



*Dipartimento di Impresa e Management    Cattedra Revisione aziendale*

## **Revisione contabile e controlli negli Enti locali**

RELATORE

Prof. Alessandro Gaetano

CANDIDATO

Giuseppe Montanile

Matr. 654331

CORRELATORE

Prof. Alessandro Musaiò

ANNO ACCADEMICO 2015/2016

## **INDICE**

### **PREFAZIONE**

## **CAPITOLO I: L'INFORMATIVA ECONOMICO-FINANZIARIA NEGLI ENTI LOCALI: UN QUADRO DI RIFERIMENTO**

### **1. PRINCIPI DEL SISTEMA DEL BILANCIO SECONDO IL TESTO UNICO**

1.1. PRINCIPIO DI UNITA'.

1.2. PRINCIPIO DI ANNUALITA'.

1.3. PRINCIPIO DI UNIVERSALITA'.

1.4. PRINCIPIO DI INTEGRITA'.

1.5. PRINCIPIO DI VERIDICITA' E ATTENDIBILITA'.

1.6. PRINCIPIO DEL PAREGGIO FINANZIARIO.

1.7. PRINCIPIO DI PUBBLICITA'.

### **2. FINALITA' E POSTULATI DEI PRINCIPI CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI.**

### **3. PRINCIPIO CONTABILE N.1 PROGRAMMAZIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO.**

### **4. PRINCIPIO CONTABILE N.2 GESTIONE NEL SISTEMA DEL BILANCIO.**

### **5. PRINCIPIO CONTABILE N.3 IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI.**

5.1. IL CONTO DEL BILANCIO.

5.2. IL CONTO ECONOMICO.

5.3. IL CONTO DEL PATRIMONIO.

### **6. PRINCIPIO CONTABILE N.4 IL BILANCIO CONSOLIDATO DELL'ENTE**

LOCALE.

## **CAPITOLO 2: IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ENTI LOCALI**

1. EVOLUZIONE NORMATIVA: DAL PERIODO ANTECEDENTE L'ENTRATA IN VIGORE DELLA COSTITUZIONE AL NUOVO SISTEMA DEI CONTROLLI DEGLI ENTI LOCALI INTRODOTTO DAL D.L. 174/2012.
2. IL SISTEMA DEI CONTROLLI ESTERNI.
3. IL SISTEMA DEI CONTROLLI INTERNI ALLA LUCE DEL D.L. 174/2012.
4. IL CONTROLLO DI GESTIONE: IL PIANO ESECUTIVO DI GESTIONE.
5. IL SISTEMA DI MISURAZIONE E DI VALUTAZIONE DELLA *PERFORMANCE* INDIVIDUALE E ORGANIZZATIVA.
  - 5.1. LA MISURAZIONE E LA VALUTAZIONE DELLA *PERFORMANCE* INDIVIDUALE.
  - 5.2. LA MISURAZIONE E LA VALUTAZIONE DELLA *PERFORMANCE* DEI DIRIGENTI.
6. LA CONTABILITA' ANALITICA.
7. LA *BALANCED SCORECARD* COME STRUMENTO DI DIREZIONE

## **CAPITOLO 3: LA REVISIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI**

1. INTRODUZIONE.
2. LA LEGGE 142/90: ISTITUZIONE DEL COLLEGIO DEI REVISORI.
3. I LIMITI DELLA LEGGE 142/90 E L'INTRODUZIONE DEL D. LGS. 77/95.
4. LA DISCIPLINA DEL COLLEGIO DEI REVISORI NEL TUEL.
  - 4.1. PREMessa
  - 4.2. COMPOSIZIONE E NOMINA DEL COLLEGIO.
  - 4.3. INCOMPATIBILITA' ED INELEGGIBILITA'.
  - 4.4. CESSAZIONE,REVOCA,DECADENZA E SOSPENSIONE.
  - 4.5. LIMITI AGLI INCARICHI.
  - 4.6. TRATTAMENTO ECONOMICO.

#### 4.7. RESPONSABILITA' DEI REVISORI.

### **CAPITOLO 4: L'ATTIVITA' DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI**

1. FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO DI REVISIONE.
2. LE FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE SECONDO IL TESTO UNICO.
3. LE FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE ALLA LUCE DEI NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE.
4. FASI DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE.
5. LA RELAZIONE AL RENDICONTO.
6. IL PROCESSO DI ASSEVERAZIONE PREVISTO DALLE "LINEE GUIDA PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI".

### ***CASE STUDY: IL BILANCIO CONSUNTIVO DEL COMUNE DI AVELLINO***

### **SINTESI E CONCLUSIONI**

## PREFAZIONE

Molta parte del nostro benessere dipende dal buon andamento e dallo stato di salute delle Amministrazioni pubbliche, le quali svolgono funzioni ed erogano servizi che hanno un forte impatto sul *welfare* dei cittadini: dal servizio anagrafe all'ufficio tecnico, dalla raccolta differenziata alla vigilanza urbana, dall'istruzione alle infrastrutture.

Considerata la crisi del *welfare state* avvenuta intorno agli anni 90, è evidente che, in questo periodo, si richiede alle Amministrazioni pubbliche di minimizzare i costi, conseguendo la migliore *performance* possibile. E' diventato indispensabile ricercare, quindi, l'allocazione ottima delle risorse per soddisfare al massimo i bisogni dei cittadini, o in altri termini rendere l'impiego di tutte le risorse, limitate per definizione, il più proficuo possibile.

Proprio in questo contesto si inserisce il controllo di gestione, sistema a supporto dell'attività decisionale, che permette di equilibrare efficacia ed efficienza sia nel breve sia nel lungo periodo.

Tuttavia, nella cornice appena delineata, il concetto di controllo subisce un profondo mutamento rispetto al modello weberiano che si limitava al controllo di legittimità, finalizzato a verificare il rispetto delle regole e dei procedimenti definiti. Infatti, lo spostamento verso un modello manageriale richiede nuovi strumenti in grado di:

- 1) supportare i decisori nelle scelte operative e strategiche;
- 2) motivare, responsabilizzare e coordinare le risorse umane verso obiettivi comuni;
- 3) valutare, rendicontare e promuovere i risultati dell'azione amministrativa all'interno e all'esterno verso gli *stakeholder* interessati.

I sistemi di controllo di gestione e di misura delle prestazioni rientrano in questa nuova concezione di controllo e possono essere visti come un insieme di strumenti e tecniche funzionali alle organizzazioni per perseguire in modo sostenibile i propri obiettivi.

L'utilizzo del termine " controllo", in questa nuova accezione, non fa più riferimento ad una specifica attività di ispezione, di sola verifica, ma ad una di guida per il conseguimento degli obiettivi dell'organismo aziendale. In particolare, l'espressione controllo di gestione è una possibile traduzione italiana del termine inglese *management control*, laddove la parola *control* assume, appunto, il significato di guida e l'accoppiamento con il termine *management*, individua uno strumento a disposizione della dirigenza, da utilizzarsi quale guida per il proprio comportamento. Questo significa che il controllo di gestione deve mettere a disposizione della dirigenza le

informazioni utili per assumere le decisioni che permettano il conseguimento degli obiettivi precedentemente individuati, attraverso l'impiego efficiente delle risorse disponibili.

Occorre sottolineare che il mondo delle autonomie territoriali è, tradizionalmente, un settore dove i cambiamenti sono costanti e vengono indotti dall'esigenza di corrispondere alla crescente domanda di servizi da parte dei cittadini-utenti, nonché dalla normativa circa

le regole amministrative a cui l'azione pubblica è ispirata, ivi comprese quelle che disciplinano la gestione finanziaria.

Tuttavia, mai come negli ultimi anni si è innestato nelle Amministrazioni pubbliche locali un processo di riforma delle regole amministrative e di finanza pubblica dai contenuti così ampi e articolati.

Infatti, fino alla legge 142/1990 la funzione di controllo consisteva in una verifica soltanto formale dei documenti contabili dell'Ente.

L'introduzione dell'istituto della revisione economico-finanziaria nella vita dei Comuni e delle Province, compiuta da esperti contabili, costituisce una novità di grande rilievo. Le disposizioni sull' Ordinamento delle Autonomie locali, contenute nella legge dell'8 giugno 1990 n.142, poi confluita nel Testo Unico degli Enti Locali, attualmente in vigore, prevedono un Collegio di revisori composto di uno o tre membri iscritti rispettivamente, al Registro dei Revisori, all'Albo dei Dottori Commercialisti e al Collegio dei Ragionieri. Lo scopo e la natura dell'attività dell'Organo di revisione sono funzionali a un processo volto a configurare l'Ente locale come un'azienda la quale tende a mantenere un equilibrio economico e finanziario nel tempo. Da qui nasce la volontà del legislatore di spostare il controllo da "formale" a controllo sulla "gestione" e di introdurre la "contabilità economica" a integrazione della "contabilità pubblica finanziaria". E' opportuno che si vada oltre la mera verifica del rispetto delle procedure normative e amministrative e ci si spinga a monitorare in modo attento il corretto funzionamento dell'organizzazione, stimolando e supportando il miglioramento dell'attività dell'Ente. Per questi motivi il revisore ha assunto un ruolo centrale nell'ambito del controllo contabile e dell'assistenza all'Ente attraverso pareri, osservazioni, suggerimenti e proposte per l'ottimizzazione della gestione e per la verifica di conformità alle norme contabili. Al revisore è affidato il ruolo di controllo di legalità formale degli atti, ma anche il compito e la responsabilità di una vigilanza generale e continua sull'adeguatezza economico-aziendale della gestione e sulla veridicità sostanziale degli atti di programmazione e dei documenti consuntivi.

Si può dire, quindi, che in generale si è assistito ad una intensa attività legislativa finalizzata alla stabilizzazione dei conti pubblici ed alla razionalizzazione della spesa delle pubbliche Amministrazioni, le cui disposizioni hanno trovato espressione nelle varie leggi

finanziarie e di stabilità, senza considerare le varie manovre di finanza pubblica emanate con disposizioni di urgenza.

Il presente lavoro, quindi, muove dai profili economico-finanziari degli Enti locali attraverso un esame delle principali disposizioni normative in materia, al fine di analizzarne le peculiarità ed eventuali criticità. Seguirà una disamina sul sistema dei controlli con lo scopo di fornire un quadro sistematico d'informazione sulle varie tipologie che possono riguardare gli Enti locali; in particolare, si analizzeranno alcuni aspetti specifici delle Amministrazioni pubbliche sull'attività di programmazione e pianificazione, nonché sul processo gestionale dell'Ente pubblico dal punto di vista dell'efficienza, dell'efficacia e dell'economicità. La parte centrale del lavoro verterà sulla figura del revisore negli Enti locali, così come introdotta dalla legge 142, cogliendo le diverse tematiche connesse alla contabilità pubblica.

Infine il *case study*, permetterà di valutare nella pratica lo stato dei lavori presso il Comune di Avellino, dove grazie alla massima disponibilità dell'Ente, è stato possibile eseguire interviste, raccogliere dati e informazioni.

Il lavoro, quindi, si sviluppa in diversi capitoli che riguardano il revisore negli Enti locali, la contabilità e la revisione economico-finanziaria, in modo da fornire informazioni sui principi caratterizzanti l'informativa di bilancio e il controllo negli Enti pubblici territoriali.

# CAPITOLO I

## **L'INFORMATIVA ECONOMICO-FINANZIARIA NEGLI ENTI LOCALI: UN QUADRO DI RIFERIMENTO**

**SOMMARIO:** *1. Principi del sistema del bilancio secondo il Testo Unico. – 1.1. Principio di unità. – 1.2. Principio di annualità. – 1.3. Principio di universalità. – 1.4. Principio di integrità. – 1.5. Principio di veridicità e attendibilità. – 1.6. Principio del pareggio finanziario. – 1.7. Principio di pubblicità. – 2. Finalità e postulati dei principi contabili negli Enti locali. – 3. Principio contabile n.1 Programmazione nel sistema del bilancio. – 4. Principio contabile n.2 Gestione nel sistema del bilancio. – 5. Principio contabile n.3 Il rendiconto degli Enti locali. – 5.1. Il conto del bilancio. – 5.2. Il conto economico. – 5.3. Il conto del patrimonio. – 6. Principio contabile n.4 Il bilancio consolidato dell'Ente locale.*

### **1. Principi del sistema del bilancio secondo il Testo Unico**

#### **1.1. Principio di unità**

Il bilancio annuale di previsione è il documento fondamentale per la gestione dell'Ente locale; esso, in vista degli obiettivi prefissati, permette lo svolgimento della funzione amministrativa e consente di implementare un efficiente ed efficace controllo di gestione; è redatto in termini di competenza e si riferisce all'anno finanziario.

Nel nuovo ordinamento finanziario e contabile il bilancio annuale, è definito finanziario dall'art. 162, comma 1, del D.lgs. n. 267/2000, e ha carattere autorizzatorio ai sensi dell' art. 164, comma 2, del citato Testo Unico: è finanziario, nel senso che prende in considerazione esclusivamente entrate e spese che hanno una manifestazione monetaria, con esclusione pertanto dei

movimenti in natura; è di competenza perché riguarda le entrate che si prevede di accertare e le spese che si presume di sostenere durante l'esercizio finanziario, senza riferimento alle riscossioni e ai pagamenti; è autorizzatorio perché il Consiglio con l'approvazione del bilancio autorizza l'acquisizione delle entrate in esso previste e al tempo stesso fissa un limite invalicabile agli impegni di spesa.

