziende ed istituzioni, nonché nomina dei rappresentanti del consiglio presso enti, aziende ed istituzioni ad esso espressamente riservata dalla legge.

Inoltre, nei modi disciplinati dallo Statuto, il Consiglio partecipa alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte del Sindaco e dei singoli assessori.

È rimandata al regolamento di organizzazione interno del Comune l'articolazione dell'organo consiliare in commissioni. Queste hanno il compito di approfondire determinate tematiche e di riferire al Consiglio il risultato dei propri lavori.

### ***La Giunta***

La Giunta è costituita dagli assessori che vengono nominati dal Sindaco e collaborano con il medesimo nell'amministrazione attiva dell'ente. In tal senso esso è qualificabile come l'organo esecutivo del Comune.



Le competenze specifiche della Giunta sono così riassumibili (art. 48, TUEL):

- collaborare con il Sindaco nell'amministrazione del Comune e nella attuazione degli indirizzi generali emanati dall'organo consiliare;
- compiere gli atti che non siano riservati dalla legge al Consiglio, dalla legge o dallo Statuto al Sindaco, Segretario comunale o ai funzionari dirigenti;
- adottare i regolamenti sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, secondo i criteri generali stabiliti dal Consiglio.

La Giunta, inoltre, collabora alla formazione delle linee programmatiche di mandato che il Sindaco presenta al Consiglio. Essa è responsabile della predisposizione del DUP e del bilancio di previsione, che devono essere presentati per l'approvazione all'organo consiliare (art. 164, TUEL). Sulla base del bilancio di previsione annuale approvato, essa delibera il anche il Piano esecutivo di gestione (PEG), determinando gli obiettivi da perseguire ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi (art. 169, TUEL).

La Giunta propone, inoltre, il rendiconto della gestione al Consiglio, allegando allo stesso una propria relazione illustrativa che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti a consuntivo (art. 151, TUEL).

Essa ha, inoltre, potere deliberativo in materia di variazioni di bilancio, nomina e revoca del Direttore Generale, revoca del Segretario comunale, utilizzo di entrate a specifica destinazione, proposte di riequilibrio del bilancio, elenco annuale dei lavori pubblici.

## ***II Sindaco***

Il Sindaco è eletto a suffragio universale dai cittadini ed è il responsabile e rappresentante ultimo dell'ente. Ha competenze specifiche in merito ai seguenti ambiti (art. 50, TUEL):

- nomina i responsabili degli uffici e dei servizi, attribuisce e definisce gli incarichi dirigenziali e di collaborazione esterna secondo regolamento/statuto;
- nomina, designa e revoca i rappresentanti dell'ente e/o enti, aziende e istituzioni;
- coordina e riorganizza gli orari degli esercizi commerciali, pubblici esercizi e servizi pubblici;
- adotta provvedimenti d'urgenza (emergenze sanitarie, igiene, ecc.);

- sovrintende alle funzioni statali/regionali delegate;
- esercita le funzioni attribuite dalla legge, dallo statuto e dai regolamenti interni;
- sovrintende al funzionamento dei servizi/uffici e alla esecuzione degli atti;
- convoca e presiede la Giunta.

### ***Altre figure organizzative di rilievo***

Accanto alle suddette figure di natura politica, è possibile individuarne altre, di natura tecnica, che hanno particolare rilievo nella struttura organizzativa e nel sistema di amministrazione di un Comune.

### ***Il Segretario generale***

L'art. 97 del TUEL attribuisce al Segretario Generale compiti di collaborazione e funzioni di assistenza giuridico-amministrativa nei confronti degli organi dell'ente in modo da assicurare la conformità dell'azione amministrativa alle leggi, allo statuto ed ai regolamenti. Il Segretario sovrintende allo svolgimento delle funzioni dei dirigenti e ne coordina l'attività, salvo quando nell'ente vi sia la contestuale presenza del Direttore Generale.

Il Segretario partecipa con funzioni consultive, referenti e di assistenza alle riunioni del Consiglio e della Giunta e ne cura la verbalizzazione; esprime il parere di regolarità tecnica, in relazione alle sue competenze, nel caso in cui l'Ente non abbia responsabilità dei servizi; roga, su richiesta dell'Ente, i contratti nei quali lo stesso è parte e autentica scritture private ed atti unilaterali nell'interesse dell'Ente; esercita ogni altra funzione attribuitagli dallo statuto o dai regolamenti; infine, esercita le funzioni di Direttore Generale nell'ipotesi in cui le relative funzioni gli vengano conferite dal Sindaco o dal Presidente della Provincia. Il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi può prevedere un vice-Segretario per coadiuvare il Segretario e sostituirlo nei casi di vacanza, assenza o impedimento.

Il Sindaco e il Presidente della Provincia, ove si avvalgano della facoltà di nominare un Direttore Generale (per i Comuni con popolazione superiore a 100.000 abitanti), contestualmente al provvedimento di nomina del Direttore Generale disciplinano, secondo l'ordinamento dell'Ente e nel rispetto dei loro distinti ed autonomi ruoli, i rapporti tra il Segretario ed il Direttore Generale.

L'insieme delle funzioni attribuite alla figura del Segretario Generale risultano molteplici e complesse, tanto più, in considerazione delle stringenti misure legislative, di cui alla L. 190/2012 e alla L. 213/2012, volte a contrastare la corruzione e l'illegalità all'interno della Pubblica Amministrazione e per le quali il Segretario Generale è chiamato a svolgere un ruolo di primaria importanza.

L'Ente è quindi tenuto a dotarsi di un piano per la prevenzione della corruzione nominandone anche il responsabile che, di norma, è individuato nel Segretario Generale e, a tal fine, la legge dispone l'obbligo di istituire un sistema di controlli interni volti a verificare la regolarità amministrativa e contabile, il controllo di gestione ed il controllo strategico, nonché il controllo sulle società partecipate non quotate ed il controllo sui flussi finanziari.

In tale contesto, al Segretario nominato responsabile dell'attività di prevenzione della corruzione vengono demandati compiti non solo di legittimità rivolti al puntuale riscontro delle fonti del diritto, ma anche compiti gestionali nell'ambito delle risorse umane, volti a verificare l'efficacia e l'efficienza dell'attuazione del piano e del conseguente raggiungimento degli obiettivi prefissati, con potere di proporre le modifiche ritenute necessarie fra cui anche la cosiddetta rotazione di dirigenti e funzionari.

In definitiva, il ruolo primario che il Segretario è tenuto a svolgere è non solo di collaborazione proficua in funzione del raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'Amministrazione e nell'ambito del perimetro dell'ordinamento giuridico e regolamentare dell'Ente Locale, ma anche di rafforzamento nel complesso sistema di controlli interni ed esterni dell'Ente con poteri di direzione e controllo.

L'ampiezza e la delicatezza dei compiti attribuiti al Segretario Generale, nominato direttamente dal Sindaco e dal Presidente della Provincia in un rapporto di rilevante connotazione fiduciaria, ne rendono il ruolo centrale e di vertice all'interno dell'organizzazione dell'Ente.

### ***Il Direttore Generale***

Gli articoli 107, 108 e seguenti del TUEL contengono le norme volte a disciplinare le funzioni e le responsabilità dei Dirigenti e del Direttore Generale.

Ai primi spetta la direzione degli uffici e dei servizi in conformità alle norme statutarie e regolamentari dell'Ente, uniformandosi al principio secondo cui i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di

governo, mentre la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica è attribuita ai dirigenti ai quali spetta di conseguenza autonomo potere di spesa e di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo.

Gli atti amministrativi posti in essere dai dirigenti, pertanto, impegnano l'amministrazione verso l'esterno ed agli stessi dirigenti spettano tutti i compiti di attuazione degli obiettivi e dei programmi definiti con gli atti di indirizzo politico a esclusione di quelli di spettanza degli organi di governo, del Segretario Generale e del Direttore Generale.

Stabilisce l'art. 108 del TUEL che il Direttore Generale può essere nominato dal Sindaco, previa deliberazione della Giunta comunale, solo nei comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, al di fuori della dotazione organica e con contratto a tempo determinato, la cui durata non può eccedere quella del mandato politico in corso. Al riguardo, tuttavia, occorre precisare che l'art. 2, c. 186, lett., L. 191/2009 ha previsto la soppressione della figura del Direttore Generale, tranne che nei comuni con popolazione superiore a 100.000 abitanti.

Allo stesso è demandato il compito di provvedere ad attuare gli indirizzi e gli obiettivi stabiliti dagli organi di governo, secondo le direttive stabilite dal Sindaco, e di sovrintendere alla gestione dell'Ente perseguendo livelli ottimali di efficacia ed efficienza. In particolare, al Direttore Generale spetta la competenza della predisposizione del piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 197, c. 2, lett. a) nell'ambito del controllo di gestione, nonché quella relativa alla proposta di piano esecutivo di gestione di cui all'art. 169. A tali fini, al Direttore Generale rispondono, nell'esercizio delle funzioni loro assegnate, tutti i dirigenti (ad eccezione del Segretario dell'ente).

Ai Comuni con una popolazione inferiore a 100.000 abitanti la legge consente la nomina del Direttore Generale previa stipula di una convenzione fra i comuni stessi in modo tale che la popolazione assommata raggiunga tale limite. In tal caso il Direttore Generale dovrà farsi carico anche della gestione coordinata e unitaria dei servizi fra i comuni interessati.

Nei casi in cui il Direttore Generale non venga nominato le funzioni a lui spettanti possono essere attribuite dal Sindaco o dal Presidente della Provincia al Segretario Generale.

Il Direttore Generale, laddove presente, rappresenta un organo di vertice al di fuori dell'organigramma dell'Ente il cui compito è quello di far da tramite tra gli

organi di governo e quelli burocratici al fine di sovrintendere alla gestione dell'Ente secondo criteri ottimali di efficienza ed efficacia.

### ***Il Responsabile dei Servizi Finanziari***

L'art. 153 del TUEL, al quarto comma, dispone che è compito del Responsabile del Servizio Finanziario verificare la veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa avanzate dai vari servizi da iscriversi nel bilancio di previsione. Egli agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica.

La legge, quindi, conferisce al Responsabile Finanziario il preciso compito di verificare la veridicità, l'attendibilità, la correttezza, la chiarezza e la comprensibilità delle previsioni di entrata. In tal modo le stesse non debbono risultare né sovrastimate né sottostimate, circostanza che determinerebbe la violazione del principio contabile, impedendone la formulazione di un parere favorevole sulle previsioni.

Conseguentemente, le spese, per le quali la legge prevede il principio della compatibilità delle previsioni, devono essere strettamente correlate alle entrate dimodoché sussista un collegamento fra le risorse previste e le spese alla cui copertura le entrate disponibili sono destinate. La compatibilità, la veridicità, la correttezza, la chiarezza, la comprensibilità e l'attendibilità delle previsioni di spesa rispetto alle previsioni di entrata devono essere intese nel senso di garantire gli equilibri generali del bilancio.

Il Responsabile Finanziario, pertanto, con il parere di regolarità contabile attesta la copertura finanziaria delle spese divenendo il garante degli equilibri di bilancio. In tal senso, le proposte degli organi di governo – Consiglio Comunale o Giunta Comunale – che non rappresentino un mero atto di indirizzo politico devono essere accompagnate dal parere preventivo di regolarità tecnica e di regolarità contabile qualora siano atti che impegnino finanziariamente e patrimonialmente l'ente.

Di conseguenza, al Responsabile Finanziario spetta il compito di garantire in modo costante il controllo della salvaguardia degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione di cassa e della gestione dei residui. Egli, pertanto, rivestendo il ruolo di garante degli equilibri finanziari complessivi, deve

agire in piena autonomia, nei limiti dei principi contabili e dei vincoli di finanza pubblica.

Infine, al Responsabile Finanziario la L. 213/2012 all'art. 1 bis attribuisce anche il compito di redigere la relazione di inizio e di fine mandato per il cui inadempimento sono previste sanzioni. La relazione di inizio mandato, documento che deve essere firmato anche dal Sindaco, deve contenere una fotografia della situazione finanziaria, patrimoniale e dell'indebitamento alla data del suo insediamento.

## ***RUOLO E FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE:***

### ***ELENCO DEI PARERI OBBLIGATORI***

***(Dott. Leonardo Falchetti)***

#### **Funzioni dell'organo di revisione<sup>1</sup>**

1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:
  - a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
  - b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
    - 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
    - 2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio;
    - 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
    - 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
    - 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
    - 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
    - 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;
  - c) vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla

---

<sup>1</sup> TUEL Art. 239

completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;

- d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'art. 11, commi 8 e 9, e 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;
- d-bis) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'art. 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo;
- e) referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
- f) verifiche di cassa di cui all'art. 223.

**1-bis.** Nei pareri di cui alla lettera b) del comma 1 è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

**2.** Al fine di garantire l'adempimento delle funzioni di cui al precedente comma, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del



bilancio di previsione e del rendiconto di gestione. Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo. Per consentire la partecipazione alle predette assemblee all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno. Inoltre all'organo di revisione sono trasmessi:

- a) da parte della Corte dei conti i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente;
- b) da parte del responsabile del servizio finanziario le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.

3. L'organo di revisione è dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti.
4. L'organo della revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui all'art. 234, comma 2. I relativi compensi rimangono a carico dell'organo di revisione.
5. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.
6. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

### **Attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento**

#### Focus e Consigli

È opportuno che il Revisore:

- Acquisisca ad inizio mandato lo Statuto dell'Ente ed il Regolamento di Contabilità;
- Verifichi che il Regolamento di Contabilità sia aggiornato/adeguato all'impianto normativo esistente all'atto di nomina; in caso contrario sollecitarne la modifica/integrazione;
- Acquisisca i Regolamenti che disciplinano le modalità di svolgimento del Consiglio Comunale e delle Commissioni Consiliari, in particolar modo

analizzando le previsioni riguardanti diritti, doveri ed obblighi dell'organo di revisione.

Concetto di collaborazione dell'organo di revisione con l'organo consiliare

Tale concetto è riferibile in prima battuta ai pareri obbligatori (si veda in seguito), ma anche in termini di accezione generica “l'organo di revisione tutela e garantisce l'intero organo consiliare”.<sup>2</sup>

Lo Statuto ed i Regolamenti possono prevedere specifiche aree di intervento previste a carico dell'organo di revisione, che non devono però riguardare richieste di consulenza.<sup>3</sup>

La declinazione del concetto di *collaborazione con l'organo consiliare* può anche esplicitarsi in richieste di pareri – da parte dell'Ente - non espressamente qualificati come obbligatori<sup>4</sup>, ma considerati aderenti ed attinenti all'attività di revisione economico finanziaria.

Esempio ne è la richiesta di parere su proposte di aumenti di capitale in compagini sociali nelle quali l'Ente detiene partecipazioni.

Il Revisore ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'Ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione.

Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'Ente, alle riunioni dell'organo esecutivo.

Al Revisore devono essere comunicati gli ordini del giorno delle assemblee, al fine di consentirgli l'eventuale partecipazione.

Il Revisore può essere invitato a partecipare alle Commissioni Consiliari, in primis alle riunioni delle Commissione Bilancio che trattano argomenti di stretta inerenza all'attività di revisione e/o nelle quali deve essere esposto l'obbligatorio parere.

---

<sup>2</sup> si veda al riguardo l'art. 42 del TUEL – Attribuzione dei Consigli Comunali

<sup>3</sup> sull'argomento si veda CNDCEC - Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli Enti locali – Documento numero 03: [...] *La differenza tra consulenza e collaborazione va riferita al fatto che quest'ultima riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e di valutazione dei risultati delle politiche realizzate, mentre la consulenza riguarda valutazioni a priori delle politiche al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto, prestando nel contempo le competenze tecniche proprie.*

<sup>4</sup> si veda quelli elencati dal successivo comma *b) dell'art. 239 punto 1) TUEL*, o previsti da specifiche disposizioni di legge)

## **I pareri obbligatori<sup>5</sup>**

Si tenga conto preliminarmente che oggi, rispetto alla data di approvazione originaria del TUEL (che risulta anche esso, peraltro, notevolmente modificato ed integrato rispetto alla prima stesura), il Legislatore ha previsto altresì l'obbligo di rilascio di molteplici altri pareri in capo all'organo di revisione degli enti locali, come disciplinati in leggi, provvedimenti, principi contabili etc.; si citano fra gli altri, a mero titolo esemplificativo: pareri (vari) sulla spesa del personale, sulla ricognizione delle società partecipate etc..