Alla redazione del bilancio degli enti locali attengono alcuni principi essenziali, espressamente indicati nell'art. 162, comma 1, del D.lgs. n. 267/2000, che non possono essere disattesi senza alterare la funzionalità e l'efficacia del bilancio e della sua gestione.

Il principio di unità dispone che: *“ L'Ente locale è una entità giuridica unitaria. Unitario, pertanto, deve essere il suo bilancio di previsione ed il rendiconto.*

*I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a determinati e specifici impieghi, salvo diversa disposizione normativa. Quindi il complesso delle entrate finanzia l'Ente pubblico e serve a far fronte al complesso delle sue spese”.*

Il bilancio di previsione, quindi, deve comprendere tutte le entrate e tutte le spese di competenza dell'esercizio cui si riferisce in modo tale che le entrate, nel loro complesso, finanzino indistintamente tutte le spese, fatte salve le eccezioni stabilite dalla legge. Il principio di unità esprime in un solo termine la principale caratteristica del bilancio finanziario e cioè che il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese; non vi è cioè alcuna correlazione e alcun rapporto tra specifiche entrate e specifiche spese. Non è possibile, quindi, stabilire correlazioni che costituiscano veri vincoli di destinazione tra una specifica entrata da utilizzare come una risorsa per il finanziamento di una specifica spesa. Ad esempio, le entrate provenienti dalla gestione di un determinato servizio, non saranno destinate al finanziamento delle spese dello stesso, ma concorreranno invece, insieme alle altre entrate dell'Ente, a costituire un unico e indistinto complesso di entrate che finanzia globalmente l'insieme delle spese dei diversi servizi. Una conseguenza immediata di tale principio è costituita dall'impossibilità di destinare direttamente un'eventuale maggiore entrata che dovesse essere conseguita nell'ambito di un servizio, al finanziamento di maggiori spese relative a quello stesso servizio. L'unica deroga a tale principio è quella riguardante le *“entrate a destinazione vincolata”*, per le quali esiste un condizionamento posto dalla legge o dai soggetti che trasferiscono i mezzi di finanziamento e che impone la correlazione con lo scopo della spesa. Pertanto, l'ammontare delle relative riscossioni, che pure va tenuto nel fondo unico di cassa, non può essere utilizzato se non per lo scopo che le ha originate.

## **1.2. Principio di annualità**

*“I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto, devono essere predisposti a cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l’anno solare”.*

Le previsioni iscritte in bilancio si riferiscono all'unità temporale rappresentata dall'anno finanziario che decorre dal 1° gennaio al 31 dicembre del medesimo anno. Le operazioni comprese nella gestione stessa, dagli accertamenti alle riscossioni, dagli impegni ai pagamenti, devono tutte essere eseguite entro la fine dell'anno; ciò implica che non si possono eseguire accertamenti di entrata e impegni di spesa riferiti all'esercizio scaduto.

## **1.3. Principio di universalità**

*“Il principio dell’universalità rafforza quello di unità. È necessario ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili all’Ente locale, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta dell’andamento dell’Ente. Sono incompatibili con il principio dell’universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in «gestioni» poste in essere dall’Ente locale o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell’Ente entro i termini dell’esercizio”.*

Tale principio dispone che tutte le entrate e le spese dell'Ente devono essere rappresentate in bilancio. Sono quindi vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano state iscritte in bilancio, ovvero le gestioni fuori bilancio. Tutte le entrate e tutte le spese devono, quindi, essere registrate nel bilancio dell'Ente. È opportuno che tutte le entrate siano riportate nella loro totale integrità, senza tenere conto delle spese sostenute per conseguirle e che tutte le spese, allo stesso modo, debbano essere iscritte in bilancio senza detrarre eventuali correlative entrate.

#### **1.4. Principio di integrità**

*“Il presente principio rappresenta un rafforzamento in chiave formale di quanto dettato dal principio dell’universalità. Si richiede che nel bilancio di previsione e nel conto del bilancio non vi siano compensazioni di partite. È quindi vietato iscrivere le entrate al netto delle spese sostenute per la riscossione e, parimenti, di registrare le spese ridotte delle correlate entrate. Lo stesso principio si applica anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio”.*

Secondo il principio d’integrità tutte le entrate e tutte le spese devono essere iscritte nel loro ammontare integrale. Le entrate quindi sono rilevate in bilancio al lordo delle spese di riscossione a carico dell’Ente e di altre eventuali spese a esse connesse, senza che possa compiersi quindi alcuna compensazione. Allo stesso modo non è consentito iscrivere spese al netto delle entrate compensative o correlate. Quindi, se ad esempio si prevede che l’accertamento di una determinata imposta procurerà un gettito di 100 e una spesa di 5, non sarà possibile iscrivere un introito di 95, ma registrare un’entrata per 100 e una spesa per 5.

#### **1.5. Principio di veridicità e attendibilità**

*“Il legislatore, ricorrendo al termine «veridicità», fa esplicito riferimento al principio internazionale del true and fair view, ripreso nella tradizione normativa e contabile italiana con la prescrizione di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell’Ente e il risultato economico dell’esercizio. Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione, ma anche a quelli di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento.*

*Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio, che il legislatore non esplicita, ma che verranno precisati nel seguito del documento in oggetto."*

La veridicità e l'attendibilità prevedono che i valori iscritti in bilancio siano correlati alla realtà dei fatti, con idonee analisi e con riferimenti a concreti parametri. Il bilancio di previsione comprende per sua natura dati non certi, ma stimati. E' quindi necessario che la stima dei dati da iscrivere in bilancio porti alla determinazione di valori che siano conformi alla realtà, privi di sopravvalutazioni o sottovalutazioni. Per questo motivo il 5° comma dell'art.162 del T.U. dispone che i principi di veridicità e attendibilità debbano avere alla base analisi condotte con riferimento ad un adeguato arco temporale o, in mancanza, ad altri idonei parametri di riferimento. Non si tratta, quindi, di un principio astratto, ma di un concreto criterio di comportamento che deve essere rispettato in fase di predisposizione del bilancio di previsione e nel corso della gestione. La verifica della veridicità e dell'attendibilità è prerogativa specifica del responsabile dei servizi finanziari. Il T.U. stabilisce, infatti, che il responsabile del servizio finanziario, sia preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa che devono essere iscritte nel bilancio annuale o pluriennale e alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e d'impegno delle spese avanzate dai vari servizi. La norma sopra citata conferma anche la visione dinamica di tale principio. Non è sufficiente verificare la veridicità e l'attendibilità delle previsioni all'atto della loro iscrizione in bilancio perché è necessario procedere a un monitoraggio continuo degli accertamenti e degli impegni, al fine di verificare la congruità delle previsioni di bilancio rispetto all'andamento effettivo della gestione. Come abbiamo visto la determinazione delle previsioni di bilancio deve essere sostenuta da analisi riferite a un adeguato periodo o, in mancanza, ad altri idonei parametri di riferimento. In concreto, rispetto alle diverse tipologie di entrate, dovranno essere attentamente valutati diversi elementi che consentano di esprimere un fondato giudizio di attendibilità. In particolare, per quanto riguarda le entrate tributarie, si dovrà procedere alla valutazione dei singoli cespiti, alla loro evoluzione nel corso del tempo e ai mezzi utilizzati dall'Ente per accertarli. Le entrate da trasferimenti dovranno essere valutate in rapporto ai trasferimenti erariali programmati, ai piani regionali di sviluppo e alle funzioni delegate. Le entrate extra-tributarie dovranno essere verificate sulla base di analisi qualitative e quantitative degli utenti dei vari servizi comunali, al fine di determinare i probabili proventi in relazione alle tariffe stabilite. Per quanto riguarda i proventi dei beni, l'importo della previsione dovrà essere coerente con l'entità dei beni stessi e con i relativi canoni di locazione o di concessione. Gli oneri di urbanizzazione dovranno essere valutati in stretta correlazione con gli strumenti urbanistici applicati. Infine le entrate derivanti dall'assunzione di prestiti dovranno essere compatibili con i limiti di legge e con le

reali possibilità d'indebitamento dell'Ente, tenendo nel debito conto l'impatto sul bilancio di parte corrente relativo agli interessi passivi. Anche le previsioni di spesa dovranno essere quantificate e verificate in base all'andamento storico, all'incremento dovuto all'inflazione, alla necessità di finanziamento di nuovi servizi o al potenziamento eventualmente programmato per i servizi già esistenti. Le spese in conto capitale dovranno essere valutate tenendo conto della necessità di coerenza rispetto alle varie fonti di finanziamento e rispetto alla possibilità di ricorrere al credito. Inoltre si dovrà tenere conto anche della reale capacità di realizzazione degli interventi programmati.

## **1.6. Principio del pareggio finanziario**

*“Il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo, attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa. Il rispetto del presente principio, che comporta anche la corretta applicazione degli altri equilibri finanziari, va assicurato, oltre che in sede di previsione, durante la gestione e si riflette sul suo risultato finale. Nel sistema di bilancio il pareggio finanziario deve essere rispettato considerando tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o effettuata attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e dalle altre attività svolte”.*

Il principio del pareggio finanziario è espresso dall'art. 162, comma 6, del D.lgs. n. 267 del 2000, prevede che il totale delle entrate deve essere uguale al totale delle spese, avendo come riferimento l'intera gestione del bilancio.

Il principio del pareggio del bilancio riguarda due diverse fattispecie:

1) il pareggio finanziario per il quale il totale complessivo delle entrate deve essere uguale al totale complessivo delle spese;

2) il pareggio economico definito anche equilibrio economico, secondo il quale le previsioni che si riferiscono alle spese correnti, sommate alle previsioni relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari, non possono essere superiori alle previsioni dei primi tre titoli dell'entrata.

Nel secondo caso la norma è stata introdotta allo scopo di stabilire una correlazione fra i primi tre titoli delle entrate, vale a dire le entrate correnti, e le spese ritenute ricorrenti, le spese correnti e quelle relative alle quote di capitale dei mutui e dei prestiti obbligazionari, al fine di evitare che tali spese possano essere finanziate mediante entrate diverse, ad esempio in conto

capitale, che non presentano quindi quella continuità e ricorrenza necessarie per garantire un adeguato e costante finanziamento. E' invece consentita la situazione inversa, vale a dire un avanzo di parte corrente utilizzato per il finanziamento di spese in conto capitale, perché tale situazione non è in alcun modo passibile di generare squilibri finanziari.

Il principio del pareggio finanziario, quindi, prevede che non vi può essere disavanzo né avanzo perché nel primo caso alcune spese non potrebbero essere effettivamente sostenute per mancanza di corrispondenti risorse, mentre nel secondo caso, si verificherebbe un maggiore e ingiustificato prelievo a carico dei cittadini rispetto alle esigenze finanziarie connesse all'erogazione dei servizi dell'Ente. La gestione complessiva deve rispettare il pareggio in senso tecnico e più in generale gli equilibri di bilancio. Lo scopo del Legislatore, pertanto, non è l'affermazione semplicistica che il totale delle spese sia uguale al totale delle entrate, ma che debba esistere un continuo equilibrio interno sia di parte corrente sia in conto capitale, con il rispetto di tutti i tradizionali equilibri finanziari.

## **1.7. Principio di pubblicità**

*“Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell’Ente rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio e del rendiconto, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie. L’articolo 162, c. 7 del TUEL, impone agli enti locali di precisare nello statuto e nei regolamenti le modalità con le quali assicurare ai cittadini ed agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale.*

*Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell’Ente nella divulgazione delle risultanze dei documenti previsionali e consuntivi, che comporti la fruibilità delle informazioni. Il solo rispetto del diritto di accesso agli atti, esercitato su istanza del singolo cittadino, non soddisfa il principio della pubblicità”.*

Il principio di pubblicità dispone che gli Enti locali debbano portare a conoscenza della collettività tutti i dati contenuti all'interno del bilancio. Le modalità attraverso le quali le informazioni di bilancio sono rese conoscibili alla collettività non sono stabilite ex lege ma sono lasciate alla libera determinazione di ciascun Ente che, attraverso il proprio regolamento di contabilità, può individuare idonee e specifiche forme di pubblicità. E' importante quindi che

l'informazione sia attendibile, deve cioè essere priva di errori e distorsioni rilevanti e deve mostrare fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare.

## **2. Finalità e postulati dei principi contabili negli Enti locali**

L'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali è un organismo istituito presso il Ministero dell'Interno ed è chiamato a svolgere diversi compiti come “*promuovere la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali ed umane, la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili*”<sup>1</sup>. L'Osservatorio, inoltre, svolge un'attività di approfondimento del contenuto delle norme al fine di agevolarne l'applicazione.

Esso svolge la funzione di soggetto promotore dell'applicazione e della sperimentazione di nuovi principi e di nuovi modelli contabili in relazione alle norme previste dall'ordinamento contabile e finanziario contenuto nel D.lgs. 267/2000. Il suo ruolo è molto delicato e i suoi documenti e le sue interpretazioni rappresentano importanti punti di riferimento per tutti gli operatori del settore.

Con riferimento agli Enti locali, mentre in ambito internazionale trovano applicazione i Principi *IPSAS (International Public Sector Accounting Standard)*, a livello nazionale vigono i documenti redatti dall'Osservatorio. Questi riprendono le indicazioni e gli indirizzi contenuti nei principi *IPSAS* e costituiscono importanti punti di riferimento per il settore perché interpretano in chiave tecnica le norme di legge in tema di ordinamento finanziario e contabile<sup>2</sup>. Inoltre, pur avendo valore normativo, non sono obbligatori e, pertanto, colmando una grande lacuna, completano il quadro normativo di riferimento<sup>3</sup>.

I principi contabili emanati dall'Osservatorio si compongono di una parte generale (c.d. *framework*) definita “Finalità e postulati dei principi contabili per gli enti locali”; del Principio contabile n.1 - PROGRAMMAZIONE E PREVISIONE DEL SISTEMA DI BILANCIO; del

---

<sup>1</sup> Si veda l'art. 154 comma 2 del d.lgs. 267/2000.

<sup>2</sup> Cfr. NARDO M.T., *Sistemi contabili e bilanci negli enti locali*, FrancoAngeli editore, Milano, 2008, pag. 34.

<sup>3</sup> Cfr. FARNETI G.-POZZOLI S., *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Testo ed analisi dell'innovativo documento elaborato dall'osservatorio*, in *Azienditalia*, n.12, 2002, pag. 88.

Principio contabile n.2 - GESTIONE DEL SISTEMA DI BILANCIO; del Principio contabile n.3 – IL RENDICONTO DEGLI ENTI LOCALI e infine del Principio contabile n.4 – IL BILANCIO CONSOLIDATO DELL'ENTE LOCALE.

Il documento “Finalità e postulati dei principi contabili degli Enti locali” definisce un *framework* che ispira la stesura di tutti i principi contabili e individua il quadro giuridico di riferimento, le funzioni dei principi contabili e i loro destinatari, le finalità assunte dal sistema di bilancio, i postulati fondamentali.

Le finalità e i postulati sono delle interpretazioni tecniche delle norme previste dall'ordinamento finanziario e contabile e disegnano il quadro giuridico di riferimento.

La prima parte del documento illustra le finalità dei principi contabili degli enti locali, la seconda invece definisce i postulati cui deve ispirarsi l'intero sistema del bilancio. Per quanto riguarda le finalità, il sistema del bilancio deve svolgere una funzione politico-amministrativa, economico-finanziaria e una generale funzione informativa a beneficio di tutti gli utilizzatori. Tra le finalità, insieme all'armonizzazione delle procedure contabili, all'applicazione delle normative contabili da parte dei responsabili degli uffici finanziari e al supporto ai revisori contabili nella verifica del sistema del bilancio, è richiamata la funzione di assistenza nei confronti degli utilizzatori al fine di facilitarne la comprensione dei contenuti contabili<sup>4</sup>.

I principi o postulati del sistema di bilancio, di cui all'art. 162 c.1 del TUEL, hanno valenza generale e riguardano tutto il sistema di bilancio e non solo il bilancio di previsione; essi sono: Unità, Annualità, Universalità, Integrità, Veridicità, Pareggio finanziario e Pubblicità, di cui si è già parlato all'inizio del presente capitolo.

### **3. Principio contabile n.1 Programmazione nel sistema del bilancio**

Il principio contabile n.1 riguarda il sistema di programmazione e di previsione degli enti locali; esso interpreta le norme contenute nella parte seconda del TUEL in relazione agli strumenti della programmazione di mandato e ai documenti del preventivo<sup>5</sup>. Inoltre è finalizzato a illustrare i contenuti delle norme che presiedono alle funzioni della previsione e della programmazione, decisivi al fine di una corretta organizzazione dell'attività economico-finanziaria degli enti locali. Al presente principio contabile deve conformarsi ogni forma di documentazione economico-

---

<sup>4</sup> Cfr. DE MATTEIS F., *Il bilancio per il cittadino negli enti locali*, Cedam, Milano, 2011, pag. 25.

<sup>5</sup> Cfr. DEL GESSO C., *I profili delle aziende pubbliche*, Maggioli Editore, 2013, pag. 55.

finanziaria dell'Ente. L'attività di programmazione, nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie, e della possibile evoluzione della gestione dell'Ente, consiste nel processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento. Termina con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che contribuiscono alla predisposizione di piani e programmi futuri. Attraverso quest'attività, le Amministrazioni concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale; essa deve essere illustrata negli schemi di programmazione e previsione del sistema di bilancio in modo veritiero e corretto, rappresentando una sorta di contratto che il governo politico dell'Ente assume nei confronti dei cittadini e degli altri utilizzatori del sistema di bilancio.

I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori d'interesse di:

- a) conoscere, relativamente a missioni e programmi di bilancio, i risultati che l'Ente si propone di conseguire,
- b) valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione.

Gli strumenti di programmazione degli enti locali possono essere individuati nei seguenti:

- a) il Documento unico di programmazione (DUP), presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni, che, per gli enti in sperimentazione, sostituisce la relazione previsionale e programmatica;
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione (DUP), da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno;
- d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio;
- f) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto o entro 30 giorni dall'approvazione di tali documenti;
- g) lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio;
- h) le variazioni di bilancio;

i) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'Ente, da approvarsi da parte della Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed entro il 31 maggio da parte del Consiglio.

Il principio contabile n.1, quindi, deve garantire una guida di riferimento per tutti quelli che, a vario titolo, sono preposti alla redazione, all'analisi e all'interpretazione dei documenti programmatici del sistema del bilancio, affinché sia possibile conseguire la massima trasparenza e obiettività dei relativi atti programmatici verso l'esterno.

#### **4. Principio contabile n.2 Gestione nel sistema del bilancio**

Il principio contabile n.2 esamina la gestione nel sistema di bilancio e fornisce importanti ed espressive indicazioni al fine di orientare la stessa attività di gestione, intesa in senso non meramente contabile, secondo i principi di economicità, funzionalità, efficacia ed efficienza quali elementi fondamentali e integrativi del principio di legalità dell'attività amministrativa<sup>6</sup>. Esso rileva l'importanza dell'autonomia della gestione dei vari responsabili che non deve essere intesa come fase meramente esecutiva di scelte già effettuate, ma rappresentare un momento decisionale che li coinvolga e permetta loro di assumere un ruolo di gestione delle risorse umane e tecniche. Per questi motivi il principio contabile si pone un duplice obiettivo:1) orientare l'attività dei responsabili degli uffici e dei servizi all'adozione di modelli organizzativi considerati più funzionali per l'esercizio delle funzioni istituzionali per il perseguimento degli obiettivi prefissati;2) consentire l'acquisizione di know-how, anche di natura contabile, nella fase dell'informazione.

Il documento contabile n.2, inoltre, prevede che la gestione delle entrate in bilancio e delle spese sia costituita da diverse fasi. La gestione delle entrate in bilancio ne prevede tre: 1)fase di accertamento, attraverso la quale, sulla base di un'adeguata documentazione, individuato il debitore, quantificata la somma da percepire e, fissata la relativa scadenza, è accertata la ragione del credito e la fondatezza di un idoneo titolo giuridico;2)fase della riscossione, durante la quale le somme dovute all'Ente sono materialmente acquisite da parte del tesoriere;3)fase del versamento, durante la quale le somme riscosse sono trasferite nelle casse dell'Ente nei termini e nei modi previsti da specifiche disposizioni normative.

---

<sup>6</sup> Cfr. FONTANA F.-ROSSI M., *La contabilità integrata. Metodi-strumenti e principi contabili nell'Ente locale*, Giuffrè Editore, 2008, pag. 36.

La gestione delle spese, invece, prevede quattro fasi:1) fase dell'impegno di spesa, con la quale si determina la somma da pagare, il soggetto creditore, si indica la ragione e si costituisce il vincolo sulle previsioni di bilancio;2) fase della liquidazione della spesa, attraverso la quale si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto;3) fase di ordinazione, nella quale si impartisce al tesoriere dell'Ente locale di provvedere al pagamento delle spese;4) fase di pagamento, nella quale il tesoriere adempie gli impegni di pagamento derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo e da altri obblighi di legge.

In sostanza il principio contabile n.2 costituisce una guida operativa con riferimento alle regole organizzative da seguire durante la gestione finanziaria dell'Ente locale.

## **5. Principio contabile n.3 Il rendiconto degli Enti locali**

Il principio contabile n.3 riguarda la rendicontazione che ha lo scopo di rendere conto dei risultati della gestione e, quindi, di fornire informazioni sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'Ente. Attraverso la rendicontazione, quindi, ogni azienda dà dimostrazione dei risultati riguardanti la propria gestione nel periodo amministrativo preso a riferimento che, solitamente, coincide con l'anno solare. In tema di rendiconto, il principio contabile n. 3, dispone che deve essere predisposto con riferimento alle attribuzioni giurisdizionali della Corte dei Conti, la cui competenza è successiva allo svolgimento della gestione. In ogni caso la Corte esamina la gestione di tutti gli Enti i cui consuntivi si chiudono in disavanzo, oppure rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio<sup>7</sup>. Sotto il profilo tecnico-contabile, il rendiconto deve permettere di verificare la fase autorizzatoria-finanziaria attribuita al sistema di bilancio e la situazione economica e patrimoniale-finanziaria dell'Ente, oltre i mutamenti di tale situazione sugli andamenti economici programmati dall'Ente stesso. Sotto il profilo politico-amministrativo, invece, il rendiconto consente l'esercizio del controllo che il Consiglio dell'Ente esercita sulla Giunta quale Organo esecutivo. Ne consegue che il rendiconto, oltre a fornire informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'Ente. A questo riguardo assume un ruolo fondamentale la relazione al rendiconto della gestione che, oltre a fornire le informazioni sull'andamento economico-finanziario dell'Ente, deve consentire

---

<sup>7</sup> I debiti fuori bilancio rappresentano una componente del bilancio comunale. In alcuni casi specifici, infatti, il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali consente di iscrivere dei debiti fuori bilancio, ovvero debiti che non sono considerati all'interno della struttura classica del bilancio comunale e che non concorrono quindi alla determinazione del risultato di Amministrazione.

di valutare l'impatto delle politiche locali e dei servizi dell'Ente sul benessere sociale e sull'economia insediata. Inoltre, il rendiconto comprende il conto del bilancio, il conto economico, il conto del patrimonio.

### **5.1. Il conto del bilancio**

Il conto del bilancio è il documento attraverso il quale l'Ente locale dà dimostrazione dei risultati finanziari dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di competenza. In esso confluiscono i valori rilevati durante l'esercizio, opportunamente integrati e rettificati, al fine di informare sulla dinamica finanziaria dell'Ente rispetto agli accertamenti e agli impegni, alle riscossioni e ai pagamenti e alla gestione dei residui<sup>8</sup>.

Il conto del bilancio comprende, dal lato delle entrate, le somme accertate con distinzione della parte riscossa e di quell'ancora da riscuotere; dal lato delle spese, le somme impegnate, anche in questo caso con distinzione della parte pagata e di quell'ancora da pagare. A tale documento, inoltre, sono allegata la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficit strutturale e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale.

Diversamente dalla fase di programmazione, nella quale le entrate e le spese devono essere perfettamente bilancianti, nel conto del bilancio non è mai rispettata questa previsione, chiudendo il periodo amministrativo con le entrate quasi sempre maggiori delle uscite. Difatti, per il carattere autorizzatorio del bilancio, un Ente non dovrebbe mai concludere la propria gestione con una situazione di disavanzo (entrate accertate e/o riscosse minori delle spese impegnate e/o pagate), ma la presenza d'imprevisti, quali crediti monetizzati in misura inferiore al relativo accertamento oppure debiti fuori bilancio, che incombono costantemente sulla gestione, incidono sostanzialmente sul risultato di Amministrazione, facendo discostare i dati consuntivi da quelli programmati e iscritti nel bilancio di previsione. Il risultato finanziario, determinato nel conto del bilancio e sviluppato nei documenti a esso allegati, è espresso sia con riferimento alla gestione di competenza (risultato di gestione), che alla gestione complessiva (risultato di Amministrazione), comprensiva di quella di competenza e di quella dei residui. Con il primo risultato si pone in evidenza l'attuazione di quanto programmato attraverso il bilancio di previsione e i suoi allegati, mentre con riferimento al secondo si pesa anche l'incidenza di quanto ereditato dagli esercizi passati.

---

<sup>8</sup> Cfr. MINIERI S., *Compendio di contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Maggioli Editore, 2011, pag. 41.

## **5.2. Il conto economico**

Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'Ente, rilevati secondo i criteri di competenza economica, ed esprime il risultato economico della gestione, l'utile o la perdita di esercizio. Lo schema di conto economico presenta una forma scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione dei risultati parziali e del risultato economico finale.

I risultati intermedi che scaturiscono dal Conto economico, evidenziano le seguenti informazioni:

- 1)La gestione operativa è rappresentata dalle operazioni che si manifestano in via continuativa nel corso dei diversi esercizi ed evidenzia proventi e costi che qualificano e identificano la parte peculiare e distintiva dell'attività dell'Ente (gestione tipica o caratteristica); essa è comprensiva della gestione immobiliare e dei proventi e oneri della gestione delle aziende speciali e partecipate (gestione accessoria).
- 2)La gestione finanziaria è rappresentata da interessi attivi e passivi e da altri proventi ed oneri di natura finanziaria.
- 3)La gestione straordinaria è costituita dai proventi o oneri che hanno natura non ricorrente (plusvalenze e minusvalenze non ricorrenti), o di competenza economica di esercizi precedenti (sopravvenienze attive e passive), o derivanti da modifiche alla situazione patrimoniale (insussistenze attive e passive).