Entriamo in ogni caso nel campo dei PARERI OBBLIGATORI come disciplinati dall'art. 239 TUEL. In merito, e prima di trattare i pareri indicati come obbligatori, si riporta il comma 1 bis della lettera B), che sancisce quanto segue: *“Nei pareri di cui alla lettera b) del comma 1 è espresso un motivato congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione”*.

## **Tempistiche di rilascio dei pareri**

Alcune tempistiche da rispettare nel rilascio dei pareri da parte dell'organo di revisione sono stabilite dal TUEL stesso (per esempio per il parere sul Rendiconto di Gestione)<sup>6</sup>.

In generale è il **regolamento di contabilità** dell'Ente che deve (*dovrebbe*) stabilire il tempo a disposizione dell'organo di revisione per il rilascio dei pareri, termine decorrente dalla consegna di tutto il materiale utile e necessario al rilascio degli stessi.

Un termine ritenuto non congruo, ovvero che non consenta un'adeguata valutazione e dunque un adeguato controllo, potrebbe costituire una grave irregolarità contabile, oggetto di segnalazione al Consiglio ed alla Sezione di controllo competente della Corte dei Conti.

---

<sup>5</sup> TUEL Art. 239.

<sup>6</sup> TUEL Art. 239 – comma 1) alinea a) punto 7) lettera d),

## **Strumenti di programmazione economico-finanziaria**

All'organo di revisione è richiesto il parere 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.

Preliminarmente all'approvazione del Bilancio di Previsione, all'organo di revisione vengono altresì sottoposte varie proposte propedeutiche all'approvazione del medesimo. Queste vanno pertanto analizzate per il rilascio del previsto parere. Fra queste si cita la programmazione triennale del fabbisogno di personale.

## **Proposta di bilancio di previsione**

Il Revisore deve procedere *alla verifica degli equilibri e delle variazioni del bilancio di previsione, escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dell'organo di revisione sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili*. Tutto ciò fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, dell'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio.

Tale previsione del TUEL porta con sé, necessariamente, una approfondita conoscenza del Revisore di tutte le norme e dei principi contabili ai quali infatti si rimanda – in aggiunta a tutte le previsioni del TUEL – per la verifica dell'obbligatorietà dei pareri.

Si ritiene opportuno porre in evidenza che, con l'avvento della nuova contabilità armonizzata<sup>7</sup>, il quadro normativo di riferimento è profondamente mutato e si sono ampliate le casistiche da analizzare.

In merito al parere sul bilancio di previsione, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commerciali ed Esperti Contabili (recentemente in collaborazione con ANCREL) pubblica, ogni anno, uno schema di parere da seguire, corredato di tabelle e riferimenti legislativi. Tale schema risulta di estrema utilità, completo ed esaustivo, nonché un'ottima guida per orientarsi su novità legislative – sempre puntualmente riportate - che potrebbero altrimenti sfuggire.

L'utilizzazione dello schema di parere elaborato dal nostro Consiglio Nazionale non costituisce, ovviamente, un obbligo di legge ma può essere adattato,

---

<sup>7</sup>D.Lgs. 118/2011

modificato, integrato, ampliato o anche ridotto. Nel caso di piccoli Enti, per esempio, potrebbe essere opportuno elaborarlo in forma più sintetica; ugualmente è sempre auspicabile focalizzare ed ampliare l'analisi (sia in termini di esposizione dati che di considerazioni) sui punti che si ritengono di maggiori criticità.

### **Tempistica di rilascio del parere sul Bilancio di Previsione e sulle Variazioni**

Il TUEL non prevede un termine minimo a disposizione dei Revisori per il rilascio del parere al Bilancio di Previsione; termine che decorre dalla messa a disposizione, dell'organo di revisione, di tutti i documenti necessari.

L'art. 174 comma 1 TUEL sancisce infatti che: *“1. Lo schema di bilancio di previsione, finanziario e il Documento unico di programmazione sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione entro il 15 novembre di ogni anno, secondo quanto stabilito dai regolamenti di contabilità”.*

Le tempistiche da seguire sono pertanto demandate al Regolamento di Contabilità, che dovrà quindi indicare l'obbligo di trasmissione all'organo di revisione degli schemi di bilancio e nota di aggiornamento al DUP, nonché il tempo a disposizione per il rilascio del previsto parere. Un esempio di regolamentazione:

3. Lo schema del bilancio finanziario e la nota di aggiornamento al DUP predisposti dall'organo esecutivo, sono trasmessi all'organo di revisione per il parere di cui all'art. 239, comma 2, lettera b) del D. Lgs. n. 267/2000.
4. I pareri di cui al precedente comma sono rilasciati entro 10 (dieci) giorni dalla trasmissione degli atti.

I bilanci di previsione possono essere oggetto di proposte di emendamento da parte dei Consiglieri Comunali, sulle quali il Revisore deve rilasciare, obbligatoriamente, il proprio parere. Per tale motivo i regolamenti di contabilità dovranno prevedere le modalità di trasmissione all'organo di revisione delle proposte di emendamenti al Bilancio di Previsione (ed alle variazioni di bilancio), e le tempistiche per il rilascio, da parte dei Revisori, del parere (obbligatorio).

Il bilancio di previsione, ai sensi del TUEL, può subire variazioni nel corso

dell'esercizio. Le variazioni di bilancio sono, in linea generale, di competenza del Consiglio Comunale, salvo deroghe ed eccezioni, previste dal TUEL e dai principi contabili.

I regolamenti di contabilità dovranno pertanto disciplinare anche le modalità di trasmissione all'Organo di revisione delle proposte di variazioni di bilancio, e le tempistiche per il rilascio del parere (obbligatorio). Alcuni esempi di regolamentazione:

1. Il Consiglio Comunale può apportare variazioni al Bilancio di previsione, secondo la propria competenza, entro e non oltre il 30 novembre di ciascun anno.
2. La proposta di deliberazione contenente una o più variazioni al Bilancio di previsione, deve essere sottoposta al parere dell'Organo di revisione il quale rilascia il parere entro 5 (cinque) giorni dalla trasmissione della documentazione.

1. L'Organo di revisione esprime, quando richiesto dalla normativa vigente, il parere di competenza sulle delibere di Giunta e di Consiglio nonché sulle determinazioni dirigenziali nei casi previsti dalla normativa.
2. Laddove non diversamente disciplinato, l'Organo di Revisione è tenuto a rendere il proprio parere entro 5 (cinque) giorni dal ricevimento della documentazione necessaria.

### FOCUS E CONSIGLI

- Ci possono essere Enti nei quali si riscontra la presenza di Regolamenti di Contabilità non aggiornati alle nuove normative. In tal caso il Revisore dovrà necessariamente invitare l'Amministrazione Comunale a modificare con urgenza il Regolamento di Contabilità vigente, al fine di dotare l'Ente di una linea guida chiara e definita, nonché coerente con il dettato normativo, e che regolamenti la predisposizione ed approvazione dei vari atti (in primis il bilancio di previsione) e dei relativi pareri del Revisore ove richiesti ed obbligatori.
- A seguito della riforma della contabilità degli enti locali, fra gli strumenti della programmazione si è aggiunto il Documento Unico di Programmazione e della relativa nota di Aggiornamento (art. 170 TUEL), sui quali l'organo di revisione deve esprimere il proprio parere. Il DUP va predisposto entro il 31 luglio di ogni anno, la nota di aggiornamento entro il 15 novembre assieme

allo schema di bilancio di previsione (salvo proroghe). Sul DUP del 31 luglio, in assenza del Bilancio di Previsione, l'organo di revisione potrà *necessariamente* esprimere solo un giudizio di coerenza interna (come precisato altresì dalla Commissione Revisione Enti Pubblici del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili); per quanto riguarda il giudizio di attendibilità e congruità contabile – nonché di coerenza esterna - delle previsioni contenute nel DUP, questo potrà essere pertanto fornito solo sulla nota di aggiornamento del DUP medesimo, da presentare in concomitanza con lo schema del bilancio di previsione.

- Per quanto riguarda le variazioni al bilancio di previsione, queste ai sensi del TUEL, sono di competenza del Consiglio Comunale e vige l'obbligo di rilascio del parere del Revisore. Sempre ai sensi del TUEL le variazioni di bilancio possono però essere deliberate in via d'urgenza anche dalla Giunta Comunale, con obbligo del parere del Revisore, ai sensi dell'art. 42 TUEL comma 4. Tali variazioni<sup>8</sup> devono essere opportunamente motivate, nonché ratificate, a pena di decadenza, da parte del Consiglio Comunale entro i sessanta giorni successivi e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se, a tale data non sia scaduto il predetto termine. Sulle variazioni adottate dalla Giunta in via d'urgenza vige l'obbligo di rilascio del parere del Revisore.

Al riguardo, ad avviso di chi scrive, sarebbe opportuno che il parere fosse rilasciato sulla proposta di deliberazione, che sarà adottata in via d'urgenza, dalla Giunta comunale (e non, quindi, in sede di proposta di ratifica in Consiglio Comunale).

Infatti le variazioni adottate in via d'urgenza richiedono, per loro natura, operazioni da porre in essere con sollecitudine; ma se il Revisore venisse chiamato in causa, per il rilascio del proprio parere, solo successivamente alla delibera di Giunta e dovesse riscontrare profili di criticità (quali, a titolo esemplificativo, l'assenza di motivazioni che ne giustifichino l'adozione in via di urgenza e/o irregolarità) a causa dei quali fosse costretto ad esprimere, motivandone le ragioni, parere contrario, il Consiglio Comunale si ritroverebbe a discutere ed analizzare atti già adottati dall'organo esecutivo sui quali, però, grava il parere non favorevole del Revisore. Un

---

<sup>8</sup> ai sensi dell'art.175) comma 4) TUEL.

tale scenario farebbe emergere sicure complicazioni gestionali, nonché profili di potenziali responsabilità. Tutto ciò sarebbe facilmente evitabile se il parere del Revisore venisse richiesto preliminarmente all'adozione, da parte della Giunta, di variazioni di bilancio in via d'urgenza.

- Prelievi dal fondo di riserva. Il fondo di riserva è disciplinato dall'art. 166 TUEL, il quale prevede che gli enti locali iscrivano un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 (0,45% per gli Enti in anticipazione di tesoreria) e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti di competenza, inizialmente previste in bilancio. Il fondo è utilizzato nei casi in cui si verificano esigenze straordinarie di bilancio o le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti. Il fondo viene utilizzato tramite deliberazioni dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità. Non essendo tali operazioni delle variazioni di bilancio, bensì dei prelievi, le stesse non necessitano del parere del Revisore. In corso di anno, qualora il fondo venisse utilizzato, potrà in ogni caso essere ricostituito attraverso delle ordinarie variazioni di bilancio.

### **Modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni**

L'obbligo di emissione del parere su tali deliberazioni trae motivazione dalla necessità di monitorare gli effetti, sul bilancio dell'ente, prodotti dalle gestioni dei servizi affidati ad organismi partecipati.

Le deliberazioni sono di esclusiva competenza del Consiglio Comunale<sup>9 10</sup>.

I pareri dei Revisori riguardano sia le proposte di deliberazione di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni (siano essi Società, Enti, ma anche Associazioni), che le modalità di gestione dei servizi strumentali, pubblici locali a rilevanza (e non rilevanza) economica, sia gestiti direttamente che affidati all'esterno.

Gli obblighi di deliberazioni e monitoraggio sugli organismi partecipati negli ultimi anni sono stati peraltro oggetto di considerevole attenzione da parte del

---

<sup>9</sup> TUEL art. 42 comma 2, lettera e).

<sup>10</sup> l'art. 147 quater del TUEL riporta puntuali previsioni in materia di *Controlli sulle società partecipate non quotate*.



legislatore<sup>11</sup>, che ha posto l'obbligo, in capo agli Enti, di deliberare ed assumere decisioni su molteplici e compositi aspetti aventi per oggetto le seguenti questioni:

- ricognizione/revisione straordinaria partecipazioni;
- adozioni di piani di razionalizzazione/dismissione partecipazioni etc...;

su tutti tali atti è sempre stato previsto il rilascio del parere da parte dell'organo di Revisione.

Altresì i controlli, riscontri e considerazioni in generale che i Revisori devono effettuare sulle partecipazioni societarie degli Enti possono (e devono) essere fra i più variegati e completi, nell'ottica primaria di verifica del rispetto delle prescrizioni legislative, ma anche – altrettanto importante - per monitorare (e prevenire) l'eventuale formazioni di passività, di perdite di capitale, di situazioni debitorie in genere (anche rappresentate da debiti fuori bilancio) che potrebbero riflettersi negativamente sul bilancio comunale.

### **Proposte di ricorso all'indebitamento**

In prima istanza si evidenzia che le proposte di nuovo indebitamento sono quasi sempre formulate in sede di formazione del bilancio di previsione; in tali casi il parere non verrà rilasciato specificatamente sulla proposta di indebitamento, sarà bensì formulato nel contesto del parere generale al bilancio di previsione.

Il controllo sull'indebitamento e sulla gestione delle risorse derivanti dall'indebitamento, rientra fra le principali funzioni dell'organo di revisione.

Fra le fondamentali verifiche (attestazioni) da effettuare al riguardo si citano:

- l'attestazione del rispetto dei limiti all'indebitamento (disciplinati dall'art. 204 TUEL);
- l'attestazione a riguardo della la compatibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento;
- l'attestazione in merito alla corretta rilevazione contabile delle entrate e delle spese relative e conseguenti a tali operazioni.

Una considerazione a parte va effettuata sulla verifica della corretta destinazione dei finanziamenti da indebitamento a copertura delle spese d'investimento. Qualora, infatti, le spese che si sostengono a fronte dell'indebitamento venissero

---

<sup>11</sup> si segnala al riguardo il recentissimo Testo Unico in materia di società a Partecipazione Pubblica.

considerate *non di investimento*, si potrebbe verificare il rischio di incorrere in gravi profili di responsabilità.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, si intendono spese d'investimento quelle inerenti:

- l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili;
- la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere ed impianti;
- l'acquisizione di aree, gli espropri e la costituzione di servitù onerose;
- i trasferimenti in c/capitale destinati ad investimenti a cura di altro ente appartenente alla P.A. .

Sempre a titolo meramente esemplificativo si evidenziano le seguenti fattispecie quali operazioni per l'effettuazione delle quali è vietato il ricorso all'indebitamento:

- il finanziamento di conferimenti per ricapitalizzazione di aziende o società finalizzati al ripiano delle perdite;
- le spese di manutenzione ordinaria.

Le determinazioni e le deliberazioni con le quali si faccia ricorso all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, nonché i relativi contratti, sono nulli, e sono previsti importanti profili di responsabilità (anche pecuniaria) a carico degli amministratori che hanno assunto le predette deliberazioni.

L'organo di revisione, come disposto dalla lettera e) del 1° comma dell'art. 239 del TUEL, deve segnalare al Consiglio la grave irregolarità di gestione e, qualora la segnalazione non venisse presa in considerazione dall'organo consiliare, il Revisore dovrà provvedere a presentare denuncia ai competenti organi giurisdizionali.

Altra importante considerazione merita di essere espressa a riguardo dell'utilizzo dello strumento dell'anticipazione di tesoreria. L'anticipazione di tesoreria è disciplinata dall'art. 222 comma 1 del TUEL, il quale prevede che il limite massimo dell'anticipazione di tesoreria concedibile dal tesoriere è pari a 3/12 delle entrate correnti accertate nel penultimo anno precedente. Tale limite è stato peraltro innalzato costantemente negli ultimi anni (da ultimo Legge di Bilancio 2018), ed elevato da 3/12mi a 5/12mi. Si rammenta che il tesoriere accorda l'anticipazione su richiesta dell'ente, corredata dalla deliberazione della giunta (che i Revisori devono sempre acquisire).

Lo strumento dell'anticipazione di Tesoreria è uno strumento a disposizione degli enti locali per finanziare indistintamente la spesa, al fine di fronteggiare temporanee esigenze di liquidità. Come ribadito dalla Sentenza della Corte Costituzionale n. 188/2014, *l'anticipazione di tesoreria è un negozio caratterizzato da una causa giuridica nella quale si combinano la funzione di finanziamento con quella di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata, attraverso un rapporto di finanziamento a breve termine tra ente pubblico e tesoriere*. Da ciò ne discende che il ricorso reiterato e strutturale all'anticipazione di tesoreria può produrre una violazione della cosiddetta regola aurea rappresentata dal divieto di finanziare con indebitamento spese diverse dagli investimenti.