## **5.3. Il conto del patrimonio**

Il conto del patrimonio è il documento del rendiconto che, integrandosi con gli altri due già analizzati nei precedenti paragrafi (Conto del bilancio e Conto economico), completa l'informazione sulla situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente locale; rileva i risultati della gestione patrimoniale e descrive la composizione qualitativa e quantitativa del

patrimonio al termine di ogni periodo amministrativo, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.

Attraverso il conto patrimoniale l'Ente locale dà dimostrazione del complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di propria pertinenza, suscettibili di valutazione. Attraverso la sua rappresentazione contabile e il relativo risultato finale differenziale si determina la consistenza netta della dotazione patrimoniale. Tale ultimo aspetto, inoltre, è un elemento di assoluta specificità delle Amministrazioni pubbliche di tipo istituzionale. Infatti, la contrapposizione fonti-impieghi, fa sì che le fonti di finanziamento a titolo di proprietà, siano ottenute in via residuale attraverso il confronto tra il valore complessivo degli impieghi e i debiti risultanti a fine esercizio.

Il conto del patrimonio presenta una struttura a sezioni divise e contrapposte e uno schema che suddivide la composizione dell'attivo in tre macroaree contrassegnate dalle lettere A), B) e C) e le ordina secondo il grado di liquidità o di smobilizzo dei suoi componenti riferendole rispettivamente alle immobilizzazioni, all'attivo circolante e ai ratei e risconti attivi. Differentemente dalle attività patrimoniali, il passivo è strutturato in funzione della natura delle fonti di finanziamento dell'Ente locale, inoltre si articola in quattro macroaree, di cui quelle rappresentate dalle lettere A) e B) accolgono le fonti di finanziamento a fronte delle quali non sorge indebitamento (capitale di proprietà e trasferimenti in conto capitale), quella indicata con la lettera C) il capitale di terzi nelle sue diverse manifestazioni e, infine, alla lettera D) i ratei e i risconti passivi.

In calce all'attivo e al passivo sono poi riportati i conti d'ordine contrassegnati nell'attivo dalle lettere D), E) e F) e nel passivo dalle lettere E), F) e G).

## **6. Principio contabile n.4 Il bilancio consolidato dell'Ente locale**

Il Bilancio Consolidato è lo strumento che consente di rappresentare la realtà economica, patrimoniale e finanziaria ed è volto a valorizzare le dinamiche del gruppo, inteso come un complesso economico costituito da più enti o aziende, dotate ciascuna di una propria autonomia giuridica. Inoltre, pur derivando dalla rielaborazione dei dati dei bilanci della capogruppo stessa e di quelli delle singole aziende, non va considerato come un aggregato di dati già esistenti, ma come il risultato di un lavoro d'integrazione e rettifica di questi dati, visti in chiave unitaria, volto a rappresentare un'unica realtà economica.

La redazione di tale documento contabile costituisce un elemento necessario ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del Gruppo Ente locale.

“Gruppo Ente locale” è un termine utilizzato all’interno del principio contabile n.4 per definire un insieme di aziende che comprende l’Ente locale controllante e qualsiasi controllata.

Il bilancio consolidato è composto dai seguenti documenti contabili:

1)Stato Patrimoniale Consolidato che fornisce la rappresentazione della situazione patrimoniale attiva e passiva del gruppo;

2)Conto Economico Consolidato che evidenzia l’andamento economico dell’esercizio;

3)Nota Integrativa che illustra le metodologie seguite e le operazioni intraprese per giungere alla redazione degli schemi di Bilancio Consolidato;

4)Relazione sulla gestione che fornisce una sintesi del lavoro compiuto per la predisposizione del Bilancio Consolidato e dei risultati ai quali il medesimo ha portato in termini di analisi.

Il principio contabile n.4, inoltre, prevede che l’Ente locale controllante debba redigere e presentare tale bilancio in cui consolida le proprie partecipazioni nelle controllate, in conformità al presente Principio, e che lo sottoponga ad approvazione del Consiglio dell’Ente in concomitanza con la deliberazione riguardante il Rendiconto.

Il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale deve comprendere tutte le controllate dell’Ente, indipendentemente dalla loro forma giuridica e quindi non solo le società di capitali, ma anche le aziende speciali e gli altri organismi di cui si detenga il controllo. È predisposto dietro la responsabilità diretta dell’Ente locale controllante, in conformità con quanto stabilito in sede di programmazione di gruppo.

Infine, con riferimento alle procedure di consolidamento, il principio contabile in esame, prevede che al fine della redazione del bilancio consolidato, l’Ente locale aggregi i bilanci della controllante e delle sue controllate voce per voce, sommando tra loro i corrispondenti valori dell’attivo, del passivo, dell’attivo netto/patrimonio netto, dei proventi e degli oneri. Il metodo di aggregazione dei valori da utilizzare può fare riferimento ai valori contabili, senza attribuzione dell’avviamento alle diverse attività e passività. Un diverso criterio dovrà essere adeguatamente documentato nell’informativa supplementare.

## CAPITOLO II

### IL SISTEMA DEI CONTROLLI NEGLI ENTI LOCALI

**SOMMARIO:***1. Evoluzione normativa: dal periodo antecedente l'entrata in vigore della Costituzione al nuovo sistema dei controlli degli Enti locali introdotto dal D.lg. 174/2012. – 2. Il sistema dei controlli esterni. – 3. Il sistema dei controlli interni alla luce del D.lg. 174/2012. – 4. Il controllo di gestione: Il piano esecutivo di gestione. – 5. Il sistema di misurazione e di valutazione della performance individuale e organizzativa. – 5.1 La misurazione e la valutazione della performance individuale. – 5.2. La misurazione e la valutazione della performance dei Dirigenti. – 6. La contabilità analitica. – 7. La balanced scorecard come strumento di direzione.*

#### **1. Evoluzione normativa: Dal periodo antecedente l'entrata in vigore della Costituzione al nuovo sistema dei controlli degli Enti locali introdotto dal D.lg. 174/2012**

Il sistema dei controlli negli Enti locali è stato oggetto di una continua evoluzione normativa. Nel periodo antecedente l'entrata in vigore della Costituzione, i controlli si configuravano in termini di legittimità e di merito<sup>9</sup>, sino a diventare repressivi e sostituitivi<sup>10</sup>. Nel periodo successivo essi divennero di tipo centralistico e di merito, così come espressamente previsto dalla Legge 10 febbraio 1953, n. 62.

La legge 8 giugno 1990, n. 142, oltre ad abrogare i controlli di merito e a ridurre i controlli esterni preventivi di legittimità, all'art. 57, c. 9<sup>11</sup> introduceva la facoltà di prevedere forme di controllo interno di gestione.

Il successivo D.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77 agli artt. 39 e 40 rendeva obbligatorio il controllo di gestione in tutti gli Enti locali. La legge 15 maggio 1997, n. 127 riduceva ulteriormente

---

<sup>9</sup> Legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. A.

<sup>10</sup> Articolo 3 del Regio Decreto 3 marzo 1934, n. 383.

<sup>11</sup> L'art. 57 al 9 comma sanciva espressamente: “*Lo statuto può prevedere forme di controllo economico interno della gestione*”.

i controlli esterni preventivi di legittimità, mentre l'art. 147 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 recepisce nell'ordinamento le disposizioni contenute all'interno del D.lgs. 30 luglio 1999, n. 286, prevedendo quattro tipologie di controlli interni: Il controllo di regolarità amministrativa e contabile; il controllo di gestione; la valutazione della dirigenza; il controllo strategico. L'apice dell'autonomia per gli Enti locali giunse con la riforma del Titolo V della Costituzione, sancita dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 che ha rappresentato un momento fondamentale del processo di rinnovamento dei controlli della Pubblica Amministrazione<sup>12</sup>, con l'abrogazione dei controlli esterni preventivi di legittimità, rappresentati dai Comitati Regionali di Controllo.

Il recente Decreto Legge 174/2012, convertito dalla Legge n. 213/2012, ha ampliato notevolmente il perimetro dei controlli cui sottoporre l'attività degli Enti locali, dettando una serie di disposizioni finalizzate al superamento delle norme disattese nel passato e rafforzando le forme di controllo e i presidi della gestione delle risorse finanziarie da parte degli Enti territoriali.

Esso si compone di 12 articoli organizzati in tre Titoli. Il Titolo I contiene le disposizioni riguardanti le Regioni, il Titolo II quelle indirizzate agli Enti locali, mentre le disposizioni contenute nel Titolo III sono finalizzate al superamento delle conseguenze causate dal sisma del maggio 2012. Con riferimento agli Enti locali i principali elementi d'interesse riguardano: 1) la modifica della disciplina dei controlli interni che prevede l'ampliamento degli ambiti di controllo e il mutamento delle logiche e degli strumenti del controllo; 2) la previsione di una disciplina nel caso di squilibrio finanziario strutturale finalizzata a evitare il dissesto dell'Ente; 3) l'ampliamento del potere di controllo della Corte dei Conti sull'attività programmatica e di gestione.

L'art. 3 del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174 reca importanti novità in materia di controlli interni negli Enti locali, prevedendo numerosi nuovi adempimenti; sono stati, infatti, introdotti, *ex novo*, gli artt. 147 *bis*, *ter*, *quater* e *quinquies*, di cui si parlerà nei successivi paragrafi.

A distanza di un decennio dalla riforma costituzionale delle autonomie, quindi, il legislatore inverte la prospettiva, finalizzando i controlli interni ai controlli esterni e rafforzando il ruolo delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti. A esse, infatti, compete, con cadenza semestrale, la verifica sul funzionamento dei controlli interni anche in base al referto, trasmesso dal Sindaco dei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti e dal Presidente della Provincia, sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni. Inoltre, è prevista la possibilità di attuare verifiche sulla regolarità della gestione in presenza di situazioni di squilibrio finanziario. In caso di assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie del sistema dei controlli interni, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei

---

<sup>12</sup> Cfr. M. MULAZZANI-S. POZZOLI, *Revisione e controlli negli Enti locali*, FrancoAngeli Editore, Milano, 2007, pag. 98.

Conti irrogano agli Amministratori le sanzioni pecuniarie da un minimo di cinque fino a un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda.

Oltre ai controlli interni, l'art. 148bis<sup>13</sup> del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 reintroduce i controlli esterni sostitutivi e di merito nelle materie riguardanti il patto di stabilità interno<sup>14</sup>, l'indebitamento e gli equilibri economico finanziari, prevedendo per gli Enti locali interessati dalla pronuncia di accertamento delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

Si evince dall'analisi del percorso normativo che ha caratterizzato il sistema dei controlli negli Enti locali, che vi è un elemento che va sottolineato con forza, e cioè che il controllo è entrato nelle Pubbliche amministrazioni italiane per forza di legge. Infatti, esso non risponde a un'esigenza interna, ma è pensato come una sorta di "terapia d'urto", al fine di indirizzare gli Enti locali e le altre aziende pubbliche verso una maggiore managerialità. Questo è un elemento che deve far riflettere. Da un lato dimostra la consapevolezza del legislatore che il controllo possa essere un vettore di innovazione, dall'altro, però, rende l'implementazione del sistema particolarmente delicata, dal momento che esso rischia di essere percepito come l'ennesima imposizione normativa e non come un necessario strumento di lavoro.

Il quadro, delineato dai vari interventi normativi, resta quello di un sistema dei controlli alquanto inefficace, la cui esistenza è soltanto formale. Tali norme, infatti, non influiscono sulla questione di fondo. Il problema non può essere inquadrato solo sul piano normativo, ma è

---

<sup>13</sup> Introdotto dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni in legge 7 dicembre 2012 n. 213.

<sup>14</sup> Il Patto di stabilità e crescita, introdotto nella nostra legislazione con la legge 23 dicembre 1998, n. 448, trae origine dal processo d'integrazione economica e monetaria dell'Unione Europea e non riguarda solo gli Stati nazionali e i loro equilibri finanziari, ma coinvolge tutto il sistema delle autonomie territoriali, e quindi Regioni, Province e Comuni. Nasce dall'esigenza di convergenza delle economie degli Stati membri dell'UE verso specifici parametri, comuni a tutti, e condivisi a livello europeo in seno al Patto di stabilità e crescita e specificamente nel trattato di Maastricht; tali parametri sono: indebitamento netto della Pubblica Amministrazione/P.I.L. inferiore al 3% e rapporto Debito pubblico delle AA.PP./P.I.L. convergente verso il 60%. L'indebitamento netto della Pubblica Amministrazione (P.A.) costituisce, quindi, il parametro principale da controllare, ai fini del rispetto dei criteri di convergenza. Infatti, un obiettivo primario delle regole fiscali che caratterizzano il Patto di stabilità interno è proprio il controllo dell'indebitamento netto degli Enti territoriali. Il Patto di Stabilità e Crescita ha fissato dunque i confini in termini di programmazione, risultati e azioni di risanamento all'interno dei quali i Paesi membri possono muoversi autonomamente. Nel corso degli anni, ciascuno dei Paesi membri dell'UE ha implementato internamente il Patto di Stabilità e Crescita seguendo criteri e regole proprie, in accordo con la normativa interna inerente la gestione delle relazioni fiscali fra i vari livelli di governo. Oggi il patto di stabilità interno è divenuto una nuova forma di controllo dell'attività degli Enti locali, si tratta più precisamente di una tipologia di controllo finanziario che vincola e limita l'attività degli Enti stessi.

necessario anche intervenire sul piano dell'effettiva realizzazione del dettato di legge, agendo sul piano della consapevolezza dei bisogni, monitorando il grado di implementazione dei sistemi richiesti, stimolando, in generale, il bisogno di controllo.