La stessa Corte Costituzionale ribadisce, nelle proprie sentenze, che l'anticipazione di tesoreria è stata ritenuta compatibile col divieto di cui all'art. 119, sesto comma della Costituzione italiana, nei casi in cui il ricorso alla stessa sia di breve durata.

Anche le Sezioni Regionali di controllo della Corte dei Conti, nelle recenti pronunce e deliberazioni in merito alle analisi dei bilanci degli Enti che hanno fatto ricorso strutturale all'anticipazione di tesoreria (situazioni sempre più diffuse negli ultimi anni), ribadiscono la potenziale violazione del dettato costituzionale.

I Revisori devono pertanto vigilare attentamente anche su tale aspetto, sia per denunciare eventuali violazioni delle regole sull'indebitamento e sia perché il ricorso strutturale all'anticipazione potrebbe denotare l'evidente difficoltà del Comune a garantire gli equilibri di bilancio.

### **Proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia**

Il Revisore deve apporre il parere obbligatorio anche su operazioni non tipizzate di natura finanziaria che non rientrano nella definizione tipica d'indebitamento.

Sulla base dell'art. 62 del D.L. 112/2008 come modificato dalla L. 147/2013, art.1 comma 572, si evidenzia il divieto di:

- stipulare contratti relativi a strumenti finanziari derivati;
- rinegoziare contratti derivati in essere;
- stipulare contratti di finanziamento che includono componenti derivate.

La Legge di Stabilità 2014 ha chiarito e ribadito, dunque, le intenzioni che il legislatore aveva espresso sin dal 2008, confermando un regime fortemente restrittivo per le operazioni in derivati degli enti locali, alle cui disposizioni il Revisore dovrà sempre prestare particolare attenzione (risultano in ogni caso consentiti, ad esempio, le estinzioni anticipate totali dei derivati).

Va altresì evidenziato che al Revisore, negli ultimi anni, è stato dato l'obbligo, in sede di invio questionari alla Corte dei Conti<sup>12</sup>, di compilare appositi prospetti riportanti la situazione annuale aggiornata dei contratti derivati (flussi positivi e negativi, mark to market etc..).

### **Proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni**

La programmazione nell'Ente Locale segue procedure molto rigide e chiare per evitare che, una volta decisa la destinazione delle risorse per la copertura di determinate spese, si aprano posizioni debitorie non supportate dai relativi impegni<sup>13</sup>. Talvolta però, nonostante le precauzioni ed i controlli, l'ente può trovarsi debitore (al di fuori di quanto previsto e programmato) per eventi indipendenti dalla propria volontà. In tali casi la regola di base è che *dall'acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi sanciti dal TUEL ne consegue che il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione, fra il fornitore e l'amministratore o funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura o la prestazione. È però fatto salvo il possibile riconoscimento del debito da parte dell'ente con le modalità – e nei limiti - di cui all'art. 194 TUEL (riconoscimento dell'eventuale legittimità del debito fuori bilancio).*

Il debito fuori bilancio quindi si produce al di fuori della sfera gestionale dell'ente, in quanto si è perfezionato giuridicamente ma non contabilmente.

Perché possa diventare debito proprio dell'ente è necessario che il consiglio provveda al riconoscimento della sua legittimità, sanando così i due presupposti, giuridico (obbligazione assunta in violazione della norma) e contabile (imputazione della spesa occorrente in capo all'ente che l'ha riconosciuta).

Il Consiglio, con idonea deliberazione, deve:

- verificare se il debito rientra nelle fattispecie di cui all'art.194 TUEL;
- accertare eventuali responsabilità.

---

<sup>12</sup> controllo collaborativo, art. 1 commi 166 e seguenti Legge 266/2005.

<sup>13</sup> vedasi art. 191 TUEL per le regole alla base dell'assunzione dell'impegno di spesa.

La proposta di riconoscimento del debito fuori bilancio è soggetta al preventivo obbligatorio parere dell'organo di revisione contabile.

Nell'ipotesi di riconoscimento del debito fuori bilancio, l'art. 23 comma 5 della legge n. 289/2002 dispone che *"I provvedimenti di riconoscimento di debiti posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sono trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei Conti."* L'organo di revisione deve vigilare anche sul rispetto di tale adempimento.

Nel caso in cui il Consiglio comunale non riconosca un debito fuori bilancio, al fornitore ed all'autore della spesa deve essere comunicata la conclusione negativa del procedimento, fornendo la motivazione degli atti, allo scopo di consentire l'esperimento delle eventuali azioni a tutela dei propri diritti.

Per quanto riguarda invece l'obbligo di parere dell'organo di revisione sulle proposte di transazione, si evidenzia che il parere andrà rilasciato esclusivamente sulle materie che, in base all'art. 42 ed all'art. 194 del TUEL, appartengono alla competenza del Consiglio Comunale. Pertanto l'organo di revisione è tenuto a rilasciare il proprio parere solo sulle proposte di transazioni che sono oggetto di deliberazione da parte del Consiglio Comunale.

Come riportato ampiamente nella diffusa giurisprudenza di merito, occorre porre, ovviamente, la massima prudenza da parte dell'Ente (e dell'organo di revisione in sede di emissione del parere) nell'adottare/avallare le proposte di transazioni, necessitando - a supporto - una dettagliata motivazione che dia conto del percorso seguito per giungere alla definizione transattiva della controversia, anche sulla base di un giudizio (seppur soggettivo) circa l'esito del contenzioso.

### FOCUS E CONSIGLI

Al fine di prevenire, per quanto possibile, la formazione di debiti fuori bilancio, sarebbe utile ed opportuno che l'organo di revisione, con periodicità almeno annuale, richieda all'ufficio legale dell'Ente (o al funzionario preposto):

- a) una ricognizione del contenzioso a carico dell'Ente, che tenga conto sia degli esercizi precedenti che di quelli interessati ai documenti in corso di formazione;
- b) la quantificazione dei preventivi di spesa derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni all'Ente.

Sollecitando e raccomandando, se del caso, l'iscrizione o l'implementazione del Fondo rischi spese legali e/o del Fondo rischi generico.

### **Transazioni**

Una recente giurisprudenza (Corte dei Conti-Emilia Romagna, Sez. contr., Delib. 12 settembre 2017, n. 129), ribadendo preliminarmente che è noto il fatto che i precedenti orientamenti hanno ritenuto obbligatoria l'acquisizione del parere dell'organo di revisione solo nel caso in cui costituisca atto di un procedimento che deve concludersi con una delibera del Consiglio, ha segnalato l'utilità e l'opportunità di chiedere un parere ai Revisori anche in riferimento a transazioni non di competenza del Consiglio, ove le stesse siano di particolare rilievo, o relative a controversie di notevole entità. Si è specificato altresì che in detti casi, qualora non siano state previamente ampliate in via regolamentare le funzioni dei revisori (ampliamento che è rimesso alla discrezionale potestà dell'ente locale), non vi è l'obbligo da parte dell'organo di revisione di rendere il parere.

Si ricorda inoltre che l'attività di vigilanza che i Revisori devono porre in essere è sì generale ma non costituisce obbligo di rilascio di pareri preventivi; il rilascio dei quali, anche quando non dovuti, potrebbe comportare l'assunzione di importanti e significative.

### **Proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali**

L'obbligo di rilascio del parere dell'organo di revisione è limitato alle materie espressamente indicate in tale comma.

Sono esplicitamente citati in merito il Regolamento di Contabilità, il Regolamento di gestione dell'Economato – Provveditorato e del Patrimonio.

Per quanto riguarda i regolamenti dei tributi locali, si citano a titolo esemplificativo e non esaustivo i seguenti:

- regolamento IMU;
- regolamento TARI;
- regolamento TASI;
- regolamento imposta di soggiorno / imposta Di sbarco;
- regolamento addizionale comunale IRPEF;

- regolamento imposta di pubblicità e servizio pubbliche affissioni;
- regolamento per l'accertamento con adesione.

Richiamando il comma 1bis) dell'art 239 TUEL, che prevede che nei pareri rilasciati dall'organo di revisione siano espressi giudizi circa la congruità, la coerenza e l'attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, è evidente che non tutte le materie regolamentari per le quali è richiesto il parere hanno riflesso sulla congruità ed attendibilità delle previsioni. In tali ultimi casi per il rilascio del parere occorrerà verificare il rispetto della corretta applicazione delle norme e di altri principi quali – ad esempio – quelli sull'adeguatezza, sulla trasparenza, sul rispetto dei limiti di autonomia regolamentare.

### **Altre situazioni per le quali occorre il rilascio di parere da parte del Revisore**

Dopo il punto B del comma 1) dell'Art. 239, che elenca sette situazioni in riferimento alle quali il rilascio del parere da parte del Revisore (secondo le modalità stabilite dal regolamento comunale), risulta obbligatorio, l'art. in commento prevede ulteriori fattispecie.

#### **- Art. 239, comma 1) lettera c)**

*“Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento”.*

Si consiglia in merito di redigere, ad inizio mandato, un cronoprogramma che dettagli l'attività di revisione che l'organo di controllo intende svolgere, attraverso verifiche, colloqui, incontri, adozione di selezioni documentali campionarie di atti da analizzare, da effettuare nei vari Uffici dell'Ente ed al cospetto dei diversi Dirigenti e Responsabili interessati.

E' opportuno segnalare la diversità di approccio e di collaborazione che il Revisore può riscontrare in un Ente rispetto ad un altro. Ciò dipende da vari motivi fra i quali, forse il principale, è di sovente rappresentato dalla

dimensione dell'Ente stesso. Enti di piccole/medie dimensioni sono strutturati alquanto diversamente rispetto ad Enti di media/grande dimensione, con conseguenti (e spesso ampiamente giustificate) differenti situazioni relative alla disponibilità di tempo, alla velocità di esecuzione, all'adeguatezza ed alla tempestività nelle risposte, alle possibilità di aggiornamento professionale.

- **Art. 239, comma 1) lettera d)**

*“Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'art. 11, commi 8 e 9, e 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”.*

Come già detto nella trattazione del rilascio del parere sul bilancio di previsione, anche tale relazione dovrà necessariamente essere supportata da una approfondita conoscenza, da parte del Revisore, delle norme e dei principi contabili ai quali si rimanda<sup>14</sup>.

Anche sul parere al Rendiconto della gestione, il nostro Consiglio Nazionale rilascia ogni anno (recentemente in collaborazione con ANCREL), uno schema da seguire, corredato di tabelle e riferimenti legislativi.

L'art. 251 TUEL, comma 7, prevede che *“Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo”.*

Rispetto al rilascio del parere sul bilancio di previsione si evidenzia un'importante differenza in merito alla tempistica. Il TUEL, per il rilascio del parere dei Revisori sul Rendiconto della Gestione, prevede espressamente un termine minimo, a disposizione degli stessi, pari a 20 giorni decorrente dalla messa a disposizione dei documenti di Rendiconto approvati dalla Giunta Comunale. La sessione di rendiconto è una fase dell'attività amministrativa che inizia dopo la chiusura dell'esercizio e

---

<sup>14</sup> soprattutto in considerazione dell'avvento della nuova contabilità armonizzata - D.Lgs. 118/2011



termina con l'approvazione da parte dell'organo consiliare della proposta di deliberazione del documento predisposta dall'organo esecutivo.

Riveste estrema importanza per l'analisi di revisione la deliberazione (di Giunta Comunale) avente ad oggetto il riaccertamento dei residui attivi e passivi.

Con tale atto l'Ente effettua una ricognizione dei residui attivi e passivi diretta a verificare la fondatezza giuridica dei crediti accertati, l'esigibilità degli stessi, l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno, il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti, la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio, etc. .

Nell'emissione del parere su tale atto il Revisore dovrà prestare, pertanto, particolare attenzione e garantire adeguata meticolosità (avvalendosi di tecniche motivate di campionamento e facendo leva quanto più possibile sull'acquisizione di conoscenza delle dinamiche principali che ruotano intorno alla situazione finanziaria dell'Ente), rappresentando l'eventuale significativa mole dei residui attivi – tenuto conto della cronica difficoltà di riscossione dei medesimi – l'origine principale delle criticità di bilancio riscontrate negli ultimi anni in un numero sempre maggiore di Enti locali.

Inoltre, prima dell'effettuazione dell'analisi e delle attestazioni da formulare sui risultati del Rendiconto della gestione, il Revisore dà atto rilascia attestazioni in merito alla regolarità (o meno) della resa del conto del tesoriere e degli altri agenti contabili interni (previamente verificate dal responsabile del servizio finanziario)<sup>15</sup>.

La relazione del Revisore sul rendiconto di gestione è, da ultimo, un documento assai complesso, contenente molteplici attestazioni, valutazioni, raffronti, analisi dei risultati finanziari etc. . La relazione sul rendiconto si conclude con l'attestazione del Revisore circa la corrispondenza del rendiconto stesso alle risultanze della gestione, esprimendo:

- parere favorevole (se del caso supportato da proposte, inviti e raccomandazioni) quando la rispondenza risulta sussistere;
- parere sfavorevole in caso di mancata rispondenza;

---

<sup>15</sup> Si rimanda alle previsioni contenute all'art. 226 e 233 del Tuel.

- con riserva nel caso in cui si rendessero necessari chiarimenti, rettifiche e/o integrazioni. Riserva che potrà essere sciolta in maniera positiva o negativa a seconda dell'ottenimento, da parte del Revisore, di quanto dallo stesso richiesto in termini di chiarimenti, rettifiche e/o integrazioni.

- **Art. 239, comma 1) lettera d-bis)**

*“Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all’art. 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall’organo esecutivo”*

L’art. 233 bis TUEL, introdotto a seguito della nuova contabilità armonizzata - D.Lgs. 118/2011 – prevede l’obbligo di redazione ed approvazione del bilancio consolidato (sancendone la non obbligatorietà, fino all’esercizio 2017, per gli enti con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti).

L’art. 251 TUEL, comma 8, prevede che *“Entro il 30 settembre l’ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n. 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”*.

Preliminare a tale adempimento è l’individuazione del “gruppo amministrazione pubblica” e della “area di consolidamento”.

L’approvazione degli schemi di bilancio consolidato e le modalità e tempistiche per il rilascio del parere da parte dell’organo di revisione, sono indicate nel regolamento di contabilità dell’Ente.

Un esempio:

1. Gli schemi di bilancio consolidato predisposti dal Dirigente di cui all’articolo precedente, devono essere approvati dalla Giunta Comunale e quindi trasmessi al Consiglio Comunale in tempo utile per l’approvazione entro il termine previsto dalla normativa.
2. La proposta di Deliberazione consiliare, unitamente agli schemi di bilancio consolidato approvati, sono trasmessi all’Organo di revisione almeno 20 (venti) giorni antecedenti la data di convocazione della seduta per la discussione. L’Organo di revisione è tenuto a rilasciare il parere entro 10 (dieci) giorni dalla trasmissione della documentazione.
3. Il bilancio consolidato è approvato entro il 30 settembre, tenuto motivatamente conto della Relazione dell’Organo di revisione economico-finanziario.

- **Art. 239, comma 1) lettera e)**

*“Referto all’organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità”*

In prima istanza è importante rimarcare che l’eventuale segnalazione/referto di irregolarità deve essere indirizzata al soggetto abilitato a promuovere la convocazione del Consiglio comunale, e pertanto al Sindaco o al Presidente del Consiglio (ove esistente).

L’obbligo di denuncia sussiste per gravi irregolarità che danno luogo a responsabilità erariale e/o penale.

L’eventuale segnalazione/referto, come previsto dal comma in oggetto, è spesso conseguenza di verifiche ed approfondimenti svolti e programmati dall’organo di revisione nel corso della sua generale analisi di revisione; da qui si ribadisce l’importanza di redigere, ad inizio mandato, un programma dell’attività di revisione che preveda:

- lo svolgimento di attività di verifica e controllo, nel corso del triennio, in tutti i principali centri di servizio;
- il coinvolgimento, nello svolgimento dell’attività di controllo, attraverso incontri e confronti dei diversi Dirigenti e Responsabili dei principali servizi e delle principali attività gestite dall’Ente.

Solo tramite l’attuazione di una programmata ed articolata attività di controllo potranno emergere, qualora esistenti, situazioni di irregolarità che altrimenti - limitandosi al mero rilascio dei pareri obbligatori - sarebbero difficilmente rilevabili.