Si deve dunque evitare di cadere nella trappola di un approccio meramente normativo ai problemi delle aziende.

Bisogna tuttavia evidenziare che, parallelamente all'evoluzione normativa in tema di controlli negli Enti locali, rilevanti critiche sono state mosse ai regolamenti e alle prassi contabili vigenti nel nostro Paese relativamente allo Stato, alle Regioni e soprattutto agli Enti locali. L'enfasi posta sulla dimensione finanziaria dei valori preventivi e consuntivi, la disorganicità dei sistemi, la scarsa attenzione verso i valori patrimoniali, la programmazione e i risultati, rendono le nostre contabilità poco efficienti e in controtendenza rispetto agli altri paesi.

Meno discusso, ma non meno rilevante è il tema dei controlli. Il perdurare dei controlli preventivi di legittimità sugli atti, la confusione tra controllo interno e revisione, la scarsa funzionalità ed efficienza del controllo interno, l'inadeguatezza della revisione contabile e la sostanziale inesistenza di quella gestionale sollevano forti dubbi circa l'affidabilità, utilità ed efficacia dei nostri conti e rappresentano un punto di debolezza del nostro sistema sullo scenario internazionale.

## **2. Il sistema dei controlli esterni**

Per quanto riguarda i controlli esterni sugli Enti locali, l'articolo 3 del D.L. n. 174/2012 ha determinato un ampliamento dei poteri della Corte dei Conti; infatti, la lettera e) del comma 1 del medesimo articolo prevede la modifica dell'art.148 del TUEL in merito alla natura e alle finalità del controllo della Corte sulla gestione degli Enti locali. In base quindi al riscritto art. 148 del TUEL, le Sezioni regionali della Corte dei Conti, anche in corso di esercizio, verificano: 1) la regolarità della gestione finanziaria e degli atti di programmazione; 2) il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili; 3) il pareggio di bilancio di ciascun Ente locale. A tal fine, il nuovo articolo 148 del D.lgs. n. 267/2000 prevede che il Sindaco, nei Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, o il Presidente della Provincia, avvalendosi del Direttore Generale o del Segretario, trasmettano, semestralmente, alle Sezioni regionali della Corte, apposito referto sulla regolarità della gestione, sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni. Per eseguire tale attività di verifica semestrale le Sezioni regionali di controllo della Corte possono avvalersi anche del Corpo della Guardia di Finanza o dei Servizi Ispettivi del Dipartimento della

Ragioneria Generale dello Stato previsti dall'articolo 14 della legge di contabilità nazionale. In caso di assenza o di inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie dei sistemi di controllo interni, alla Corte è affidato un potere sanzionatorio nei confronti degli Amministratori dell'Ente locale responsabile. Il rafforzamento del controllo della Corte dei Conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, disciplinato dal nuovo articolo 148-*bis* del D.lgs. n. 267/2000, prevede, nello specifico, che le Sezioni regionali di controllo siano tenute ad esaminare i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli Enti locali. Tale verifica ha lo scopo di accertare il rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119 della Costituzione, nonché la sostenibilità dell' indebitamento degli Enti territoriali e l'assenza di irregolarità. A tal fine, il medesimo articolo al secondo comma dispone che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti accertino che i rendiconti degli Enti locali prendano in considerazione le partecipazioni in società controllate. Inoltre, lo stesso articolo stabilisce che l'accertamento di squilibri economico-finanziari, la mancata copertura di spese, la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di Stabilità Interno comportano l'obbligo per gli Enti di emanare idonei provvedimenti, entro sessanta giorni dal deposito della pronuncia di accertamento, al fine di rimuovere le irregolarità e ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti saranno poi esaminati, entro trenta giorni dal ricevimento, dalle Sezioni regionali di controllo. Qualora tale verifica abbia esito negativo o l'Ente non abbia provveduto alla comunicazione di tali provvedimenti, l'art. 148 bis dispone che è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria<sup>15</sup>.

Bisogna inoltre ricordare che, ai sensi del Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, ulteriori conseguenze – quali la declaratoria dello stato di dissesto dell'Ente - sono state previste qualora il controllo della Corte dei Conti sulla sana gestione finanziaria degli Enti locali, abbia dato esito negativo e gli Enti non abbiano provveduto ad adottare le necessarie misure correttive dalla medesima Corte indicate.

In particolare, si prevede che il dissesto sia disposto da un commissario *ad acta* nominato dal Prefetto, e che il Consiglio sia sciolto qualora dalle pronunce delle Sezioni regionali emergano comportamenti dell'Ente non conformi alla sana gestione finanziaria, ovvero irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio, tali da provocarne il dissesto.

I controlli esterni sono esercitati, oltre che dalle sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, anche dal Ministero dell'Economia e Finanze che, in via generale, esegue verifiche circa gli eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica.

---

<sup>15</sup> Art. 148 *bis* del TUEL comma 3.

In particolare, l'articolo 5 del D.lgs. n. 149/2011 consente al Ministero dell' Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato – di effettuare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, qualora un Ente, anche attraverso le rilevazioni SIOPE<sup>16</sup>, evidenzi situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori: ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria; disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio; anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi.

### **3. Il sistema dei controlli interni alla luce del D.lg. 174/2012**

Il sistema dei controlli interni negli Enti locali ha subito, nel corso degli anni, una profonda innovazione, determinata dal D.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 e, in particolare, dall'articolo 3 del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, provvedimento, quest'ultimo, che ha completamente ridisegnato l'assetto delineato dall'articolo 147 del D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 che era basato sulle seguenti tipologie di controlli:

- 1) il controllo di regolarità amministrativa e contabile;
- 2) il controllo di gestione;
- 3) il controllo strategico;
- 4) la valutazione della dirigenza.

Con riferimento alla valutazione della dirigenza, il D.lgs. n. 150 del 27 ottobre 2009 (c.d. Decreto Brunetta) è intervenuto attribuendo tale valutazione a nuovi soggetti: gli Organismi indipendenti di valutazione. Essi si sostituiscono, in tale attività, ai Servizi di controllo interno. La misurazione della *performance* organizzativa e individuale si è sostituita alla previgente valutazione della dirigenza, estendendosi al personale amministrativo.

Il controllo sulla dirigenza, ora disciplinato per tutte le Pubbliche Amministrazioni nel citato D.lgs. n. 150/2009, è dunque fuoriuscito dal sistema dei controlli interni dell'Ente locale delineati dal TUEL, pur restando strettamente legato alle verifiche attinenti al ciclo strategico dell'Ente e quindi controllo di gestione e controllo strategico.

---

<sup>16</sup> Il SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli Enti pubblici), è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le Amministrazioni Pubbliche, che nasce dalla collaborazione tra la Ragioneria Generale dello Stato, la Banca d'Italia e l'ISTAT, in attuazione dall'articolo 28 della legge n. 289/2002, disciplinato dall'articolo 14, commi dal 6 all'11, della legge n. 196 del 2009.

Con riferimento invece alle altre tipologie di controlli, la riforma introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012 ha integralmente sostituito l'art. 147 del TUEL, per cui sono stati introdotti, *ex novo*, gli artt. 147 *bis*, *ter*, *quater* e *quinqües*.

L'art. 147 definisce le tipologie di controllo previste dal Decreto Legge 174/2012, per cui al secondo comma dispone che: *“Il sistema di controllo interno è diretto a:*

*a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;*

*b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;*

*c) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal Patto di Stabilità Interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del Responsabile del Servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei Responsabili dei servizi;*

*d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli Organismi gestionali esterni dell'Ente;*

*e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante Organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'Ente<sup>17</sup>”.* Le novità introdotte dall'art. 3 riguardano quindi la definizione del nuovo perimetro del sistema dei controlli interni per gli Enti locali e il rafforzamento del ruolo del Responsabile del Servizio finanziario.

Attraverso gli articoli 147 *bis*, *ter*, *quater*, *quinqües*, è stato implementato il sistema dei controlli interni, prevedendo, oltre ai controlli di regolarità amministrativa contabile di gestione e di controllo strategico, anche il controllo sugli equilibri finanziari dell'Ente e il controllo degli Organismi gestionali esterni, in particolare il controllo sulle società partecipate non quotate.

L'art. 147-bis introdotto dal Decreto Legge 174 del 2012 disciplina il controllo di regolarità amministrativa e contabile, definendolo come controllo diretto a garantire che l'azione amministrativa si svolga nel rispetto dei principi di legittimità, regolarità e correttezza; inoltre tale forma di controllo interessa tutti i Comuni indipendentemente dalla loro dimensione demografica.

---

<sup>17</sup> Art. 147 del TUEL secondo comma.

Il nuovo articolo 147 *bis* del TUEL, così come introdotto dall'art. 3 del D.L. 174/2012, prevede, nell'ambito di tale controllo, diverse fasi:

1) Fase preventiva della formazione degli atti di competenza degli Organi politici, nella quale il controllo è esercitato dal Responsabile del Servizio interessato mediante il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, e dal Responsabile del Servizio finanziario, attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria.

In proposito occorre sottolineare che l'art. 3, comma 1, del Decreto legge n. 174/2012 aggiunge all'art. 49 del TUEL il comma 4, in base al quale nel caso in cui la Giunta o il Consiglio non intendano conformarsi ai citati pareri: *“devono darne adeguata motivazione nel testo della deliberazione<sup>18</sup>”*. La disposizione riprende quanto già contenuto nell'art. 6, comma 1, lettera e) della L. 241/1990 che dispone che: *“L'Organo competente per l'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal Responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal Responsabile del procedimento se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale.<sup>19</sup>”*

Inoltre, qualora il provvedimento si discosti dall'istruttoria del Responsabile del procedimento amministrativo di cui alla legge 241/1990, l'obbligo di motivazione ha un ambito di applicazione ben più vasto e riguarda anche gli atti di competenza dei Responsabili degli uffici e dei servizi.

L'art. 3, comma 1, del D.L. 174/2012 modifica il citato art. 49 del TUEL in riferimento alle modalità di rilascio del parere di regolarità contabile da parte del Responsabile del Servizio finanziario, che deve essere presente su ogni deliberazione della Giunta o del Consiglio che *“comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'Ente<sup>20</sup>”*. Il parere di regolarità contabile, dunque, assume confini ben più ampi di quelli previsti in precedenza e riguarda non solo le deliberazioni comportanti un impegno di spesa o una diminuzione di entrata, ma anche le proposte di competenza della Giunta o del Consiglio che possano produrre effetti sugli equilibri finanziari dell'Ente, sul suo patrimonio e sui vincoli di finanza pubblica.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, però, deve essere assicurato anche nella fase successiva nella quale è eseguito, sotto la direzione del Segretario ed è finalizzato ad assicurare la regolarità amministrativa e contabile degli atti di gestione più rilevanti, scelti ricorrendo a opportune tecniche di campionamento.

---

<sup>18</sup> Art. 49 comma 4 del TUEL così come modificato dall'art.3 del D.lg. 174/2012.

<sup>19</sup> Art. 6, comma 1, lettera e) della legge 241/1990.

<sup>20</sup> Art. 49, comma 1, del TUEL.

Inoltre le risultanze del controllo devono essere trasmesse periodicamente, a cura del Segretario, ai Responsabili dei Servizi, ai Revisori dei Conti e agli Organi di valutazione dei risultati dei dipendenti.

La principale novità prevista dal nuovo articolo 147 *bis* riguarda quindi l'introduzione del controllo di regolarità amministrativa e contabile successivo secondo i principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'Ente. Sicuramente dalla disciplina del controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile esce rafforzato il ruolo di garanzia del Segretario dell'Ente sulla complessiva regolarità e correttezza dell'azione amministrativa.

Ruolo, tuttavia, accentuato anche dalla funzione di Responsabile della prevenzione della corruzione, di norma affidatagli dalla L. 190/2012, ma che non comporta l'impossibilità per lo stesso Segretario di svolgere compiti gestionali, dovendo assicurare l'imparzialità della funzione di controllo. In opposizione a tale ipotesi è possibile evidenziare che non solo i contratti collettivi di lavoro dei Segretari comunali, ma soprattutto il tenore letterale dell'art. 97, comma 4, lettera d) del TUEL statuisce che il Segretario esercita: *“ogni altra funzione attribuitagli dallo statuto o dai regolamenti, o conferitagli dal Sindaco o dal Presidente della Provincia<sup>21</sup>”*, oltre al fatto che al Segretario è attribuita la direzione del controllo successivo e non certo la sua pratica attuazione. Funzionale a una piena attuazione dei suddetti controlli di regolarità è l'introduzione di un nuovo comma 2 *bis* nell'art. 109 del TUEL, secondo cui:

*“L'incarico di Responsabile del servizio finanziario di cui all'articolo 153, comma 4, può essere revocato esclusivamente in caso di gravi irregolarità riscontrate nell'esercizio delle funzioni assegnate. La revoca è disposta con Ordinanza del legale rappresentante dell'Ente, previo parere obbligatorio del Ministero dell'Interno e del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato<sup>22</sup>”*. Sicuramente l'introduzione ad opera del suddetto comma del principio dell'immovibilità del Responsabile finanziario comporta innanzitutto un incremento delle responsabilità di tale soggetto e della possibilità di poter operare con maggiore autonomia rispetto alla volontà politica.

Al tempo stesso fa emergere la necessità di introdurre maggiori garanzie cautelative per tale figura.

A sottolineare ulteriormente il potenziato ruolo del Responsabile Finanziario l'art. 3 introduce altresì un'integrazione al comma 4 dell'art. 153 del TUEL prevedendo che:

---

<sup>21</sup> Art. 97, comma 4, lettera d) del TUEL.

<sup>22</sup> Art. 109, comma 2 *bis* del TUEL.

*“Il Responsabile del Servizio finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari Servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica. Nell'esercizio di tali funzioni il Responsabile del Servizio finanziario agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica e tenuto conto degli indirizzi della Ragioneria Generale dello Stato applicabili agli enti locali in materia di programmazione e gestione delle risorse pubbliche.”<sup>23</sup>”*

Va qui sottolineato come il visto di copertura finanziaria va apposto, da parte del Responsabile finanziario, tenendo conto anche del rispetto del Patto di Stabilità e degli altri vincoli (ad esempio spese di personale, rappresentanza etc.).

Il nuovo art. 147 *ter* del TUEL, introdotto dal recente Decreto, disciplina il controllo strategico ampliando le disposizioni già previste dal D.lgs. 286 del 1999.

Esso è finalizzato a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.

Questa forma di controllo verifica se l'attività di pianificazione e programmazione predisposta dall'Ente realizza, nel territorio amministrato, i risultati prefissati; nella fase successiva, rappresenta un importante supporto al fine di valutare come la struttura burocratica, concretamente, attua piani, programmi e gli altri strumenti d'indirizzo politico emanati. Per questo motivo il D.L. 174/2012 cerca di darle nuovo slancio e ne ribadisce l'obbligatorietà in capo a tutti i Comuni, a prescindere dalla dimensione demografica; il suo oggetto è costituito dal confronto tra gli obiettivi programmati nella relazione previsionale e programmatica e i risultati conseguiti dalla struttura. L'art. 147 *ter*, riferendosi agli Enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015, dispone che essi siano tenuti, secondo la propria autonomia organizzativa ed anche in forma associata, a prevedere metodologie di controllo strategico finalizzate alla rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti, agli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti, ai tempi di realizzazione rispetto alle previsioni, alle procedure operative attuate confrontate con i progetti elaborati, alla qualità dei servizi erogati e al grado di soddisfazione della domanda espressa, agli aspetti socio-economici.

Anche in questo caso, l'unità preposta allo svolgimento dell'attività di controllo deve

---

<sup>23</sup> Art. 153, comma 4 del TUEL.

elaborare dei rapporti periodici da presentare a Giunta e Consiglio Comunale affinché possano, per tempo, adottare le necessarie deliberazioni in merito all'accertamento dello stato di attuazione dei programmi. La principale novità consiste, infatti, nell'aver previsto il controllo strategico non tanto come un'attività fine a se stessa o di mero supporto della politica ma, piuttosto, come un'attività propedeutica all'adempimento di cui all'art. 193 comma secondo del TUEL; da qui la necessità che le modalità di trasmissione dei rapporti periodici ai sopramenzionati Organi dell'Ente siano disciplinate nel Regolamento di contabilità.

L'art 147 *quater* introduce il controllo sulle società non quotate partecipate dall'Ente. Tale controllo dovrà essere periodico e prevedere l'analisi degli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati, anche con riferimento ai possibili squilibri economico finanziari rilevati per il bilancio dell'Ente locale. La verifica sulle partecipate riguarda sia aspetti di regolarità amministrativa che contabile, ricomprendendo anche l'esame dell'andamento economico finanziario della società al fine di rilevare possibili ripercussioni sull'Ente locale, oltre ad aspetti tipici del controllo di gestione e del controllo strategico. In particolare, l'art. 147 *quater* prevede l'implementazione di un idoneo sistema informativo in grado di rilevare:

- 1) Rapporti finanziari tra Ente proprietario e società partecipata
- 2) Situazione contabile, gestionale e organizzativa della società
- 3) Contratti di servizio
- 4) Qualità dei servizi
- 5) Rispetto delle norme di legge sui vincoli della finanza pubblica

Il sistema di controlli sulle società partecipate riguarda gli Enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015<sup>24</sup>. Altro aspetto importante del controllo sulle società partecipate riguarda l'obbligo di redazione del bilancio consolidato secondo il principio di competenza economica, già previsto nell'ambito del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 in tema di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Organismi.

Sempre con riferimento alle novità introdotte dall'art.3 del D.L. 174/2012, il controllo sugli equilibri finanziari dell'Ente, disciplinato dal nuovo art. 147 *quinquies*, rafforza il ruolo del Responsabile del Servizio finanziario estendendo le sue funzioni e prevedendo il coinvolgimento di più Organi; è infatti svolto a norma del comma 1 dell'art.147 *quinquies* "sotto la direzione e il coordinamento del Responsabile del Servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'Organo di

---

<sup>24</sup> Art. 147 *quater*, comma 5 del TUEL.

*Revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli Organi di governo, del Direttore Generale, ove previsto, del Segretario e dei Responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.<sup>25</sup>”*

Inoltre tale forma di controllo è configurata all'interno del sistema dei controlli interni ed è disciplinata dal regolamento di contabilità dell'Ente.

Infine, l'ultima tipologia di controlli interni prevista dalla Legge 213/2012 è rappresentata dal controllo della qualità dei servizi erogati.

In particolare, l'art. 3 comma 2 lettera e) dispone che il sistema di controllo interno sia diretto a garantire, tra le altre cose, il controllo della qualità dei servizi erogati, sia in maniera diretta, sia mediante Organismi gestionali esterni, attraverso l'impiego di metodologie volte a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'Ente che fruiscono dei Servizi erogati dal Comune e dai suoi Organismi gestionali esterni.

L'attività in questione deve essere disciplinata da apposito Regolamento nel quale devono essere identificati i soggetti interni o esterni incaricati, le modalità di rilevazione e le metodologie adottate per la stessa.

È in questo modo che la valutazione della qualità dei Servizi s'inserisce a pieno titolo tra i controlli obbligatori dell'Ente locale.

Inoltre è importante ricordare che il Decreto 174/2012 stabilisce che gli strumenti e le modalità di controllo interno debbano essere disciplinati con un apposito Regolamento, adottato dal Consiglio comunale e reso operativo dal Comune entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del Decreto stesso, con successiva comunicazione al Prefetto e alla Sezione Regionale di controllo della Corte dei Conti. In particolare al Titolo IV, artt. 14 e 15 del Regolamento dei controlli interni, avente a oggetto “Controllo di qualità” si prevede che la Giunta comunale adotti annualmente il Piano della qualità, i cui progetti siano poi recepiti nel Piano esecutivo di gestione e nel Piano dettagliato degli obiettivi dei settori coinvolti.

L'articolo 14 dispone che il controllo sulla qualità è finalizzato al monitoraggio della qualità percepita dagli utenti dei servizi e alla verifica del rispetto degli standard definiti nelle carte dei servizi<sup>26</sup>. L'articolo 15 disciplina le modalità di effettuazione del controllo di qualità e dispone che *“La qualità percepita dagli utenti dei Servizi viene rilevata in maniera sistematica con metodologie di ricerca sociale tramite indagini di gradimento sia di tipo quantitativo che qualitativo”*<sup>27</sup>. In conclusione, i controlli interni ed esterni rappresentano due facce della stessa medaglia che hanno il fine di garantire il corretto ed efficace funzionamento degli Enti locali.

---

<sup>25</sup> Art. 147 *quinquies*, comma 1 del TUEL.

<sup>26</sup> Le carte dei servizi rappresentano uno degli strumenti attraverso cui rendere pubblici gli standard di qualità garantiti agli utenti dei servizi.

<sup>27</sup> Art. 15, comma 1, Titolo IV del Regolamento sui controlli interni.

Controlli per così dire collaborativi potrebbero rappresentare il primo antidoto contro il cattivo funzionamento dell'Ente e quindi il miglior deterrente al verificarsi di ipotesi di cattiva gestione. È evidente che il successo dei controlli, esterni e interni, non può che passare da una loro effettiva integrazione, capace di rafforzarne l'autorevolezza e l'incisività evitando al tempo stesso inutili duplicazioni. È importante che vi sia una più stretta collaborazione tra Corte dei Conti e Collegio dei revisori, sia per l'*audit* contabile sia per il controllo sulla gestione.

#### **4. Il controllo di gestione: il Piano esecutivo di gestione**

Il controllo di gestione è una tipologia di controllo interno volto a verificare efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa. È obbligatorio per tutti i Comuni indipendentemente dalla dimensione demografica. Affinché funzioni correttamente, è necessario che l'impostazione dell'attività di controllo sia preceduta da una precisa definizione degli obiettivi gestionali di breve periodo, affidati ai Responsabili di Servizio attraverso il Piano esecutivo di gestione, o il Piano dettagliato degli obiettivi. E' indispensabile che l'attività di controllo, per essere realmente efficace, sia supportata da un buon sistema informativo da cui ricavare le informazioni e i dati necessari.

La disciplina del controllo di gestione è contenuta negli artt. 196 e seguenti del TUEL, cui il D.L. n. 174/2012 non ha apportato sostanziali modifiche. L'unica novità, solo formale, è che il nuovo articolo 147 del TUEL esplicita in maniera differente, e in modo più corretto, l'oggetto di tale tipologia di controllo, ovvero non solo la verifica del "rapporto tra costi e risultati" ma anche quello "tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati".

Il comma 2 dell'articolo 196 del TUEL dispone che: *"Il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e la qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'Ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi<sup>28</sup>".*

La verifica dell'efficacia si realizza attraverso l'analisi dei risultati conseguiti mentre la verifica dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa, si esplicita attraverso l'analisi delle risorse acquisite, e dei costi dei servizi, rapportandoli, ove possibile, all'unità di prodotto.

Il comma 1 del medesimo articolo disciplina le finalità del controllo di gestione che possono essere individuate attraverso i seguenti punti:

---

<sup>28</sup> Art. 196, comma 2 del TUEL.

- 1) Garantire la realizzazione degli obiettivi programmati nel bilancio di previsione annuale e pluriennale, nella RPP e nel PEG;
- 2) Garantire un'economica gestione delle risorse pubbliche;
- 3) Garantire una corretta gestione delle risorse pubbliche e la trasparenza dell'azione Amministrativa.

Inoltre il medesimo comma prevede che l'organizzazione del Servizio di controllo di gestione possa essere affidato al Regolamento di contabilità e, per gli Enti di maggiori dimensioni e complessità organizzativa, a un Regolamento specifico.

L'articolo 197, comma 2 del TUEL disciplina le fasi del controllo di gestione che riguardano: 1) la predisposizione del Piano esecutivo di gestione; 2) la rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi e la rilevazione dei risultati raggiunti; 3) la valutazione dei dati predetti in rapporto al Piano degli obiettivi per verificarne il loro stato di attuazione; 4) la misurazione dell'efficacia, dell'efficienza e del grado di economicità dell'azione intrapresa.

Infine il comma 1 dell'articolo 198 del TUEL individua nei destinatari del controllo di gestione gli Amministratori, importanti per la verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati, i Responsabili dei Servizi, necessari per la valutazione dell'andamento della gestione dei Servizi e, infine, i cittadini.

Attraverso l'introduzione del Piano esecutivo di gestione, disciplinato dall'articolo 169 del D.lgs. n. 267 del 2000, è stato completato il sistema dei documenti di programmazione degli Enti locali (rappresentato dal bilancio di previsione annuale e pluriennale, dalla relazione previsionale e programmatica e dagli allegati obbligatori) con un efficace strumento di gestione in cui sono individuati gli obiettivi, le risorse e le responsabilità di gestione.

Mediante il Piano esecutivo di gestione si evidenzia, infatti, la dimensione finanziaria delle risorse assegnate a ogni Responsabile di Servizio per il raggiungimento degli obiettivi gestionali deliberati dall'Organo esecutivo, sulla base degli indirizzi generali di governo.

Nell'ambito del Piano esecutivo di gestione gli obiettivi:

- 1) sono definiti per ogni Servizio o meglio per ogni centro di costo di cui si compone il Servizio, sulla base di tre regole contabili fondamentali: la prima riguarda la chiarezza, in altre parole l'obiettivo deve essere di facile e immediata comprensione e lettura; la seconda è riferita alla precisione e quindi l'obiettivo deve essere definito in tutte le sue componenti e non generico; la terza, infine, riguarda la misurabilità;
- 2) scaturiscono da un processo di negoziazione tra Giunta e Responsabili dei Servizi, nel quale agli Amministratori è riservata la determinazione degli indirizzi generali di governo e ai Dirigenti, invece, le attività di gestione.

L'articolo 169 del TUEL al primo comma dispone che: *“La Giunta delibera il Piano esecutivo di gestione (PEG) entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza. Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa. Il PEG è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi”*.<sup>29</sup>. Inoltre, sempre con riferimento alle attività necessarie alla redazione del Piano esecutivo di gestione, va osservato che, trattandosi di un *budget* di tipo finanziario, i principi che devono essere osservati nella redazione del documento contabile sono quelli previsti dall'articolo 162 del D.lgs. 267/00. In particolare quello dell'unità, dell'annualità, dell'universalità, dell'integrità, della veridicità e del pareggio complessivo tra le entrate e le uscite finanziarie.