Tratti dai *“Principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli Enti locali”*, redatti a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, si segnalano alcuni dei principali esempi di irregolarità da segnalare al Consiglio Comunale:

- riconoscimenti di debiti di bilancio senza effettiva copertura;
- mancata adozione del provvedimento di riequilibrio;
- esecuzione di spese senza copertura finanziaria o senza assunzione dell’impegno;
- variazioni al bilancio di Giunta per motivi di urgenza non sottoposte a ratifica del Consiglio;

- mancata adozione dei provvedimenti di ripiano del disavanzo e del riequilibrio della gestione;
- mancato rispetto delle regole per il ricorso all'indebitamento;
- non applicazione delle sanzioni sul mancato rispetto degli equilibri di finanza pubblica/pareggio di bilancio.

- **Art. 239, comma 1) lettera f)**

*“Verifiche di cassa di cui all’art. 223”*

Disciplinate dall’art. 233 Tuel, il quale prevede l’obbligo, con cadenza trimestrale, di verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili (nominati con idonea deliberazione).

Si segnala, quale adempimento disciplinato anche esso dal TUEL, l’obbligo in capo all’organo di revisione di partecipare alla verifica straordinaria di cassa, da effettuare nel caso di mutamento del Sindaco. A tale verifica intervengono altresì gli amministratori che cessano dalla carica e coloro che la assumono, nonché il Segretario dell’Ente ed il responsabile del servizio finanziario.

L’organo di revisione deve inoltre verificare che siano resi i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili interni ed esterni entro trenta giorni dalla chiusura dell’esercizio (art. 226 e 233 del TUEL). Nei Comuni che hanno istituito l’imposta di soggiorno si pone l’attenzione su quanto segue. I soggetti operanti presso le strutture ricettive (ove incaricati, sulla base dei regolamenti comunali, della riscossione e del riversamento nelle casse comunali dell’imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture) assumono la funzione di agenti contabili («di fatto») tenuti, conseguentemente, alla resa del conto giudiziale della gestione svolta.<sup>16</sup>

In tali Comuni si ritiene opportuno che l’organo di revisione richieda, al fine di effettuare le opportune e dovute considerazioni e segnalazioni, a cura dei competenti Uffici, la produzione di elenchi che riepilogano:

---

<sup>16</sup> sentenza Corte conti, sezioni riunite in sede giurisdizionale, 22/09/2016, n. 22).

- a) i Conti giudiziari Regolari (Imposta soggiorno dichiarata/riscossa = Imposta di soggiorno riversata);
- b) i Conti giudiziari Irregolari (Imposta soggiorno dichiarata/riscossa = Imposta di soggiorno non riversata);
- c) i Conti giudiziari non resi.

## **Conclusioni**

### IL CONTENUTO DEI PARERI

In tutte le indicazioni, consigli, suggerimenti e raccomandazioni espressi nei pareri rilasciati dall'organo di revisione sulle proposte di deliberazioni, è opportuno che l'organo consiliare dell'Ente, in sede di adozione delle relative deliberazione, ne tenga adeguatamente conto.

Si ritiene opportuno precisare che l'organo consiliare può comunque adottare delibere nonostante il parere sfavorevole dell'organo di revisione. In tali casi la delibera consiliare dovrà esprimere le motivazioni che hanno indotto il Consiglio a non tener conto del parere contrario dell'organo di revisione.

*IL QUADRO DEI PARERI*

Recenti (e meno recenti) norme hanno nel tempo imposto ai Revisori l'obbligo di rilasciare pareri su vari atti e deliberazioni, anche di competenza dell'organo esecutivo (esempio fra i tanti: il caso inerente l'applicazione dell'avanzo di amministrazione vincolato in corso di esercizio provvisorio) e financo su atti del responsabili del servizio finanziario, senza però modificare ed integrare l'art. 239 TUEL, riportante i pareri obbligatori dei Revisori precedentemente analizzato.

Per tale motivo, e considerato il (mastodontico) corpo normativo riguardante gli Enti locali, si ritiene sempre più necessaria ed auspicabile – ad avviso di chi scrive - una semplificazione e riscrittura organica della normativa concernete il rilascio di “pareri da parte dell'organo di revisione”, che ormai si può definire, senza paura di smentita alcuna, una materia di studio a se stante.

**Nota**

*Si invita il lettore ad un'attenta lettura dei “Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli Enti locali” elaborati dal nostro Consiglio Nazionale.*

*A tali principi si è fatto intenso riferimento nella predisposizione del presente approfondimento.*

**RUOLO E FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE:  
RAPPORTI CON LE SOCIETÀ PARTECIPATE  
(Dott. Rolando Antonelli – Dott. Paolo Ferrucci)**

***Definizione delle società a partecipazione pubblica.***

Come è noto, la forma giuridica obbligatoria per le società a partecipazione pubblica è quella delle società di capitali, società consortili e società cooperative.

In particolare, l'art. 4 del D.Lgs. 175 2016 stabilisce che:

1. *“Le amministrazioni pubbliche non possono, direttamente o indirettamente, costituire società aventi per oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, né acquisire o mantenere partecipazioni, anche di minoranza, in tali società.*
2. *Nei limiti di cui al comma 1, le amministrazioni pubbliche possono, direttamente o indirettamente, costituire società e acquisire o mantenere partecipazioni in società esclusivamente per lo svolgimento delle attività sotto indicate:*
  - a) *produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi;*
  - b) *progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'art. 193 del decreto legislativo n. 50 del 2016;*
  - c) *realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'art. 180 del decreto legislativo n. 50 del 2016, con un imprenditore selezionato con le modalità di cui all'art. 17, commi 1 e 2;*
  - d) *autoproduzione di beni o servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;*
  - e) *servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all'art. 3, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 50 del 2016.”*

Per voler dare quindi una definizione di Società a partecipazione pubblica possiamo intendere quelle società di capitali di diritto comune, di cui lo Stato o altro ente pubblico detiene una partecipazione che può essere totalitaria, di maggioranza o di minoranza (società mista). La partecipata è quindi un'impresa societaria privata ed è soggetta alla relativa disciplina. Sono sottoposti al diritto comune non solo i rapporti esterni di impresa, ma anche i rapporti di organizzazione. La disciplina è quella dettata in generale dal codice civile relativamente allo specifico modello societario prescelto. Si applicano, inoltre, le norme sul fallimento.

Come precisato dal primo comma del citato art. 4 è vietata, da parte dell'Ente pubblico la partecipazione, anche minoritaria, in Società con attività di cessione di beni o prestazioni di servizi non strettamente necessarie per il raggiungimento del proprio fine istituzionale.

Le società a partecipazione pubblica sono negli anni cresciute a livello numerico, tanto che il Legislatore sta prendendo, appunto, provvedimenti con lo scopo di far alienare tali partecipazioni, ponendo limiti di possesso sempre più stringenti. In Italia, comunque, la maggior parte delle partecipate sono soggette a pieno controllo pubblico.

La partecipazione degli enti pubblici in società di diritto privato può avvenire in due modi: mediante costituzione diretta (art. 7) ovvero mediante acquisizione di partecipazioni in società già costituite (art. 8). L'intento del legislatore è quindi anche quello di obbligare l'adeguamento degli Statuti delle Società a partecipazione pubblica già esistenti.

Nel primo caso l'atto deliberativo deve in primo luogo contenere l'indicazione degli elementi essenziali dell'atto costitutivo, come previsti dagli artt. 2328 e 2463 del Codice Civile, rispettivamente per le società per azioni e per le società a responsabilità limitata. Data la particolarità del modello societario analizzato, l'atto deliberativo deve essere analiticamente motivato con riferimento alla necessità della società per il perseguimento delle finalità istituzionali, evidenziando altresì le ragioni e gli obiettivi che giustificano tale scelta, anche sul piano della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria. La motivazione deve anche dare conto della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa.

Nel secondo caso il legislatore si riferisce al rispetto delle norme disciplinate per la costituzione delle società, cui si rimanda.



Nella novella del D.Lgs. 175/2016 è previsto che tutte le s.r.l. a controllo pubblico devono sempre essere dotate di un organo di controllo o del revisore. Le s.r.l. che ne risultino prive devono pertanto provvedere alla relativa nomina (art. 3, c. 2). Trattandosi di norma imperativa e non derogabile essa trova applicazione anche in assenza di modifica statutaria. Nelle s.p.a. a controllo pubblico, la funzione di revisione legale non può essere mai affidata al collegio sindacale (art. 3, c. 2). Anche in questo caso, si tratta di norma imperativa che opera in assenza di modifica statutaria, rendendo la clausola contraria previgente inefficace e obbligando la società ad effettuare tempestivamente la nomina del revisore.

In merito agli organi amministrativi e di controllo delle Società a partecipazione pubblica, l'art. 11 si riferisce ad alcune limitazioni per la nomina degli organi amministrativi (limitazioni giustificate dalla particolare condizione di tali società), ma nulla dice in merito alla nomina degli organi di controllo. Si può quindi dedurre che, salvo quanto già precisato nell'art. 3, la nomina avvenga secondo le regole del diritto privato.

In merito invece alla responsabilità degli enti partecipanti e dei componenti degli organi delle società partecipate, viene fatta salva la competenza della Corte dei Conti per il danno erariale causato.

Un breve accenno meritano le "società in house" disciplinate dall'art. 16 che per essere definite tali devono avere precise caratteristiche in merito all'assetto proprietario, all'aspetto organizzativo ed alla destinazione dell'attività sociale.

- Con riferimento all'assetto proprietario delle società in house, bisogna osservare come l'art. 16 preclude la partecipazione di capitali privati, salvo quella che è prescritta dalla legge e che non determina una influenza rilevante sulla gestione.
- Per ciò che concerne l'aspetto organizzativo delle società in house, deve riportarsi il disposto dell'art. 16 che, garantendo un controllo "analogo" dei soci sull'ente (per il quale si risulta necessario che, da un lato, il consiglio di amministrazione della società non abbia "rilevanti poteri gestionali" e, dall'altro, che l'ente pubblico controllante sia in grado di esercitare "poteri maggiori rispetto a quelli che il diritto societario riconosce normalmente alla maggioranza sociale"), autorizza la deroga di alcune regole dettate dal Codice Civile:

a) gli statuti delle società per azioni possono contenere clausole in

deroga delle disposizioni dell'art. 2380-bis e dell'art. 2409-novies del codice civile;

b) gli statuti delle società a responsabilità limitata possono prevedere l'attribuzione all'ente o agli enti pubblici soci di particolari diritti, ai sensi dell'art. 2468, c. 3, del Codice Civile;

c) in ogni caso, i requisiti del controllo analogo possono essere acquisiti anche mediante la conclusione di appositi patti parasociali; tali patti possono avere durata superiore a cinque anni, in deroga all'art. 2341-bis, c. 1, del Codice Civile”.

- La destinazione dell'attività societaria a servizio delle pubbliche amministrazioni è stata, infine, ulteriormente specificata per il tramite dell'art. 16, precisando che il fatturato sociale al perseguimento dell'attività pubblica abbia un limite minimo dell'80%, potendo tale quota raggiungere anche l'intero ove lo statuto lo preveda. La parte residua di fatturato, agevolando l'instaurazione di rapporti e dinamiche di tipo privatistico, deve comunque essere legata all'attività principale in quanto strumentale al raggiungimento di economie di scala e, in generale, al conseguimento di una maggiore efficienza.

L'orientamento esplicitato dal D.Lgs. 175/2016 sembra verosimilmente ispirato ad un principio generale di autonomia e terzietà dell'organo di controllo, principio che, secondo il legislatore, sarebbe garantito in maniera più forte dal ricorso ad un revisore legale dei conti o ad una società di revisione esterna.

Il ruolo del revisore (garantire trasparenza, certezza del diritto, correttezza nell'applicazione delle regole, professionalità, indipendenza, neutralità) appare sempre più necessario e centrale, dato l'interesse pubblico che insiste nelle Società partecipate, anche se tale ruolo non viene esattamente individuato dal decreto.

Il nuovo T.U. D.Lgs 175/2016, in attuazione della Legge Madia 124/2015 (riforma dei sistemi di governance delle società partecipate) ha imposto modifiche finalizzate all'adeguamento degli statuti delle società partecipate in linea alla nuova disciplina. Lo scopo principale di tali modifiche è quello di avere un quadro normativo riferito ed inerente a quello degli stessi Enti pubblici. In tal senso anche l'attività del revisore deve modularsi con tali peculiarità (funzione di controllo, seppur indiretto, della spesa pubblica).

In particolare dovrà essere prestata particolare attenzione a:

- efficienza del sistema
- maggiore trasparenza
- riduzione dei costi (grande attenzione sul costo del personale)

Un buon approccio rispetto al perseguimento a tali obiettivi è di eseguire una “due diligence” sulle attività delle società partecipate, prendendo in esame i parametri operativi, economici, patrimoniali e finanziari.

Poiché, come già espresso, le amministrazioni pubbliche non possono, direttamente o indirettamente, detenere partecipazioni, acquisire o mantenere società aventi ad oggetto attività di produzioni di beni e servizi non strettamente necessarie alle proprie finalità istituzionali, il Decreto ha previsto che venga effettuato, inizialmente entro sei mesi dalla data di entrata in vigore, con provvedimento motivato, la ricognizione di tutte le partecipazioni possedute alla medesima data di entrata in vigore, individuando quelle che devono essere alienate. L'alienazione dovrà in seguito avvenire entro un anno dalla conclusione della ricognizione. Successivamente, con cadenza annuale, l'amministrazione pubblica dovrà effettuare un piano di riassetto per la razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione delle partecipazioni. Alla razionalizzazione periodica di cui all'art. 20 si procede a partire dal 2018, con riferimento alla situazione al 31 dicembre 2017. I piani di razionalizzazione, corredati di un'apposita relazione tecnica, con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione, sono adottati ove, in sede di analisi di cui al comma 1, le amministrazioni pubbliche rilevino:

- a) partecipazioni societarie che non rientrino in alcuna delle categorie di cui all'art. 4;
- b) società che risultino prive di dipendenti o abbiano un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
- c) partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;
- d) partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro;
- e) partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d'interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;

- f) necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
- g) necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite all'art. 4.

Il revisore può essere di supporto nell'attività di due diligence.

La due diligence è un processo di analisi effettuato generalmente da un soggetto terzo a favore di un altro soggetto interessato ad una transazione commerciale, con lo scopo di fornire informazioni che possono essere considerate nella valutazione delle opportunità e dei rischi legati alla transazione. Nella prassi non è infrequente, in effetti, che la due diligence finanziaria metta in luce rischi latenti e passività potenziali dei quali il soggetto che ha conferito l'incarico può tenere conto nell'eventuale implementazione di possibili tutele.

Nell'individuare quale soggetto possa essere incaricato dello svolgimento della due diligence volta alla cessione delle partecipate non rientranti tra quelle consentite dal Decreto, è opportuno menzionare, come già ribadito nella prassi, che lo svolgimento di un'attività di due diligence contabile non comporta in alcun modo il coinvolgimento del revisore (e/o dei soggetti della relativa rete) nei processi decisionali dei destinatari dei relativi esiti.

In conclusione La riforma della Pubblica Amministrazione, volta alla razionalizzazione delle imprese a partecipazione pubblica, tende a renderle efficienti quanto le imprese private, e ad applicare ad esse i modelli di governance e di controllo esistenti per le società a capitale privato. A garanzia dei cittadini è quindi previsto l'intervento di un soggetto terzo ed indipendente incaricato del controllo legale dei conti, e della verifica di una razionale organizzazione dell'attività svolta dalla Società.

**RUOLO E FUNZIONI DELL'ORGANISMO DI REVISIONE:**  
**CONTROLLO DEGLI EQUILIBRI FINANZIARI**  
**(Dott. Andrea Nataletti)**

Ai sensi dell'art. 193, TUEL il Consiglio Comunale, tranne diversa periodicità prevista dal regolamento di contabilità, ed almeno entro il 31 luglio, deve provvedere a dare atto del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e, in caso di accertamento negativo, adottare le misure necessarie per ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo:

- di gestione di competenza;
- di amministrazione;
- di cassa;
- nella gestione dei residui.

La mancata adozione del provvedimento di riequilibrio da parte del Consiglio, è parificata alla mancata approvazione del bilancio di previsione.

L'art. 193 del TUEL enuncia l'obbligo di verifica degli equilibri per i quali spetta all'organo di revisione esprimere parere sull'eventuale proposta di deliberazione di variazione da sottoporre al Consiglio.

I responsabili dei servizi ed il responsabile del servizio finanziario dovranno formulare apposite relazioni sullo stato di attuazione degli accertamenti e degli impegni e sulla sussistenza di eventuali debiti fuori bilancio.

Superando precedenti orientamenti interpretativi, si rappresenta che, richiedendo l'art. 239 del TUEL un parere obbligatorio sulla verifica degli equilibri, anche in caso in cui la proposta di deliberazione dia atto del permanere degli equilibri generali di bilancio, e quindi non si traduca in una variazione dello stesso, è necessario il parere dell'organo di revisione.

**Verifiche sugli equilibri e vincoli**

- a) Per la gestione di competenza finanziaria occorre verificare:
  - l'equilibrio di parte corrente (PROSPETTO 1);
  - l'equilibrio di parte capitale (PROSPETTO 2);
  - il crono-programma lavori pubblici (occorre verificare la compatibilità dei pagamenti con le previsioni di cassa);

- l'esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali (che occorre riconoscere e finanziare che, quindi, potrebbero compromettere gli equilibri).
- b) Per la gestione di cassa:
- che il risultato non sia negativo (PROSPETTO 3).
- c) Per la gestione dei residui:
- l'accertabilità ed esigibilità dei residui attivi (che possono influire in caso di anomali mancati incassi sul valore del FCDE e, quindi, sugli equilibri di bilancio);
  - la congruità fondo crediti di dubbia esigibilità (che va aggiornato anche in corso d'anno in base all'andamento delle previsioni di entrata) (PROSPETTO 4).
- d) Per il saldo di finanza pubblica:
- il rispetto degli obiettivi del triennio (PROSPETTO 5).
- e) Per gli organismi partecipati:
- la necessità di finanziamenti in conto esercizio o contribuzione straordinaria;
  - la necessità di copertura di perdite anche infrannuali nel rispetto di quanto stabilito dal c. 552 dell'art. 1 della l. n. 147/2013 e dal comma 5 dell'art. 14 del D.Lgs. 175/2016. E' obbligatoria la costituzione, nel bilancio di previsione, di un fondo vincolato in caso di perdite reiterate nelle aziende speciali, nelle istituzioni e nelle società partecipate (art. 1, commi 551 e 552, l. n. 147/2013). Si tratta di norme a carattere prudenziale, dirette ad evitare che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dall'organismo possa incidere negativamente sui futuri equilibri di bilancio. Il presupposto di applicazione della norma è la presenza, nell'ultimo bilancio disponibile, di un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo, non immediatamente ripianato dall'ente partecipante (art. 1, co. 551, l. n. 147/2013). A regime, l'importo accantonato nel bilancio di previsione

sarà equivalente al risultato negativo non immediatamente ripianato, in proporzione alla quota di partecipazione. In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017, il legislatore ha previsto un periodo transitorio in cui l'accantonamento è via via crescente, con un'importante distinzione tra la partecipazione in organismi che, nel riportare una perdita nell'ultimo bilancio disponibile, hanno peggiorato i conti e quelli che li hanno migliorati rispetto alla media del triennio precedente (art. 1, co. 552, l. n. 147/2013).

Per la verifica sulla salvaguardia degli equilibri, occorre che alla proposta di deliberazione siano allegati:

- a. la relazione dei responsabili di settore sull'andamento delle entrate;
- b. la relazione del legale rappresentante degli organismi partecipati soggetti al controllo analogo sullo stato di attuazione degli obiettivi, sull'andamento della gestione e su possibili squilibri economici;
- c. la dichiarazione di insussistenza dei debiti fuori bilancio rilasciata dai responsabili dei servizi o di esistenza di debiti con proposta di riconoscimento e finanziamento;
- d. la dichiarazione dei responsabili dei servizi e del responsabile del servizio finanziario attestante che non si profilano variazioni sostanziali nella consistenza dei residui attivi e passivi, rispetto alle determinazioni effettuate all'atto dell'approvazione del rendiconto;
- e. la dimostrazione che il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione sia ancora adeguato in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui;
- f. l'aggiornamento del prospetto dimostrativo della possibilità di raggiungere gli obiettivi del pareggio di bilancio e dei saldi di finanza pubblica;
- g. il prospetto dimostrativo aggiornato del rispetto del contenimento delle spese di personale (PROSPETTO 6);
- h. i prospetti dimostrativi degli altri vincoli di finanza pubblica.

Le verifiche suesposte sarebbe bene effettuarle più volte nel corso dell'anno.

**PROSPETTO 1**

<b>BILANCIO DI PREVISIONE</b>				
<b>EQUILIBRI DI BILANCIO PARTE CORRENTE</b> <i>(solo per gli Enti locali)*</i>				
<b>EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO</b>		<b>COMPETENZA ANNO 2018</b>	<b>COMPETENZA ANNO 2019</b>	<b>COMPETENZA ANNO 2020</b>
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		0,00		
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	(+)	0,00	0,00	0,00
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	0,00	0,00	0,00
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	0,00	0,00	0,00
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui:</i>				
<i>- fondo pluriennale vincolato</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>- fondo crediti di dubbia esigibilità</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	0,00	0,00	0,00
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	(-)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<b>G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F)</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI</b>				
H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	(-)	0,00	0,00	0,00
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)	0,00	0,00	0,00
<b>EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE (***) O=G+H+I-L+M</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.				
E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.				



**PROSPETTO 2**

		COMPETENZA ANNO 2018	COMPETENZA ANNO 2019	COMPETENZA ANNO 2020
P) Utilizzo risultato di amministrazione presunto per spese di investimento	(+)	0,00	0,00	-
Q) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
R) Entrate Titoli 4.00-5.00-6.00	(+)	0,00	0,00	0,00
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	0,00	0,00	0,00
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	0,00	0,00	0,00
S1) Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine	(-)	0,00	0,00	0,00
S2) Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)	0,00	0,00	0,00
T) Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	(-)	0,00	0,00	0,00
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	0,00	0,00	0,00
prestiti	(-)	0,00	0,00	0,00
U) Spese Titolo 2.00 - Spese in conto capitale <i>di cui fondo pluriennale vincolato di spesa</i>	(-)	0,00 0,00	0,00 0,00	0,00 0,00
V) Spese Titolo 3.01 per Acquisizioni di attività finanziarie	(-)	0,00	0,00	0,00
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
<b>EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE</b>				
<b>Z = P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-M-U-V+E</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

**PROSPETTO 3**

<b>BILANCIO DI PREVISIONE CASSA RIEPILOGO GENERALE ENTRATE PER TITOLI</b>					
<b>TITOLO</b>	<b>DENOMINAZIONE</b>	<b>RESIDUI</b>	<b>PREV. COMP.</b>	<b>TOTALE</b>	<b>PREV. CASSA</b>
	<b>Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
1	<i>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</i>		0,00	0,00	0,00
2	<i>Trasferimenti correnti</i>		0,00	0,00	0,00
3	<i>Entrate extratributarie</i>		0,00	0,00	0,00
4	<i>Entrate in conto capitale</i>		0,00	0,00	0,00
5	<i>Entrate da riduzione di attività finanziarie</i>		0,00	0,00	0,00
6	<i>Accensione prestiti</i>		0,00	0,00	0,00
7	<i>Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere</i>		0,00	0,00	0,00
9	<i>Entrate per conto terzi e partite di giro</i>		0,00	0,00	0,00
	<b>TOTALE TITOLI</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

<b>BILANCIO DI PREVISIONE CASSA RIEPILOGO GENERALE DELLE SPESE PER TITOLI</b>					
<b>TITOLO</b>	<b>DENOMINAZIONE</b>	<b>RESIDUI</b>	<b>PREV. COMP.</b>	<b>TOTALE</b>	<b>PREV. CASSA</b>
1	<i>Spese correnti</i>		-	0,00	0,00
2	<i>Spese in conto capitale</i>		-	0,00	0,00
3	<i>Spese per incremento di attività finanziarie</i>		-	0,00	0,00
4	<i>Rimborso di prestiti</i>		-	0,00	0,00
5	<i>Chiusura anticipazioni da Istituto tesoriere/cassiere</i>		-	0,00	0,00
7	<i>Spese per conto terzi e partite di giro</i>		-	0,00	0,00
	<b>TOTALE GENERALE DELLE SPESE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>SALDO DI CASSA</b>				<b>0,00</b>

**PROSPETTO 4**

TITOLI	BILANCIO 2018 (a)	ACC.TO OBBLIGATORIO AL FCDE (b)	ACC.TO EFFETTIVO AL FCDE (c)	DIFF. d=(c-b)	% (e)=(c/a)
TIT. 1 - ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 2 - TRASFERIMENTI CORRENTI	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 3 - ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 4 - ENTRATE IN CONTO CAPITALE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 5 - ENTRATE DA RID.NE DI ATT. FINANZIARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
<b>TOTALE GENERALE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DIV/0!</b>
<i>DI CUI FCDE DI PARTE CORRENTE</i>	0	0	0	0	#DIV/0!
<i>DI CUI FCDE IN C/CAPITALE</i>	0	0	0	0	#DIV/0!

TITOLI	BILANCIO 2019 (a)	ACC.TO OBBLIGATORIO AL FCDE (b)	ACC.TO EFFETTIVO AL FCDE (c)	DIFF. d=(c-b)	% (e)=(c/a)
TIT. 1 - ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 2 - TRASFERIMENTI CORRENTI	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 3 - ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 4 - ENTRATE IN CONTO CAPITALE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 5 - ENTRATE DA RID.NE DI ATT. FINANZIARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
<b>TOTALE GENERALE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DIV/0!</b>
<i>DI CUI FCDE DI PARTE CORRENTE</i>	0	0	0	0	#DIV/0!
<i>DI CUI FCDE IN C/CAPITALE</i>	0	0	0	0	#DIV/0!

TITOLI	BILANCIO 2020 (a)	ACC.TO OBBLIGATORIO AL FCDE (b)	ACC.TO EFFETTIVO AL FCDE (c)	DIFF. d=(c-b)	% (e)=(c/a)
TIT. 1 - ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 2 - TRASFERIMENTI CORRENTI	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 3 - ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 4 - ENTRATE IN CONTO CAPITALE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 5 - ENTRATE DA RID.NE DI ATT. FINANZIARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
<b>TOTALE GENERALE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DIV/0!</b>
<i>DI CUI FCDE DI PARTE CORRENTE</i>	0	0	0	0	#DIV/0!
<i>DI CUI FCDE IN C/CAPITALE</i>	0	0	0	0	#DIV/0!

**PROSPETTO 5**

BILANCIO DI PREVISIONE (Allegato 9)				
PROSPETTO VERIFICA RISPETTO DEI VINCOLI DI FINANZA PUBBLICA				
EQUILIBRIO DI BILANCIO DI CUI ALL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 243/2012	ANNO 2018	ANNO 2019	ANNO 2020	
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
<b>A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3)</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>D) Titolo 3 - Entrate extratributarie</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>G) SPAZI FINANZIARI ACQUISITI <sup>(1)</sup></b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
H3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente <sup>(2)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione) <sup>(3)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
<b>H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2-H3-H4-H5)</b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
I1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
I2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale <sup>(2)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
I4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione) <sup>(3)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
<b>I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4)</b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
<b>L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria (L=L1 + L2)</b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>M) SPAZI FINANZIARI CEDUTI<sup>(1)</sup></b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(N) EQUILIBRIO DI BILANCIO AI SENSI DELL'ARTICOLO 9 DELLA LEGGE N. 243/2012 <sup>(4)</sup></b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(N=A+B+C+D+E+F+G-H-I-L-M)</b>				

1) Gli spazi finanziari acquisiti o ceduti attraverso i patti regionalizzati e nazionali sono disponibili all'indirizzo <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/> - Sezione "Pareggio bilancio e Patto stabilità" e all'interno dell'applicativo del pareggio al modello VARPATTI. Nelle more della formalizzazione dei patti regionali e nazionali, non è possibile indicare gli spazi che si prevede di acquisire. Indicare solo gli spazi che si intende cedere.

2) Al fine di garantire una corretta verifica dell'effettivo rispetto del saldo, indicare il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto dell'eventuale quota finanziata dall'avanzo (iscritto in variazione a seguito dell'approvazione del rendiconto).

3) I fondi di riserva e i fondi speciali non sono destinati a confluire nel risultato di amministrazione. Indicare solo i fondi non finanziati dall'avanzo.

4) L'ente è in equilibrio di bilancio ai sensi dell'articolo 9 della legge n. 243 del 2012 se la somma algebrica degli addendi del prospetto, da (A) a (M) è pari a 0 o positivo, salvo gli enti cui è richiesto di conseguire un saldo positivo, che sono in equilibrio se presentano un risultato pari o superiore al saldo positivo richiesto.

**PROSPETTO 6**

<b><i>Spese di personale</i></b>	Media 2011/2013	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
	2008 per enti non soggetti al patto			
Spese macroaggregato 101				
Spese macroaggregato 103				
Irap macroaggregato 102				
Altre spese: reiscrizioni imputate all'esercizio successivo				
Altre spese: da specificare.....				
Altre spese: da specificare.....				
Altre spese: da specificare.....				
<b>Totale spese di personale (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
(-) Componenti escluse (B)				
<b>(=) Componenti assoggettate al limite di spesa A-B</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
(ex art. 1, comma 557, legge n. 296/ 2006 o comma 562				

**STRUMENTI DI LAVORO**  
**(Dr.ssa Doriana Sannipola)**

La regolarità amministrativa e contabile degli Enti Locali ed il corretto utilizzo delle risorse pubbliche agli stessi destinate rappresentano il fine ultimo dell'attività di revisione svolta dai Collegi Sindacali e dai Collegi dei Revisori. Il tema del controllo quale strumento necessario a verificare la regolarità formale e sostanziale del processo decisionale ha assunto un ruolo di rilievo nelle politiche di governance delle amministrazioni. Nell'ultimo decennio, infatti, il sistema dei controlli sulla gestione di enti e organismi pubblici e la relativa disciplina sono stati oggetto di numerosi interventi normativi. Il Decreto Legislativo 30 luglio 1999 n. 286, concernente il *“Riordino e il potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Amministrazioni Pubbliche a norma dell'art. 11 della Legge 15 marzo 1997, n. 59”* ha ridefinito il sistema di controllo individuando quattro fondamentali tipologie di controllo interno, stabilendo che *“Le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a:*

- a) garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile);
- b) verificare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione);
- c) valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza);
- d) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico).

I successivi interventi sono confluiti nel Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n. 123, *“Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'art. 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196”* che ha razionalizzato e riorganizzato sistematicamente tutte le disposizioni normative concernenti il controllo di regolarità

amministrativa e contabile e che, ad oggi, costituisce caposaldo normativo dell'attività di revisione negli enti pubblici, nell'ambito di un processo di riforma ancora in corso.

In tale contesto il legislatore ha voluto assegnare agli organi di revisione, Collegi sindacali e Collegi dei Revisori, la verifica dei processi decisionali degli organi di governo degli enti. I revisori dei conti sono pertanto chiamati a svolgere attività indirizzate a verificare la legittimità delle deliberazioni degli Enti Locali, la coerenza e congruenza dei comportamenti e il controllo sui risultati degli stessi.

In particolare l'azione di controllo dei Revisori deve riguardare l'esame degli atti di amministrazione dell'Ente *“aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici”*<sup>17</sup> sia sotto il profilo della legittimità, che sotto quello della proficuità economico-finanziaria. Secondo l'art. 20 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, l'attività dei revisori è guidata da tre principi di base:

1. la continuità;
2. la programmazione dei controlli;
3. il campionamento.

L'organo di controllo dovrà, in primo luogo, garantire che l'attività di verifica sia svolta senza soluzioni di continuità, attraverso la previsione di verifiche da effettuarsi periodicamente, con cadenza almeno trimestrale e mediante la predisposizione di specifiche regole di funzionamento (quale, ad esempio, l'obbligo di prevedere membri supplenti capaci di garantire in qualsiasi circostanza l'operatività dell'organo di controllo). L'attività di controllo dovrà esser preceduta da una fase propedeutica di pianificazione finalizzata a renderla quanto più efficace possibile, mediante la predisposizione di programmi di lavoro definiti sulla base della realtà operativa dell'ente sottoposto a verifica. La programmazione permette, infatti, di identificare le aree più significative da sottoporre a revisione in relazione anche del grado di rischio che le stesse presentano. Infine sarà necessario ricorrere, nelle fasi di verifica, all'applicazione di tecniche di campionamento specificatamente settate sulla realtà esaminata, che permettano ai Revisori di portare avanti un controllo “a campione” che sia comunque organico, completo ed efficiente, senza la necessità di ricorrere ad un

---

<sup>17</sup> Art. 2 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011

controllo “a tappeto”, troppo oneroso in termini di spesa e tempi di applicazione. L’attività di verifica che i Revisori sono chiamati a svolgere può essere sinteticamente ricondotta a:

1. controllo di regolarità amministrativa, che si concretizza nell’esame degli atti e dei procedimenti posti in essere dall’ente attraverso gli organi di gestione e direzione;
2. controllo contabile, diretto alla verifica della corrispondenza dei dati contenuti nei documenti di bilancio con quelli provenienti dalle scritture contabili dell’ente, nonché alla verifica della corretta esposizione dei valori contabili in bilancio, dell’esistenza delle attività e passività e dell’attendibilità delle valutazioni di bilancio.