Con riferimento alla struttura del Piano esecutivo di gestione, il secondo comma dell'articolo 169 del D.lgs. n. 267 del 2000 disciplina che *“nel PEG le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono articolate in missioni, programmi, titoli, macro aggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del Piano dei conti finanziario di cui all'articolo 157.”*<sup>30</sup>

Il Piano esecutivo di gestione, quindi, descrive in termini quantitativi e qualitativi gli obiettivi che l'Ente locale intende perseguire.

Affinché il documento contabile possa svilupparsi come sistema budgetario devono ricorrere le seguenti tre condizioni:

- 1) individuazione dei risultati da raggiungere con le risorse disponibili;
- 2) autonomia dei Responsabili dei Servizi sulle modalità di utilizzo delle risorse;
- 3) misurazione dei risultati conseguiti sia in termini di utilizzo delle risorse che di attività svolte.

La logica budgetaria attraverso cui è concepito il Piano esecutivo di gestione è finalizzata, infatti, a collegare le risorse impiegate ai risultati da conseguire, per centri di responsabilità, mediante l'attribuzione ai Responsabili dei Servizi di ampia autonomia organizzativa.

Tale documento costituisce inoltre uno strumento di controllo perché a ogni centro di responsabilità è data possibilità, attraverso una griglia d'indicatori preventivamente definiti, di misurare nel corso della gestione i risultati ottenuti, evidenziando gli eventuali scostamenti tra quanto programmato e quanto realizzato al fine di apportare le necessarie misure correttive.

Da questa disamina si può evidenziare quanto sia rilevante il Piano esecutivo di gestione, che può rappresentare nel tempo uno degli strumenti di cambiamento dell'Ente locale. Ma è

---

<sup>29</sup> Art. 169, 1 comma del TUEL.

<sup>30</sup> Art. 169, 2 comma del TUEL.

necessario evitare i rischi legati a uno scorretto utilizzo del Peg, vale a dire poca chiarezza sulle responsabilità gestionali e l'illusione che l'adozione del Peg possa consentire un'impossibile eliminazione delle responsabilità incrociate o trasversali

Per non cadere nelle "trappole" del Peg occorre una maggiore comprensibilità sui suoi scopi e la capacità di costruire un sistema coerente di obiettivi. Il Peg deve dunque rappresentare la visione complessiva delle sfide strategiche dell'Ente, consentendone la valutazione dei suoi punti di forza e di debolezza.

Tale strumento può dare un contributo alla riduzione e alla semplificazione dell'attività Amministrativa solo se è in grado di funzionare al meglio. I maggiori risultati si ottengono solo se all'interno dell'ente c'è "gioco di squadra" e se c'è la consapevolezza, a ogni livello, del fatto che l'amministrazione è "l'insieme di attività poste in essere per raggiungere le finalità aziendali".

## **5. Il sistema di misurazione e di valutazione della *performance* individuale e organizzativa**

Il Decreto legislativo n. 150/2009, noto come Decreto Brunetta, traccia l'inizio di un percorso complesso e impegnativo, che vedrà gli attori del settore coinvolti in una sfida importante, realizzare l'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico, l'efficienza e la trasparenza delle pubbliche Amministrazioni. Si compone di 74 articoli distribuiti in cinque Titoli, presenta un contenuto molto ampio che opera sul terreno dei controlli soprattutto attraverso le disposizioni del titolo 2 che riguarda la misurazione, la valutazione e la trasparenza della *performance*, e del Titolo 3 che pone in relazione alla valorizzazione del merito e all'erogazione di premi i risultati conseguiti.

L'articolo 7 del Decreto dispone che le Amministrazioni pubbliche debbano adottare, con apposito provvedimento, il "Sistema di misurazione e valutazione della *performance*" allo scopo di valutarla annualmente sia dal punto di vista organizzativo che individuale. Tale sistema presuppone l'introduzione del ciclo di gestione della *performance*, previsto dall'articolo 4 del medesimo Decreto, che rappresenta la premessa logica e metodologica dell'intero processo, e si basa sul principio della trasparenza.

Il ciclo di gestione della *performance* si articola in diverse fasi in coerenza con i contenuti e con il ciclo della programmazione finanziaria e di bilancio:

- a) definizione e assegnazione degli obiettivi che s'intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori;
- b) collegamento tra gli obiettivi e l'allocazione delle risorse;
- c) monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi;

- d) misurazione e valutazione della *performance*, organizzativa e individuale;
- e) utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito;
- f) rendicontazione dei risultati agli Organi d'indirizzo politico-amministrativo, ai vertici delle Amministrazioni, nonché ai competenti Organi esterni, ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e ai destinatari dei Servizi<sup>31</sup>.

Ai sensi dell'articolo 10, il punto di partenza del ciclo è il Piano della *performance* che rappresenta un documento di programmazione triennale, redatto annualmente entro il 31 gennaio. Esso presenta diverse caratteristiche: è coerente con il ciclo della programmazione e del bilancio; individua obiettivi strategici e operativi; definisce gli indicatori per la misurazione e la valutazione della *performance* dell'Ente; precisa gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale.

L'individuazione degli obiettivi e la loro misurazione attraverso adeguati indicatori costituisce la caratteristica fondamentale del Piano; infatti, l'articolo 5, comma 2 del Decreto dispone che le Amministrazioni pubbliche, ivi compresi le Regioni e gli Enti locali, debbano assicurare che essi siano:

- 1) rilevanti e pertinenti rispetto ai bisogni della collettività, alla missione istituzionale, alle priorità politiche e alle strategie dell'Amministrazione;
- 2) specifici e misurabili in termini concreti e chiari;
- 3) tali da determinare un significativo miglioramento della qualità dei Servizi erogati e degli interventi;
- 4) riferibili a un arco temporale determinato, di norma corrispondente a un anno;
- 5) commisurati ai valori di riferimento derivanti da standard definiti a livello nazionale e internazionale, e da comparazioni con Amministrazioni omologhe;
- 6) confrontabili con le tendenze della produttività dell'Amministrazione con riferimento, ove possibile, almeno al triennio precedente;
- 7) correlati alla quantità e alla qualità delle risorse disponibili.<sup>32</sup>

Al Piano seguono poi le operazioni di verifica periodica dell'andamento della *performance*, da inserire nell'ambito del controllo di gestione. La dimostrazione della conclusione del ciclo è affidata a un documento annuale, da adottare entro il 30 giugno dell'anno successivo, denominato "Relazione sulla *performance*". Tale relazione presenta diverse caratteristiche:

- 1) evidenzia i risultati organizzativi e individuali raggiunti con riferimento agli obiettivi programmati e alle risorse utilizzate;
- 2) rileva gli scostamenti tra risultati e obiettivi;

---

<sup>31</sup> Art. 4, comma 2 del D.lgs. 27 ottobre 2009, n. 150.

<sup>32</sup> Art. 5 comma 2 del D.lgs. 27 ottobre 2009, n.150.

3) evidenzia il bilancio di genere realizzato;

4) è diretto agli Organi di governo, ai vertici dell'Ente, agli Organi esterni, ma soprattutto ai cittadini, ai soggetti interessati, agli utenti e destinatari di Servizi dell'Ente.

Parallelamente alla misurazione e alla valutazione della *performance*, le Amministrazioni Pubbliche devono garantire la massima trasparenza in ogni fase del ciclo di gestione della *performance*.

Il principio della trasparenza costituisce un elemento fondamentale sul quale poggia il sistema di misurazione e valutazione della *performance*. Ai sensi dell'articolo 11 del Decreto in esame, *“La trasparenza è intesa come accessibilità totale, anche attraverso lo strumento della pubblicazione sui siti istituzionali della Amministrazioni pubbliche, delle informazioni concernenti ogni aspetto dell'organizzazione, degli indicatori relativi agli andamenti gestionali e all'utilizzo delle risorse per il perseguimento delle funzioni istituzionali, dei risultati dell'attività di misurazione e valutazione svolta dagli Organi competenti, allo scopo di favorire forme diffuse di controllo del rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità. Essa costituisce livello essenziale delle prestazioni erogate dalle Amministrazioni Pubbliche ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera m) della Costituzione”*.<sup>33</sup>

Ogni Amministrazione Pubblica deve adottare un “Programma triennale per la trasparenza e l'integrità”, da aggiornare annualmente, indicando le iniziative previste al fine di garantire un adeguato livello di trasparenza, legalità e sviluppo della cultura dell'integrità.

Inoltre, il comma 8 dell'articolo 11 dispone che ogni Amministrazione ha l'obbligo di pubblicare sul proprio sito istituzionale, in apposita sezione di facile accesso e consultazione denominata “Trasparenza, valutazione e merito”:

- a) il Programma triennale per la trasparenza e l'integrità e il relativo stato di attuazione;
- b) il Piano e la Relazione di cui all'articolo 10 del medesimo Decreto;
- c) l'ammontare complessivo dei premi collegati alla *performance* stanziati e l'ammontare dei premi effettivamente distribuiti;
- d) l'analisi dei dati riguardanti il grado di differenziazione nell'utilizzo della premialità sia per i Dirigenti sia per i dipendenti;
- e) i nominativi e i curricula dei componenti degli Organismi indipendenti di valutazione e del Responsabile delle funzioni di misurazione della *performance* di cui all'articolo 14;
- f) i curricula dei Dirigenti e dei titolari di posizioni organizzative, redatti in conformità al vigente modello europeo;

---

<sup>33</sup> Art. 11, comma 1 del D.lgs. 27 ottobre 2009, n.150.

- g) le retribuzioni dei Dirigenti, con specifica evidenza sulle componenti variabili della retribuzione e delle componenti legate alla valutazione di risultato;
- h) i curricula e le retribuzioni di coloro che rivestono incarichi d'indirizzo politico amministrativo;
- i) gli incarichi, retribuiti e non retribuiti, conferiti ai dipendenti pubblici e a soggetti privati.

Come già anticipato all'inizio del paragrafo, tutte le Amministrazioni Pubbliche, e quindi anche gli Enti locali, sono tenute ad adottare, con apposito provvedimento, il "Sistema di misurazione e valutazione della *performance*" allo scopo di procedere annualmente alla valutazione della *performance* organizzativa e individuale. Tale provvedimento individua:

- a) le fasi, i tempi, le modalità, i soggetti e le responsabilità del processo di misurazione e valutazione della *performance*, in conformità alle disposizioni del Decreto;
- b) le procedure di conciliazione relative all'applicazione del sistema di misurazione e valutazione della *performance*;
- c) le modalità di raccordo e d'integrazione con i sistemi di controllo esistenti e con i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio.

L'articolo 12 inoltre individua nei soggetti preposti alla misurazione e alla valutazione della *performance* organizzativa e individuale delle Amministrazioni pubbliche:

- 1) un Organismo centrale, denominato Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle Amministrazioni pubbliche;
- 2) gli Organismi indipendenti di valutazione della *performance*;
- 3) l'Organo d'indirizzo politico amministrativo di ciascun'Amministrazione;
- 4) i Dirigenti di ciascun'Amministrazione.

### **5.1. La misurazione e la valutazione della *performance* individuale**

I criteri e gli strumenti per la valorizzazione del merito e per l'incentivazione della *performance* individuale dei dipendenti e dei Dirigenti costituiscono oggetto delle disposizioni contenute nel Titolo terzo del Decreto 150/2009. Le Amministrazioni promuovono il merito e il miglioramento della *performance* anche mediante l'utilizzo di sistemi premianti selettivi secondo logiche di meritocrazia e l'attribuzione selettiva di incentivi economici e di carriera. Premi e incentivi devono comunque essere assegnati sulla base di verifiche e di attestazioni derivanti dal sistema di misurazione adottato in quanto è vietata la distribuzione indifferenziata o automatica dei medesimi. Un ruolo fondamentale assume al riguardo l'Organismo indipendente di valutazione che dovrà pertanto procedere alla compilazione di graduatorie di merito sulla base dei criteri stabiliti nei Regolamenti che disciplinano il sistema.

Nel Titolo 3 del Decreto 150/2009 è presente la discussa norma relativa ai criteri per la differenziazione delle valutazioni del personale secondo diversi livelli di *performance*. Essa, tra l'altro, stabilisce all'articolo 19 che:

*“1. In ogni Amministrazione, l'Organismo indipendente, sulla base dei livelli di performance attribuiti ai valutati secondo il sistema di valutazione di cui al Titolo II del presente Decreto, compila una graduatoria delle valutazioni individuali del personale dirigenziale, distinto per livello generale e non, e del personale non dirigenziale.*

*2. In ogni graduatoria di cui al comma 1 il personale è distribuito in differenti livelli di performance in modo che:*

*a) il venticinque per cento è collocato nella fascia di merito alta, alla quale corrisponde l'attribuzione del cinquanta per cento delle risorse destinate al trattamento accessorio collegato alla performance individuale;*

*b) il cinquanta per cento è collocato nella fascia di merito intermedia, alla quale corrisponde l'attribuzione del cinquanta per cento delle risorse destinate al trattamento accessorio collegato alla performance individuale;*

*c) il restante venticinque per cento è collocato nella fascia di merito bassa, alla quale non corrisponde l'attribuzione di alcun trattamento accessorio collegato alla performance individuale.*

*3. Per i Dirigenti si applicano i criteri di compilazione della graduatoria e di attribuzione del trattamento accessorio di cui al comma 2, con riferimento alla retribuzione di risultato”<sup>34</sup>.*

L'articolo 19 del Decreto legislativo 150/2009 non si applica in maniera diretta alle Regioni e agli Enti locali i quali sono tuttavia tenuti a prevedere, nell'esercizio delle rispettive potestà normative, *“che una quota prevalente delle risorse destinate al trattamento economico accessorio collegato alla performance individuale venga attribuita al personale dipendente e Dirigente che si colloca nella fascia di merito alta e che le fasce di merito siano comunque non inferiori a tre”<sup>35</sup>*. Si prevede inoltre che la misurazione e la valutazione della *performance* individuale del personale spetti ai singoli Dirigenti con riferimento al personale assegnato alla propria unità organizzativa. I criteri e le modalità della misurazione e della valutazione sono stabiliti nel provvedimento che disciplina il sistema di misurazione e valutazione della *performance* dell'Ente.