Da ultimo è importante ricordare che l’attività di controllo svolta dai revisori si articola sempre su tre livelli:

1. controllo preventivo, importante “guida” per le amministrazioni degli Enti Locali, ma che non deve mai ostacolare la normale attività di direzione degli organi amministrativi degli enti;
2. controllo concomitante, il quale si concretizza in una collaborazione con gli organi amministrativi che permette un monitoraggio “in corso d’opera” e garantisce l’assunzione tempestiva di misure correttive in risposta ad azioni illegittime o inadeguate;
3. controllo successivo, esercitato su atti e documenti che hanno già prodotto i loro effetti, che può comportare l’attivazione di ipotesi sanzionatorie nei confronti dei soggetti responsabili, laddove si riscontrino irregolarità amministrative o contabili.

Il primo “atto” del Collegio dei Revisori si concretizza nella fase di insediamento. Il collegio dei revisori dei conti, infatti, subito dopo la sua nomina, deve procedere in un’apposita riunione, al suo insediamento, atto fondamentale per il successivo svolgimento dell’attività di controllo. Tale prima riunione consente al collegio di accertare la regolarità complessiva della procedura di nomina (si ricorda che i revisori, attualmente, vengono eletti “per estrazione” a sorte da un elenco regionale, nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti nel registro dei revisori legali, nonché gli iscritti all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili) e di prendere cognizione della struttura amministrativa e contabile dell’ente, che influenzerà il taglio di tutte le successive attività di



verifica. Nella riunione di insediamento si procede, in primo luogo, a verificare che i revisori siano in possesso dei requisiti professionali previsti dalla legge e che non esistano eventuali incompatibilità o situazioni rilevanti per la valutazione dei profili di indipendenza. In questo primo incontro viene inoltre eletto il Presidente del Collegio (a meno che questo non sia già stato definito sulla base di disposizioni normative o dallo Statuto dell'Ente). La fase di insediamento permette al Collegio dei Revisori di prendere coscienza della realtà con la quale si troverà a collaborare. Durante la prima riunione il Collegio ha diritto di richiedere tutta la documentazione necessaria ad inquadrare l'assetto organizzativo, amministrativo e soprattutto contabile dell'Ente stesso. Potranno perciò essere richiesti documenti quali:

- la legge istitutiva dell'Ente;
- lo Statuto;
- il regolamento concernente l'amministrazione del patrimonio e della contabilità;
- il regolamento organico del personale e la relativa pianta organica;
- il regolamento delle spese economali;
- la convenzione di cassa,
- la specifica dei conto correnti bancari, postali e di Tesoreria in essere;
- l'ultimo bilancio consuntivo/di esercizio approvato;
- i libri e i registri contabili previsti dalla vigente normativa;
- le ultime dichiarazioni fiscali presentate (modello Redditi, modello IRAP, modello 770 e modello IVA).

Il Collegio può inoltre richiedere una relazione specifica sulla struttura organizzativa, amministrativa e contabile con indicazione dei responsabili dei singoli settori e le relative risorse umane impiegate, in modo da controllare fin da subito l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'Ente. Nel caso in cui si ritenga opportuno il Collegio potrà anche richiedere al precedente organo di controllo le informazioni e i chiarimenti in merito all'attività di vigilanza svolta, anche con riferimento a specifiche situazioni. In questa prima fase gli strumenti principali risultano le indagini e/o le interviste presso i responsabili o, eventualmente conferme esterne.

Di tale prima riunione deve sempre essere redatto un verbale.

Conclusa la fase di insediamento il Collegio prende possesso dell'ufficio, stabilisce

le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere regolarmente la propria attività.

L'attività di revisione può essere articolata in 4 principali fasi:



L'art. 20 comma 4 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 prevede quale principio alla base dell'attività di revisione quello della pianificazione e programmazione dei controlli. Lo svolgimento dell'attività deve esser preceduto da una fase propedeutica di pianificazione. La fase di pianificazione si basa sull'esame della struttura amministrativa, organizzativa e contabile dell'Ente, analizzata mediante le informazioni e i documenti raccolti in fase di insediamento. Si tratta di un'attività "preliminare" che garantisce ai revisori una corretta conoscenza delle caratteristiche dell'Ente, dell'attività che lo stesso è chiamato a svolgere e del contesto nel quale opera, definendone dimensione e complessità. Tale attività permette ai revisori di individuare i punti di criticità sui quali sarà importante concentrarsi. A puro titolo esemplificativo si evidenziano alcuni elementi da tener presente in sede di pianificazione dell'attività di vigilanza:

- dimensione e altre caratteristiche dell'ente;
- configurazione della struttura amministrativa dell'Ente;

- rischi connessi alle diverse aree interne di attività svolte dall'Ente, alla tipologia di attività istituzionale, anche con riguardo al contesto esterno;
- informazioni messe a disposizione dall'Ente, ed eventualmente, dal collegio precedente;
- tempo e risorse necessarie all'acquisizione e scambio di informazioni con altri organi e funzioni sociali;
- periodicità o numero di incontri con altri organi sociali e funzioni (es. amministratori, direttori, OIV, Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, preposti, eventuali comitati interni, ecc.).

La fase successiva di programmazione si sviluppa sulla base dei risultati ottenuti in sede di pianificazione ed ha come fine quello di identificare le aree e i fattori di rischio da assoggettare a controllo, gli obiettivi che l'attività di verifica deve perseguire e le relative tempistiche. I revisori dovranno identificare sia i rischi generici che quelli specifici delle aree individuate, attribuendo alle stesse una diversa intensità e periodicità di controllo. Laddove l'analisi dovesse evidenziare la necessità di misure di salvaguardia, in relazione a rischi che potrebbero comportare violazioni di legge o di statuto o la mancata o non corretta applicazione delle norme di corretta amministrazione, il Collegio dovrà chiedere all'organo amministrativo di attivarsi al fine di poter correggere tali comportamenti. L'operato dell'organo amministrativo dovrà perciò esser sottoposto a monitoraggio nel corso dell'incarico.

Il Collegio dei Revisori predispone così, sulla base di quanto esaminato, programmi di lavoro adeguati e specificatamente modellati sulla realtà oggetto di verifica.

Le fasi di pianificazione e programmazione risultano essere fasi preliminari indispensabili per garantire l'organicità, la completezza e l'utilità delle verifiche che verranno poi svolte nell'effettivo.

La fase più importante nell'attività dei Revisori è quella dell'esecuzione: la fase di esecuzione rappresenta la reale fase operativa, durante la quale il Collegio svolge le procedure di revisione ritenute più appropriate in relazione alle aree e ai fattori di rischio evidenziati nelle precedenti fasi. In particolare, così come determinato dall'art. 239 del TUEL, le attività di vigilanza riguardano la regolarità contabile,

finanziaria ed economica della gestione dell'Ente, relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità. Ai sensi dell'art. 147-quinquies del TUEL la vigilanza riguarda anche il sistema di controllo degli equilibri finanziari.

Le verifiche periodiche diventano, in questa fase, i principali strumenti di lavoro dei revisori. Mediante queste ultime, infatti, i Revisori acquisiscono i dati necessari per esprimere il proprio giudizio sull'Ente.

Le informazioni assunte quali base per lo sviluppo delle verifiche devono essere accuratamente selezionate dai Revisori, in modo da garantire la massima efficienza con il minor dispendio di energie possibile. La fase di "selezione" delle informazioni da sottoporre a verifica può prevedere diverse modalità di attuazione:

- Selezione di tutte le voci (esame al 100%);
- Selezione di voci specifiche;
- Campionamento di revisione.

A seconda delle particolari circostanze può essere utile utilizzare uno dei sopra indicati metodi o una loro combinazione. Nonostante le alternative, nella maggior parte delle occasioni si utilizza il metodo del campionamento. Tale alternativa risulta oltretutto la più efficace ed efficiente in presenza di Enti di grandi dimensioni, laddove per l'organo di controllo non sempre è possibile procedere ad un esame analitico di tutti gli elementi che costituiscono l'attività di vigilanza. La stessa Corte dei Conti nella sentenza n. 441/A del 12 ottobre 1985 afferma che il Collegio dei revisori dei conti non ha l'obbligo di esaminare tutti gli atti emanati dall'Ente, ma deve procedere a verifiche su atti individuati con criteri di completezza logico-sistemica. Ovviamente la particolarità o l'eccezionalità di determinati fatti renderà necessaria, di volta in volta, un'attività di verifica più approfondita.

La tecnica del campionamento permette ai revisori di individuare un campione di riferimento che sia espressione di un'intera "popolazione" e cioè di un particolare fenomeno o di una particolare area oggetto di verifica. La selezione del campione può essere effettuata sulla base di tecniche statistiche o meno, a patto che sia garantita la minimizzazione il rischio di campionamento e, contemporaneamente,

l'efficienza ed efficacia dei risultati. Ovviamente l'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori o irregolarità, poiché è oggettivamente impossibile procedere ad una verifica capillare e completa dell'intera amministrazione dell'ente. La finalità è comunque quella di minimizzare il rischio di revisione e, cioè, il rischio di esprimere un giudizio non appropriato in presenza irregolarità amministrativo-contabili.

I principali criteri di campionamento che possono essere utilizzati in sede di individuazione del campione sono i seguenti:

- Selezione casuale (applicata mediante generatori di numeri casuali, per esempio tavole di numeri casuali);
- Selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso per la dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento. È possibile ad esempio definire un intervallo di campionamento pari a 50 per cui, partendo da un unità definita casualmente nell'ambito dei primi 50 viene poi selezionata ogni 50esima unità successiva di campionamento. I revisori devono essere in grado di evitare intervalli di campionamento che possano essere rappresentativi di un particolare andamento nella popolazione;
- Campionamento in base alle unità monetarie;
- Selezione accidentale, in cui i Revisori selezionano il campione senza seguire una tecnica strutturata ma, comunque, evitando qualsiasi distorsione consapevole o fattore prevedibile.

Nella pratica i Revisori si trovano ad effettuare periodicamente verifiche sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'Ente relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali e alla tenuta della contabilità.

Si evidenziano, di seguito, le principali verifiche che i Revisori sono chiamati ad effettuare.

### ***Accertamento della regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili***

La prima verifica in riferimento a tale aspetto, come già descritto, avviene in fase di insediamento. L'accertamento dell'esistenza e della regolare tenuta di

determinati registri piuttosto che di altri dipende soprattutto dal regime contabile dell'Ente oggetto di verifica. Diversi, infatti, risultano gli obblighi di tenuta dei libri nel caso in cui l'Ente sia in regime di contabilità finanziaria piuttosto che in contabilità economico-patrimoniale (metodo della partita doppia). A prescindere dalla tipologia di contabilità adottata i Revisori saranno chiamati a controllare l'esistenza e la regolare tenuta dei seguenti libri:

- Registro degli inventari;
- Registro dei beni di facile consumo;
- Registro di magazzino;
- Libro dei verbali del Collegio dei Revisori;
- Registro delle delibere di Giunta e/o di altro Organo Amministrativo previsto (per esempio in caso di Consorzi fra Comuni);
- Registro dei contratti (nel quale sono annotati, in ordine cronologico, i contratti di fornitura di beni e servizi e prestazioni d'opera sottoscritti);
- Registro di protocollo (in cui si annota tutta la movimentazione della corrispondenza in entrata e in uscita).

Si ricorda che i libri e registri possono essere tenuti anche in modalità informatizzata. I revisori dovranno verificare la corretta numerazione e, nel caso sia richiesto, l'iniziale bollatura e vidimazione.

Nel caso in cui l'Ente svolga un'attività commerciale secondaria occorre inoltre verificare la regolare tenuta dei libri e dei registri richiesti dalla legislazione tributaria quali, ad esempio, i registri IVA, i registri dei beni ammortizzabili, ecc.

Di centrale importanza risulta il controllo del registro unico delle fatture nel quale occorre annotare: il codice progressivo di registrazione, il numero di protocollo di entrata, il numero della fattura o del documento contabile equivalente, il nome del creditore e il codice fiscale, l'oggetto della fornitura, l'importo totale al lordo di iva, la scadenza della fattura, nel caso di enti in contabilità finanziaria gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile equivalente, se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA, il Codice Identificativo di Gara (CIG), il Codice Unico del Progetto (CUP) in caso di fatture relative ad opere pubbliche o comunque finanziate da contributi comunitari, qualsiasi altra informazione ritenuta necessaria.

### ***Verifiche di cassa***

Le verifiche di cassa si concentrano sull'attenta analisi delle somme incassate e pagate dall'Ente e rappresentano uno strumento chiave per analizzare la regolarità della gestione. Allo stesso tempo le verifiche di cassa costituiscono uno strumento propedeutico alla valutazione del bilancio consuntivo dell'Ente su cui i Revisori sono chiamati ad esprimere un giudizio. Nella pratica la verifica di cassa consiste nell'accertare che quanto emerge dalle scritture tenute dall'Ente (giornale di cassa) trovi riscontro in quanto rappresentato dal sistema bancario, incluse le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, e/o postale. Operativamente i Revisori provvedono ad identificare il responsabile della gestione di cassa, acquisiscono i documenti relativi ai conti correnti aperti con il sistema bancario e postale ed eventualmente presso la competente Tesoreria dello Stato, esaminano le convenzioni di cassa e procedono, a campione, al riscontro della concordanza tra le risultanze emergenti dalle scritture contabili (giornale di cassa) con quelle risultanti dall'estratto conto bancario e di Tesoreria. Nel caso di eventuali partite sospese si procede con la relativa riconciliazione. Al termine della procedura si redige apposito verbale per la formalizzazione delle risultanze delle verifiche effettuate.

In occasione della verifica di cassa i Revisori sono chiamati anche alla verifica della "cassa economale", delle casse interne e degli altri eventuali punti di incasso.

### ***Verifiche dei documenti contabili di incasso e di spesa***

La verifica dei documenti contabili è strettamente correlata alle verifiche di cassa. Il Collegio dei Revisori è, infatti, chiamato a controllare i titoli di incasso e di pagamento e la relativa documentazione giustificativa. In riferimento alle entrate i revisori verificano in primo luogo la sussistenza del titolo giuridico che legittima alla riscossione e successivamente che ci sia corrispondenza tra quanto incassato e quanto indicato nel titolo. Per quanto attiene ai titoli di pagamento invece sarà necessario controllare la regolarità degli atti autorizzativi di spesa e la relativa documentazione.

L'analisi della corretta gestione degli incassi e delle spese prevede, oltre ad un controllo di tipo qualitativo (in termini di adeguatezza delle entrate e delle uscite), un'analisi del rispetto delle disposizioni normative in termini di pagamento. Si

ricorda, infatti, che ai sensi dell'art. 48 bis del D.P.R. 602/73, qualsiasi amministrazione pubblica, prima di effettuare un pagamento per un importo superiore ai diecimila Euro, dovrà verificare che il beneficiario non sia inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di uno o più cartelle esattoriali per un importo almeno pari alla stessa cifra (Euro diecimila). Tale verifica andrà effettuata mediante apposita richiesta all'Agenzia della Riscossione<sup>18</sup>. La risposta dell'Agenzia della Riscossione che evidenzia l'esistenza di inadempimenti comporta per le pubbliche amministrazioni la necessità di sospendere il pagamento nei limiti dell'importo comunicato e per un periodo di trenta giorni (l'eventuale parte eccedente potrà immediatamente esser liquidata). Trascorsi trenta giorni senza che sia stato notificato al debitore atto di pignoramento, il soggetto pubblico può procedere con il pagamento. Compito del revisore è verificare che tale sopra indicata procedura sia stata rispettata nelle modalità e nei termini.

Sempre in tema di pagamenti, in particolare per quelli conseguenti a contratti di lavoro, fornitura e servizi, i Revisori sono chiamati alla verifica del DURC<sup>19</sup> e del rispetto delle norme in tema di tracciabilità dei flussi finanziari. Per quanto riguarda il DURC, il revisore deve controllare che tale documento sia stato acquisito dalla stazione appaltante e che il mandato di pagamento sia stato disposto dall'Ente nell'arco temporale di vigenza del DURC (centoventi giorni dalla data di rilascio).

Per quanto riguarda invece gli obblighi in tema di tracciabilità finanziaria i Revisori sono chiamati a verificare che tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici siano registrati su apposito conto corrente destinato e che siano effettuati mediante mezzi (generalmente bonifici bancari o postali) che ne garantiscano la tracciabilità. Si dovrà inoltre controllare che i mezzi di pagamento riportino sempre il Codice Identificativo di Gara (CIG)<sup>20</sup> attribuito dall'Autorità nazionale anticorruzione su richiesta della stazione appaltante.

---

<sup>18</sup> Prima Equitalia s.p.a. Si ricorda che con D.L. 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge 1° dicembre 2016 n. 225, Equitalia s.p.a. è soppressa e le funzioni relative alla riscossione nazionale sono svolte dal nuovo ente pubblico economico "Agenzia della Riscossione".

<sup>19</sup> Il DURC, Documento Unico di Regolarità Contributiva, è l'attestazione della regolarità contributiva INPS, INAIL, Cassa Edile che va richiesta obbligatoriamente dalle stazioni appaltanti in occasione dell'affidamento di appalti pubblici, lavori e forniture. La verifica della regolarità contributiva, a seguito dell'entrata in vigore del decreto interministeriale 30 gennaio 2015, avviene unicamente per via telematica ed in tempo reale indicando semplicemente il codice fiscale del soggetto da verificare, utilizzando il servizio "DURC ONLINE" messo a disposizione dalle piattaforme INPS e INAIL.

<sup>20</sup> La richiesta del CIG è obbligatoria per tutte le fattispecie contrattuali di cui al Codice Appalti indipendentemente dalla procedura adottata e dall'importo del contratto.



### ***Controllo sul rispetto delle norme di contenimento della spesa pubblica***

Come già precedentemente anticipato il controllo della gestione della spesa passa non solo attraverso una puntuale analisi dei documenti contabili che la giustificano ma anche, e soprattutto, attraverso un'analisi di tipo qualitativo che permetta di monitorare i flussi di finanza pubblica nell'ottica sempre più stringente di "spending review". Il Collegio dei Revisori è tenuto a verificare che l'Ente, nel caso sia destinatario di specifiche misure di contenimento, abbia ottemperato agli obblighi di riduzione della spesa pubblica stabiliti dalla normativa vigente. Si ricorda che ogni anno, entro il 31 marzo, gli Enti hanno l'obbligo di inviare ai competenti Uffici dell'Ispettorato generale di Finanza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato una scheda riassuntiva al monitoraggio dei versamenti da effettuare al bilancio dello Stato. Anche tale scheda dovrà esser sottoposta al controllo dei Revisori.

### ***Verifiche inventariali e di magazzino***

Il controllo del magazzino riguarda la regolarità nella tenuta delle scritture e dei registri degli inventati, l'effettiva corrispondenza tra quanto riportato nei registri e quanto desumibile dall'attivo patrimoniale e la reale esistenza dei beni mediante la ricognizione degli stessi (spesso effettuata mediante la tecnica del campionamento). Le scritture dovranno essere in ordine cronologico e dovranno indicare tutti gli elementi che permettano di stabilire la provenienza, la consistenza, l'ubicazione e il valore o l'eventuale rendita dei beni.

### ***Esame del bilancio di previsione***

La verifica del bilancio di previsione è una delle attività più importanti svolta dai Revisori. Il bilancio di previsione è il documento politico-programmatico dell'Ente e rappresenta il principale strumento di gestione in quanto con esso viene autorizzata l'esecuzione delle spese e la riscossione delle entrate e viene programmata tutta l'attività dell'esercizio finanziario. I Revisori devono, in primo luogo, controllare che il bilancio di previsione sia stato redatto secondo gli schemi previsti dalla vigente normativa, dallo Statuto e dal Regolamento di contabilità dell'Ente. Si dovrà poi procedere con l'analisi dei singoli elementi di entrata e di uscita. Le entrate dovranno essere controllate in modo da garantire che le somme iscritte in bilancio rispettino quanto previsto nei relativi documenti giustificativi

forniti dall'Ente. Per quanto concerne le uscite invece si dovrà esaminare con cura la congruità degli stanziamenti di bilancio, poiché da essi si determinerà il fabbisogno finanziario dell'Ente. Pertanto i Revisori dovranno controllare che gli stanziamenti concernenti le spese istituzionali siano congrui rispetto all'attività e alle effettive disponibilità dell'Ente, confrontando tali importi con gli effettivi progetti che l'Ente dovrà svolgere. Nell'analisi delle spese inserite nel bilancio di previsioni altre due sono le voci degne di nota: le spese per il personale e quelle per gli acquisti di beni di consumo e servizi (questi ultimi due da verificare in considerazione delle eventuali scorte di magazzino).

Il controllo sul bilancio di previsione non si esaurisce nell'analisi del primo bilancio presentato ma si concretizza, nel corso dell'esercizio, nel monitoraggio e nella valutazione di qualsiasi variazione eventualmente proposta dall'organo amministrativo rispetto a quanto predisposto in riferimento agli iniziali stanziamenti in entrate e in uscita. È opportuno segnalare che le variazioni da tenere maggiormente sotto controllo sono quelle che vengono effettuate verso la fine dell'esercizio (sempre che questi non siano stati determinati da provvedimenti di legge).

Almeno quindici giorni prima della data di delibera, il bilancio di previsione viene sottoposto all'esame del Collegio dei Revisori che redigono apposita relazione proponendone l'approvazione o meno. La relazione sul bilancio di previsione dovrà contenere considerazioni sui programmi e sugli obiettivi dell'Ente ed in particolare sull'attendibilità delle entrate previste e sulla congruità delle spese, tenendo conto delle risorse consumate negli esercizi precedenti, le variazioni apportate e gli stanziamenti proposti.

### ***Controlli sul permanere degli equilibri generali di bilancio***

Ai Revisori spetta anche la verifica della stabilità dell'equilibrio di bilancio. Tale equilibrio si considera accertato nel caso in cui l'Ente consegua un saldo non negativo, in termini di cassa e di competenza, calcolato come differenza tra le entrate finali e le spese finali, anche tenendo conto dell'utilizzo eventuale avanzo di amministrazione che può essere, tuttavia, utilizzato solo dopo l'approvazione definitiva del rendiconto e nel rispetto dei limiti di legge.

## **Controllo del rendiconto generale**

Il Collegio dei Revisori è chiamato a redigere la relazione sul bilancio-rendiconto (o rendiconto generale) che permetterà di esprimere un giudizio completo, andando a fornire valutazioni e giudizi sulla completa gestione dell'Ente. Il rendiconto generale<sup>21</sup> rappresenta il documento finale con il quale vengono illustrati i risultati conseguiti a livello finanziario, economico e patrimoniale e le modalità di realizzazione delle missioni e dei programmi dell'amministrazione pubblica.

Il collegio dei revisori dovrà attestare la corrispondenza dei dati riportati nel rendiconto generale con quelli analitici desunti dalla contabilità generale nel corso dell'esercizio, l'esistenza delle attività e delle passività e la loro corretta valutazione ed esposizione in bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali, la correttezza e la chiarezza dei dati contabili rappresentati, il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

Il Collegio dei revisori, ai fini dell'attestazione, deve effettuare analisi e fornire informazioni circa la stabilità degli equilibri di bilancio e, in caso di disavanzo, fornire informazioni circa la composizione dello stesso e il suo eventuale riassorbimento; fornire informazioni sulla struttura della spesa e sulla sostenibilità del ricorso all'indebitamento; esprimere valutazioni sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'amministrazione; verificare l'osservanza delle regole di formazione del rendiconto generale.

È opportuno rilevare che molti Enti adottano, quale schema contabile, quello della contabilità economico-patrimoniale (civilistica). Anche in questo caso, così come già riportato in precedenza, i revisori saranno chiamati all'elaborazione di una relazione, che abbia cura di soffermarsi su aspetti quali la corretta valutazione delle voci di bilancio secondo il principio della prudenza e della continuazione dell'attività, la determinazione degli oneri e dei proventi anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio, nel rispetto del principio di competenza, la corretta valutazione degli elementi eterogenei compresi nelle singole voci, il controllo della mancata compensazione di partite, l'utilizzo di corretti criteri di valutazioni e la loro continuità di applicazione nel tempo oltre che il rispetto dell'art. 2424-bis per la rilevazioni delle voci di stato patrimoniale e

---

<sup>21</sup> Il rendiconto generale è costituito dai seguenti documenti: il conto di bilancio, il conto economico, lo stato patrimoniale, la nota integrativa. Al rendiconto generale sono allegati la situazione amministrativa, la relazione sulla gestione, il rapporto sui risultati e la relazione del collegio dei revisori dei conti.

il rispetto dell'art. 2425-bis per quelle di conto economico.

Si rileva in tale sede che l'Ente potrebbe esser chiamato alla redazione di un bilancio consolidato, nel caso in cui risultasse appartenente ad un gruppo. Anche in questa situazione i Revisori sarebbero chiamati alla redazione di una specifica relazione al bilancio.

A prescindere dalla tipologia di bilancio redatto la relazione del Collegio dei Revisori si conclude con un giudizio esplicito:

- positivo senza rilievi;
- positivo con rilievi;
- negativo.

Nel caso in cui il giudizio sia positivo con rilievi o negativo i Revisori dovranno esporre analiticamente nella relazione i motivi della decisione e, in caso di giudizio negativo, dovranno prontamente informare le amministrazioni vigilanti.

### ***Verifiche in materia fiscale***

La verifica in materia fiscale rappresenta un'altra area fondamentale dell'attività di controllo, svolta dai Revisori alla luce dei principi di autodeterminazione e autoliquidazione dei tributi su cui si basa il sistema fiscale italiano. I Revisori sono chiamati ad eseguire un controllo successivo alla fase di autoliquidazione dei tributi. Devono, infatti, sottoporre a verifica i dati dichiarati dall'Ente e la corrispondenza di questi alle scritture contabili oltre che vigilare sulla corretta e puntuale liquidazione delle imposte.

I principali adempimenti oggetto di verifica, sempre modulati sulla base della tipologia di Ente in esame, sono connessi all'imposta sul reddito delle società (IRES), all'imposta sul valore aggiunto (IVA), all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), all'imposta comunale propria (IMU) e alla figura del sostituto d'imposta. Il controllo avrà come oggetto la determinazione della base imponibile delle diverse imposte e il rispetto di tutti gli obblighi di legge in termini di dichiarazioni da presentare ed eventuali versamenti da effettuare.

In linea generale è possibile rilevare altre aree soggette al controllo e alla verifica dei revisori, più o meno approfondite sulla base delle dimensioni e delle caratteristiche dell'ente. A titolo del tutto esemplificativo si ricordano le seguenti attività:

- Vigilanza sull'attività contrattuale, sull'esecuzione delle opere pubbliche, sull'albo dei beneficiari delle provvidenze economiche, sulla rendicontazione dei contributi straordinari ricevuti;
- Verifiche in materia di anticorruzione e trasparenza;
- Vigilanza sulla corretta programmazione del fabbisogno del personale;
- Verifiche in materia di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro;
- Altre verifiche.

Nella fase di esecuzione appena descritta un ruolo fondamentale è svolto dalle carte di lavoro. Le carte di lavoro rappresentano un importante documento capace di rappresentare i processi logici e sistematici e gli elementi probativi raccolti che sono alla base del giudizio conclusivo dell'attività di revisione. Il documento n. 2 del CNDCEC dispone a tal proposito che *“solo al termine di un processo di revisione, ordinate ed archiviate le carte di lavoro, il revisore potrà esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità delle previsioni di bilancio e di regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione nonché potrà attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione”*.

La fase conclusiva dell'attività di revisione prevede, innanzi tutto, l'elaborazione dei verbali di verifica. Tutte le operazioni di verifica effettuate dovranno, infatti, essere formalizzate e documentate mediante appositi verbali. Tali verbali permettono di formalizzare e di rendere pubblico il risultato dei controlli. In qualità di atti compiuti nell'esercizio di pubbliche funzioni, i verbali sono dotati di certezza legale e fanno fede fino a querela di falso dei fatti in essi narrati e avvenuti alla presenza dell'Organo pubblico che li certifica. Qualsiasi riunione del Collegio dei Revisori, così come previsto dal comma 8 dell'art. 20 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, dovrà risultare da apposito verbale, dal quale emergano le attività di vigilanza svolte, gli eventuali accertamenti effettuati e i relativi risultati e conclusioni. Per tale motivo i verbali non devono essere mai eccessivamente sintetici ma, piuttosto, devono essere in grado di illustrare chiaramente l'attività di controllo effettuata, i criteri di campionatura adottati, le indicazioni di eventuali irregolarità riscontrate e di eventuali norme violate. I verbali devono necessariamente essere numerati, in maniera progressiva e

continua, e contenere la data ed il luogo della riunione, l'ora di inizio e termine della seduta, il nominativo dei componenti dell'organo di controllo intervenuti o presenti, l'indicazione degli assenti, nonché l'ordine del giorno riportato nella lettera di convocazione e i riferimenti dei provvedimenti oggetto di verifica. Vanno indicati i nominativi delle persone dell'Ente intervenute nella riunione e la loro qualifica. Nel caso di dissenso da parte di anche un solo revisore questo dovrà essere indicato nel verbale. I verbali, una volta sottoscritti da tutti i revisori intervenuti, dovranno essere riportati in apposito registro (numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio, ai sensi di quanto disposto dal Codice Civile), conservato agli atti dell'ufficio, a cura e sotto la responsabilità del presidente del Collegio. Occorre ricordare che la copia dei verbali del Collegio dovrà essere trasmessa sia al rappresentante legale dell'Ente che all'Amministrazione vigilante. Infine, ai sensi dell'art. 22 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, il rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze in seno all'organo di controllo è tenuto a far pervenire al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato copia dei verbali.

Infine ai Revisori è richiesto di esprimere pareri sulla corretta gestione amministrativo-contabile-finanziaria dell'Ente e l'elaborazione di referti nel caso in cui siano state riscontrate irregolarità da segnalare alle autorità.

## **LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVO – CONTABILE**

**(Dott. Giuseppe Santoro)**

### ***L'organizzazione e la giurisdizione della Corte dei Conti***

La Corte dei conti è un organo di rilievo costituzionale. La Costituzione italiana, infatti, la ricomprende tra gli Organi ausiliari del Governo statuendo, all'art. 100, che *“La Corte dei conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato. Partecipa, nei casi e nelle forme stabiliti dalla legge, al controllo sulla gestione finanziaria degli enti a cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Riferisce direttamente alle Camere sul risultato del riscontro eseguito”*.

L'art. 103 della Costituzione, invece, con riferimento alla giurisdizione della Corte dei conti, specifica che *“La Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge”*.

La Corte dei Conti è strutturata in uffici centrali e territoriali. La sua organizzazione, infatti, prevede Sezioni giurisdizionali e Sezioni di controllo, sia a livello centrale che territoriale.

A livello regionale, pertanto, troviamo la Sezione giurisdizionale e la Sezione di controllo, quali organi territoriali di giurisdizione contabile, nonché la Procura Regionale, che opera presso ogni Sezione giurisdizionale regionale, con funzioni di Pubblico Ministero nei giudizi di responsabilità patrimoniale-amministrativa e contabile ed in generale nelle materie di contabilità pubblica.

Sono noti i rapporti tra la Sezione regionale di controllo e l'Organo di revisione negli Enti nell'ambito della cosiddetta “funzione collaborativa” del Revisore dell'Ente locale con la Sezione medesima.

In questa sede non saranno analizzate le questioni attinenti le diverse tipologie di “controlli collaborativi” cui il Revisore è chiamato, i quali consentono una verifica generalizzata dell'intero ciclo di bilancio attraverso un più stretto rapporto tra le Sezioni regionali ed il Collegio dei revisori quale, ad esempio, la *“Relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo”*, prevista dall'art. 1, comma 166, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006), che gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali devono inviare alle competenti Sezioni regionali di controllo, attenendosi

alle linee guida, e relativi questionari, definiti annualmente dalla Corte dei conti. Saranno, viceversa, oggetto di valutazione gli aspetti caratterizzanti l'obbligo di segnalazione di eventuali fattispecie di danno erariale cui il revisore potrebbe essere chiamato nello svolgimento della sua funzione e, conseguentemente, le peculiarità proprie della *responsabilità amministrativo – contabile*.

A tal fine è necessario individuare gli elementi di base della suddetta responsabilità – il Codice di giustizia contabile (C.G.C.), adottato con il D. Lgs. n. 174/2016 in attuazione della riforma della Pubblica Amministrazione (legge n. 124/2015) all'art. 1 statuisce che la Corte dei conti ha giurisdizione nei giudizi di conto, di responsabilità amministrativa per danno all'erario e negli altri giudizi in materia di contabilità pubblica - ovvero quella che si configura allorché il dipendente pubblico (o soggetti legati alla P.A. da rapporto di servizio) provochi un danno patrimoniale alla propria amministrazione o ad altro ente pubblico.

Queste due forme di responsabilità (quella amministrativa e quella contabile) vengono sovente unitariamente intese, anche se in realtà presentano elementi di diversità.

La responsabilità contabile, infatti, è quella particolare responsabilità patrimoniale in cui possono incorrere solo alcuni pubblici dipendenti, ovvero gli agenti contabili.

La responsabilità amministrativa, invece, è definibile come la responsabilità di natura patrimoniale nella quale incorrono gli amministratori e i dipendenti degli enti pubblici che, per inosservanza degli obblighi di servizio, abbiano arrecato un danno all'Amministrazione, sia in modo diretto che indiretto.

### ***La responsabilità contabile ed il giudizio di conto***

La responsabilità contabile è propria di quei soggetti che avendo avuto a vario titolo in consegna denaro, beni o altri valori pubblici, o comunque avendone avuto la disponibilità materiale, non adempiano all'obbligo di restituzione che su di loro incombe.

Quando parliamo di *Giudizio di conto* in realtà facciamo riferimento a quella che era la funzione originaria attribuita alla Corte dei conti, ovvero controllare la regolarità della tenuta del conto da parte di "chiunque avesse sotto qualsivoglia titolo la consegna di denari o di roba spettanti alle amministrazioni o fosse destinato a tenerne la relativa scrittura".



Trattasi della figura dell'agente contabile, ovvero di una persona fisica (ad esempio dipendente dell'ente) o giuridica (ad esempio l'istituto di credito nella qualità di tesoriere dell'ente) incaricata di curare tutte le operazioni contabili previste dalle norme di contabilità dell'ente stesso.

La gestione contabile, infatti, può essere affidata ad agenti e funzionari appartenenti ai ruoli delle amministrazioni pubbliche, nonché "a persone, istituti od enti estranei". Pertanto, chiunque maneggia beni, valori o denaro di pertinenza dell'Amministrazione, indipendentemente dal fatto che si tratti di agenti contabili interni o esterni, deve rendere il conto del proprio operato al titolare della gestione stessa e presentare l'apposito conto giudiziale alla Corte dei conti, che lo assoggetta al relativo giudizio.

Il conto giudiziale, quindi, è quel documento redatto dall'agente contabile rappresentativo di fatti gestionali rientranti nella sua responsabilità (contabile) e presentato alla Corte perché accerti giudizialmente la posizione debitoria o creditoria dell'agente stesso.

Occorre distinguere la gestione contabile da quella amministrativa.

Nelle gestioni amministrative, infatti, si effettua una rendicontazione a favore della (sola) Pubblica Amministrazione di appartenenza, in quanto trattasi (esclusivamente) di un potere dispositivo di tali beni; nelle gestioni contabili, invece, gli agenti contabili hanno l'effettivo maneggio (effettiva disponibilità) di pubblico denaro o beni (denaro, valori o materie) e, come tali, sono assoggettate al conto giudiziale della gestione, da rendersi alla Corte dei conti.

Diverse sono le figure di agenti contabili – il tesoriere, l'economista, il consegnatario di beni mobili (in questo caso non è ricompreso chi è tenuto ad una "vigilanza" su beni quali mobili d'ufficio, stampe ecc. mentre è ricompreso chi ha un debito di "custodia") - ovvero, a titolo esemplificativo:

- gli agenti che, in base alle disposizioni di ciascuna Amministrazione, sono incaricati della riscossione delle varie entrate e del riversamento delle somme nelle casse della stessa Amministrazione;
- i tesoriere che ricevono nelle loro casse le somme dovute all'Amministrazione o le altre delle quali questo diventa debitore, ed eseguono i pagamenti delle spese per conto della stessa Amministrazione;

- coloro che hanno maneggio qualsiasi di denaro ovvero debito di materia (custodia di buoni pasto, permessi di parcheggio ecc.).

Difatti, gli agenti contabili dello Stato possono raggrupparsi in tre categorie:

- gli agenti della riscossione o esattori, incaricati di riscuotere le entrate;
- gli agenti pagatori o tesoreri, incaricati della custodia del denaro e dell'esecuzione dei pagamenti;
- gli agenti consegnatari, incaricati della conservazione di generi, oggetti e materia appartenenti alla P.A.

### ***La responsabilità amministrativa***

La responsabilità amministrativa interessa dipendenti, funzionari ed amministratori di pubbliche amministrazioni che abbiano causato, per inosservanza dolosa o colposa dei compiti ad essi assegnati e rientranti in un rapporto di servizio (o in un rapporto ad esso assimilato), un danno alle Amministrazioni stesse.

In questo caso, pertanto, si accerta un illecito consistente in un potenziale danno erariale.

Da qui la distinzione rispetto alla responsabilità contabile, in cui è necessario dimostrare la sana gestione da parte di coloro che rivestono (solo) la qualifica di agenti contabili.

Il differente presupposto delle due tipologie di responsabilità che, come già in precedenza detto, nella prassi sono unitariamente intese con l'accezione di "responsabilità amministrativo-contabile" comporta una distinzione importante ai fini dell'individuazione della colpevolezza del presunto autore del danno erariale.

Infatti, mentre nella responsabilità amministrativa è il P.M. contabile che dovrà dimostrare la colpevolezza di colui che ha causato il presunto danno all'erario, nella responsabilità contabile tale colpevolezza si presume.

### ***Gli elementi costitutivi della responsabilità contabile e amministrativa***

Il concetto di colpevolezza richiama gli elementi strutturali che costituiscono l'illecito amministrativo, ovvero il rapporto di impiego o di servizio, la condotta, il danno erariale (elemento oggettivo), il nesso causale e l'elemento psicologico (elemento soggettivo).

- a. Il rapporto di impiego, come già in precedenza accennato, non investe solo i dipendenti della P.A. legati alla stessa da rapporto organico ma anche coloro che sono legati all'amministrazione da un rapporto di servizio – siano essi persone fisiche o giuridiche, come ad esempio la banca tesoriere o una società concessionaria per la riscossione di un Comune - ovvero inseriti “funzionalmente” ed a qualsiasi titolo nell'apparato della stessa P.A. (ad es. i medici privati di base che sono legati da apposita convenzione al SSN, l'ingegnere professionista privato nominato direttore dei lavori pubblici o, ancora, i membri del collegio dei sindaci o dei revisori di un ente pubblico).
- b. Per ciò che concerne l'aspetto della condotta ciò che rileva è la violazione dei doveri di ufficio (ad es. l'omissione di un atto dovuto) posta in essere da un soggetto legato alla P.A. da un rapporto di impiego (o di servizio).

La violazione, da cui può scaturire il danno erariale, a sua volta può essere conseguenza di eventuali condotte omissive del pubblico dipendente o di una condotta attiva posta in essere contra legem.

Naturalmente, in riferimento all'elemento “condotta” non va dimenticato il generale principio dell'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali per cui saranno oggetto di analisi da parte della Corte dei conti solo quelle condotte contrarie ai principi giuridici, non potendosi, viceversa, essa sostituire all'Amministrazione nel valutare quali siano le migliori scelte gestionali.

- c. Il danno erariale (elemento oggettivo) consiste nella lesione di un interesse di natura patrimoniale, ovvero economicamente valutabile (inteso nella tradizionale accezione civilistica di danno emergente e di lucro cessante) che incide sul bilancio dello Stato o di un Ente pubblico, la cui quantificazione è rimessa al giudice contabile.

A seguito dell'evolversi della giurisprudenza oggi, difatti, si parla genericamente di danno alla “finanza pubblica allargata”, intendendo per esso le diverse situazioni che sono causa del depauperamento del patrimonio della Pubblica Amministrazione che si riverbera sull'intera collettività.

Il concetto di danno, a sua volta, si è via via evoluto rispetto alla

concezione strettamente finanziaria conosciuta in passato, individuando nuove e diverse fattispecie di danno quali il danno da disservizio, il danno all'immagine ecc..

Il danno può essere diretto, se è stato direttamente causato dal dipendente o dall'amministratore alla Pubblica Amministrazione di appartenenza o ad altra Amministrazione ovvero indiretto, quando l'Amministrazione ha corrisposto al terzo il risarcimento del danno commesso dal dipendente o dall'amministratore. In tal caso la Procura contabile agisce, in via di rivalsa, nei confronti di quei funzionari o amministratori pubblici che abbiano causato il danno a terzi.

Altro aspetto rilevante per l'accertamento del danno è che deve essere certo, ovvero la lesione dell'interesse patrimoniale deve essersi realmente verificata, effettivo, nel senso che non rileva il danno presunto, cioè quello la cui effettività è fondata su pure supposizioni che non hanno valenza probatoria (a meno che esse non siano gravi, precise e concordanti), ed attuale, ovvero deve sussistere sia al tempo della proposizione della domanda che al tempo della conclusione.

- d. Altro elemento costitutivo della responsabilità erariale è il cosiddetto nesso di causalità, ovvero la riconducibilità diretta del danno all'azione del soggetto che si trova in rapporto di impiego (o di servizio) con la P.A.. Pertanto, si tratta di valutare se l'evento dannoso sia conseguenza immediata e diretta dell'azione od omissione del soggetto – agente.

Si pensi, ad esempio, al pregiudizio economico patito dalle casse di un Comune che, avendo ottenuto un finanziamento per la realizzazione di un'opera pubblica, si vede revocare il finanziamento medesimo a seguito del comportamento omissivo tenuto da un suo dirigente che dimenticava di porre in essere alcuni adempimenti.

Possono, tuttavia, ricorrere gli estremi per valutare anche l'incidenza causale del comportamento di altri soggetti (ad esempio responsabili pro-tempore dell'Amministrazione) a cui riferire violazioni dei propri compiti. In tal caso, questi ultimi possono determinare un apporto causale in grado di limitare gli effetti della responsabilità del

dipendente che ha cagionato il danno che, conseguentemente, potrà vedersi ridotta la quota di danno a lui addebitata.

- e. Un fondamentale aspetto costitutivo della responsabilità amministrativa è l'elemento psicologico (cosiddetto elemento soggettivo). L'evento dannoso, conseguente alla condotta attiva od omissiva, deve essere attribuibile al soggetto presunto responsabile del danno sotto il profilo del dolo o almeno della colpa grave.

Nel caso di dolo, l'agente ha agito con la piena consapevolezza della possibilità dell'evento; nel caso della colpa grave, invece, si presuppone da parte di quest'ultimo una condotta caratterizzata da negligenza, imperizia, ovvero deve potersi rimproverare un comportamento contraddistinto dallo scostamento da quello che si sarebbe potuto attendere secondo le comuni previsioni. Quindi, una situazione di macroscopica contraddizione tra la condotta tenuta nello specifico dal pubblico dipendente ed il minimum di diligenza imposto dal rapporto di servizio.

Tuttavia, è stato più volte ribadito come, ai fini della sussistenza della colpa grave, occorra tener conto dell'organizzazione e della funzionalità della struttura dell'ente in cui il presunto responsabile ha agito, in quanto l'esistenza di eventuali gravi disfunzioni nel suo funzionamento potrebbero, in taluni casi, rendere scusabili gli errori professionali commessi.

### ***Il danno erariale e l'obbligo di denuncia***

Un elemento essenziale costitutivo della responsabilità amministrativa è quello oggettivo, ovvero l'esistenza di un danno erariale.

E' stato già in precedenza rilevato come il concetto di danno abbia subito un'evoluzione per cui, oltre al tradizionale danno patrimoniale derivante dalla perdita di beni o dalla mancata acquisizione di utilità (ad esempio l'omesso accertamento di tributi) per l'erario (nel significato, ribadiamo, di finanza pubblica allargata), esistono oggi altre tipologie di danno, quali quello derivante dalla "lesione dell'immagine" della pubblica amministrazione (ad esempio il professore universitario che, a seguito di una condotta illecita, può danneggiare l'immagine dell'Università in cui presta servizio, benché sia necessario in tal caso dimostrare

il clamore e l'eco che tale comportamento ha determinato nell'opinione pubblica, oltre che l'esistenza di una sentenza di condanna definitiva per un reato contro la Pubblica Amministrazione), il "danno da disservizio", ovvero quello determinato dallo sviamento dalle finalità istituzionali dell'ente (ad esempio il dipendente pubblico infedele che, con la sua condotta, ha sviato l'Amministrazione dalla sua attività ordinaria ed ha costretto la stessa a ripristinare la situazione lesa dal suo comportamento, causando un costo per l'attività di verifica e di ripristino) o, ancora, il "danno da tangente".

L'individuazione di una fattispecie potenzialmente causativa di un danno erariale è fondamentale ai fini dell'eventuale obbligo di denuncia, che ricade su determinati soggetti, alla Procura regionale della Corte dei conti territorialmente competente.

Nella parte II, Titolo I, Capo I del codice di giustizia contabile, l'art. 51 individua, innanzitutto, gli elementi essenziali insiti in una notizia di danno (*specificata e concreta*, fatte salve le fattispecie direttamente sanzionate dalla legge). Se, infatti, la notizia di danno, comunque acquisita, non dovesse essere specifica e concreta, il P.M. contabile non può iniziare l'attività istruttoria e qualunque atto istruttorio che, eventualmente, avesse posto in essere in violazione di questa disposizione sarebbe nullo.

L'art. 52 del c.g.c. individua i soggetti su cui ricade l'obbligo di denuncia di danno e onere di segnalazione. Si può dire che tale obbligo è a carico degli organi di vertice di ciascuna Amministrazione (i dirigenti, i capi servizio, i funzionari nell'ambito degli Enti locali dove non vi sia personale dirigente, ovvero i funzionari preposti agli uffici che si trovano in posizione di sovra-ordinazione rispetto all'autore del fatto dannoso appartenente all'ufficio), sulla base della cosiddetta regola della "gerarchizzazione" dell'obbligo di denuncia alla Corte dei conti.

A tale regola fa eccezione l'obbligo che ricade sui soggetti preposti ai controlli, come nel caso dell'organo di revisione degli Enti pubblici. A tal fine, il comma 2 statuisce che "*Gli organi di controllo e di revisione delle pubbliche amministrazioni, nonché i dipendenti incaricati di funzioni ispettive, ciascuno secondo le singole leggi di settore, sono tenuti a fare immediata denuncia di danno direttamente al procuratore regionale competente, informandone i responsabili delle strutture di vertice delle amministrazioni interessate*".

Pare utile ricordare, preliminarmente, così come specificato anche dalle Sezioni

Riunite della Corte dei conti, che non ogni illegittimità si traduce in un danno all'erario, per cui sarà compito del Collegio, o del singolo componente del Collegio che agisce in dissenso da questo, effettuare un'adeguata descrizione dei fatti che possono dare origine ad un'eventuale ipotesi di danno erariale, allegando i documenti che si ritengono utili per l'attività istruttoria del P.M. contabile.

L'art. 52 specifica che la denuncia di danno deve essere immediata, ovvero deve essere presentata o trasmessa senza ritardo al P.M.; si tratta di un aspetto da non sottovalutare, vista l'autonoma responsabilità prevista per chi non ha contribuito ad evitare il danno.

Nel caso in cui il Collegio dei revisori abbia effettuato la denuncia, o ci si trovi in presenza di una denuncia di danno erariale, a carico dell'Ente, di cui il Collegio stesso è a conoscenza, quest'ultimo, nell'ambito della sua attività, dovrà vigilare sulle iniziative adottate dall'Ente medesimo per assicurare l'effettivo recupero del danno.

A tal fine il Collegio dovrà aggiornare periodicamente la Procura della Corte dei conti circa il risultato delle suddette iniziative; d'altronde, lo stesso art. 52, comma 6, statuisce che per la P.A. denunciante vi sia l'obbligo *“di porre in essere tutte le iniziative necessarie a evitare l'aggravamento del danno, intervenendo ove possibile in via di autotutela o comunque adottando gli atti amministrativi necessari a evitare la continuazione dell'illecito e a determinarne la cessazione”*.

Va da sé, naturalmente, che l'obbligo di denuncia ricade sull'organo di controllo, in sostituzione dell'organo amministrativo, qualora quest'ultimo ometta la denuncia di un'eventuale fattispecie causativa di danno erariale.