L'articolo 20 dispone che, al fine di premiare il merito e la professionalità, le Regioni e gli Enti locali utilizzino, oltre a quanto stabilito in via autonoma, nei limiti delle risorse disponibili, diversi strumenti, adattandoli alla specificità dei propri ordinamenti: il *bonus* annuale delle eccellenze; il premio annuale per l'innovazione; le progressioni economiche; le progressioni di

---

<sup>34</sup> Art. 19, commi 1-2-3 del D.lgs. 27 ottobre 2009, n.150.

<sup>35</sup> Art. 31, 2 comma del D.lgs. 27 ottobre 2009, n.150.

carriera; l'attribuzione di incarichi e di responsabilità; l'accesso a percorsi di alta formazione e di crescita professionale; premi di efficienza.

## **5.2. La misurazione e la valutazione della *performance* dei Dirigenti**

In merito alla misurazione e alla valutazione della *performance* individuale dei Dirigenti e del personale responsabile di unità organizzative, oltre all'applicazione dei criteri indicati nel paragrafo precedente, l'articolo 9 del Decreto 150/2009 stabilisce ulteriori elementi. La misurazione e la valutazione vanno in particolare collegate:

- a) agli indicatori di *performance* relativi all'ambito organizzativo di diretta responsabilità;
- b) al raggiungimento di specifici obiettivi individuali;
- c) alla qualità del contributo assicurato alla *performance* generale della struttura, alle competenze professionali e manageriali dimostrate;
- d) alla capacità di valutazione dei propri collaboratori, dimostrata tramite una significativa differenziazione dei giudizi.

La valutazione dei Dirigenti compete all'Organo d'indirizzo politico-amministrativo, e, nel caso dei Comuni e delle Province, al Sindaco e al Presidente della Provincia, sulla base di una proposta motivata dell'Organismo indipendente di valutazione. Essa attiene al sistema dei controlli interni sia sul piano logico che in termini sistematici, in quanto comporta un esame delle prestazioni effettuate e dei relativi comportamenti sulla scorta di analisi, di parametri e di riscontri oggettivi che possono scaturire, in maniera appropriata, solo dall'attivazione e dal collegamento con le altre forme di controllo ovvero controllo di gestione e controllo strategico.

In merito ai criteri e parametri di valutazione, in passato, erano soggette a valutazione le prestazioni e le competenze organizzative. Con riferimento alle prime, assumevano rilievo il grado di perseguimento degli obiettivi stabiliti attraverso il Piano esecutivo di gestione e i risultati della gestione finanziaria. Per quanto atteneva alla valutazione delle competenze organizzative dei Dirigenti, gli elementi presi in considerazione erano, in genere, la capacità di programmazione, organizzazione e controllo, lo spirito d'iniziativa, la capacità di formazione e di motivazione del personale, la capacità di relazione con l'esterno. In sostanza, la valutazione era finalizzata a individuare nei Dirigenti la capacità manageriale rivolta al funzionamento efficiente ed efficace delle strutture cui erano preposti in termini di effettivo conseguimento dei risultati. L'obiettivo è ancora oggi il medesimo, ma risulta potenziato dalla normativa in esame. La valutazione va pertanto

approfondita e motivata in modo da costituire per l'Organo di governo un giudizio oggettivo e affidabile per la conferma, la sospensione o la revoca dell'incarico di direzione affidato al Dirigente. La valutazione, dunque, è un tema di grande attualità perché rappresenta uno stimolo al miglioramento dell'azione amministrativa o, più in generale, a un più efficiente ed efficace funzionamento delle Istituzioni. In tal senso opera il nuovo sistema di misurazione e di valutazione della *performance* organizzativa e individuale che mira a realizzare una maggiore produttività del lavoro pubblico e a ottimizzare l'efficienza e la trasparenza delle Amministrazioni Pubbliche.

## 6. La contabilità analitica

Il controllo del grado di economicità ed efficienza dell'attività svolta dall'Ente locale richiede l'implementazione di un idoneo e adeguato sistema di contabilità analitica. Esso costituisce uno strumento particolarmente efficace ai fini del controllo di gestione e poggia le basi su due disposizioni normative: l'articolo 232 del d.lgs. 267/2000, che prevede l'obbligo per gli Enti locali di adottare un sistema di contabilità economica, e l'articolo 147 del medesimo Decreto, che dispone l'adozione di specifici strumenti finalizzati a verificare il grado di efficienza, efficacia ed economicità della gestione dell'Ente. È opportuno ricordare anche il riferimento normativo dell'articolo 1 del d.lgs. 165/2001 il quale dispone che le Amministrazioni Pubbliche debbano adottare un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo.

La contabilità analitica rappresenta quindi un sistema informativo, alimentato da rilevazioni contabili e/o extra-contabili, attraverso i quali gli Organi di governo e di direzione dell'Ente locale possono verificare, sia in modo preventivo che consuntivo, le condizioni di efficace ed efficiente svolgimento della gestione, in vista della migliore realizzazione degli obiettivi perseguiti<sup>36</sup>.

Una contabilità analitica può essere introdotta negli Enti locali con rilevazioni extracontabili o con un sistema di contabilità unica. Per rilevazioni extracontabili si fa riferimento a rilevazioni di costi e di ricavi eseguite al di fuori del regime di contabilità obbligatoria o in parziale derivazione della stessa e comunque in modo non sistematico.

È un metodo estremamente semplificato, particolarmente adatto agli Enti di minori dimensioni; consente di effettuare rilevazioni periodiche (trimestrali, quadrimestrali, ecc.) e di analizzare alcuni Servizi con un grado di analisi maggiore rispetto ad altri.

---

<sup>36</sup> Cfr. R. LEVY ORELLI-F. VISANI, *Analisi e gestione dei costi negli enti locali: Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli editore, 2005, pag. 69.

Non offre, comunque, garanzie sulla piena attendibilità dei dati raccolti perché manca una verifica di quadratura complessiva che, invece, è garantita dall'impiego di un sistema di contabilità unica.

Il metodo contabile presuppone invece l'esistenza nell'Ente di un sistema di rilevazioni contabili economico-patrimoniali tenute con il metodo della partita doppia. A questo è correlata la contabilità analitica attraverso un sistema unico contabile e quindi con un unico piano dei conti, oppure attraverso un sistema duplice contabile.

Il modo migliore per l'implementazione di un sistema di contabilità analitica in grado di rispondere alle finalità del controllo direzionale è quello di articolarlo in base ai centri di responsabilità dell'Ente locale. Si deve ricordare che un centro di responsabilità può essere considerato come un'unità di *business* caratterizzata dalla presenza di un soggetto responsabile delle risorse utilizzate e dell'attività svolta al suo interno. Con riferimento a queste ultime due variabili i centri di responsabilità possono essere classificati come: 1) centri di costo: in questo caso il Responsabile può incidere, attraverso le proprie decisioni, solo sulle variabili di costo e quindi gli saranno attribuiti solo obiettivi di ottimizzazione dei costi parametrici o standardizzabili. Si tratta tuttavia di una tipologia di centro di responsabilità raramente utilizzata all'interno degli Enti locali perché non è realizzata un'attività di produzione esterna; 2) centri di spesa: si tratta di una tipologia di centro di responsabilità in quanto, in questo caso, i costi cui il Responsabile può agire mediante le sue decisioni hanno natura discrezionale; 3) centri di ricavo: il Responsabile potendo incidere, attraverso le sue decisioni, sui ricavi e quindi sull'attività di vendita, è in grado di determinare il grado di efficienza ed efficacia dell'attività aziendale; 4) centri di profitto: il Responsabile è in grado di influenzare sia i costi che i ricavi e quindi gli obiettivi da conseguire saranno quelli di ottimizzazione delle risorse e massimizzazione dei risultati; 5) centri di investimento: il Responsabile è in grado di incidere non solo sulle variabili di costo e ricavo, ma anche su quelle di investimento.

La contabilità analitica, inoltre, consente di rilevare i costi determinati attraverso varie metodologie di calcolo come il *full costing*, il *direct costing* e l'*activity based costing*, e i proventi dei singoli prodotti-servizi erogati. In questo modo è possibile misurare e valutare i risultati di ciascun centro di responsabilità in relazione agli obiettivi assegnati e produrre delle importanti informazioni attraverso le quali il Responsabile del centro potrà evidenziare e valutare eventuali scostamenti tra obiettivi programmatici e risultati conseguiti.

## 7. La *balanced scorecard* come strumento di direzione

Partendo dall'esigenza di sviluppare un sistema integrato di gestione che ponga in comunicazione tutti i soggetti interessati al corretto funzionamento della macchina amministrativa, è possibile evidenziare come nel corso degli anni vi sia stata la necessità di introdurre nuovi strumenti. In questa direzione si muove la *Balanced Scorecard*, uno strumento che, come si cercherà sinteticamente di dimostrare in questo paragrafo, è in grado di recepire sia le trasformazioni introdotte dalla riforma, sia la valenza strategica del Piano esecutivo di gestione.

La BSC, ideata da *Robert Kaplan* e *David Norton* nei primi anni novanta, era stata inizialmente ideata come uno strumento utile a misurare e valutare le prestazioni di un'organizzazione appartenente al settore privato.

Attraverso tale strumento, la valutazione delle *performance* di un'organizzazione non avveniva solo con riferimento agli indicatori appartenenti alla sfera economico-finanziaria, ma anche ad altre categorie quali: quella del cliente, dei processi interni, dell'innovazione e dell'apprendimento. La BSC si è poi rapidamente evoluta in un *Management System* completo per implementare e realizzare la strategia, cioè allineare la gestione corrente e le risorse agli obiettivi strategici, permettendo al management delle aziende di sperimentare nuove forme organizzative fortemente orientate ai risultati.

Per l'applicazione di un tale strumento all'Ente locale, risulta, altresì, fondamentale il suo collegamento con il PEG, anche se, bisogna ricordare che mentre l'orizzonte temporale della BSC è il medio periodo, quello del PEG fa riferimento a un singolo esercizio.

La BSC si sviluppa su quattro prospettive:

- 1) La prospettiva economico-finanziaria, misura il grado di efficacia del Comune nel rispetto dei documenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) La prospettiva del cliente, misura il grado di soddisfazione dei cittadini, dei fornitori, delle organizzazioni sociali, delle associazioni e, in generale, di tutti gli *stakeholder*;
- 3) La prospettiva dei processi interni, misura il grado di efficacia e di efficienza con la quale il Comune gestisce e controlla i processi interni;
- 4) La prospettiva dell'innovazione e apprendimento, misura il grado di conoscenza e di apprendimento delle risorse umane.

Per un Ente locale lo sviluppo di una BSC potrebbe partire dai seguenti elementi:

- 1) Responsabilità economico-finanziaria: Essere buoni amministratori del denaro pubblico;
- 2) Servizio ai clienti: Fornire un servizio eccellente ai cittadini.

3) Efficienza dei processi interni: Abbassare i costi dei Servizi, aumentandone l'efficienza operativa.

4) Innovazione e apprendimento: Valutare la possibilità di introdurre nuovi Servizi e/o migliorare quelli esistenti agendo sui processi e sul livello di professionalità dei dipendenti.

Anche con riferimento agli indicatori e alle metriche utilizzate non bisogna perdere di vista l'intento strategico; essi vanno allineati alla strategia elaborata. Poiché l'obiettivo primario della *Balanced Scorecard* è la valutazione dell'attività strategica dell'Ente, è evidente come uno dei punti focali della metodologia sia l'individuazione degli indicatori, i quali, devono essere:

- 1) collegati alle strategie e agli obiettivi;
- 2) facilmente calcolabili;
- 3) significativi;
- 4) facili da comprendere;
- 5) ripetibili;

I benefici possibili derivanti dall'applicazione della BSC si possono così riassumere:

- 1) rendere chiara la visione e la strategia proposta dal Sindaco e dalla Giunta;
- 2) focalizzare i fattori critici del successo;
- 3) comunicare e collegare tra loro obiettivi e misure strategiche;
- 4) potenziare il *feedback* rispetto ai risultati e l'apprendimento strategico dell'Ente;

Inoltre la BSC delinea chiaramente gli scopi, i ruoli, gli obiettivi e l'autorità dei Dirigenti.

Con la BSC s'individuano e si assegnano responsabilità e si descrivono i processi di lavoro e i risultati da perseguire; ciò fornisce l'opportunità di ridisegnare e snellire la struttura organizzativa.

Con tale strumento non vi è solo un monitoraggio dei processi, ma è possibile prevedere le tendenze della *performance* e i risultati raggiungibili. È possibile rilevare lo scostamento tra risultati conseguiti e quelli programmati, procedendo ad un continuo riallineamento tra la *mission* e i processi interni. Questo consente agli Organi di governo una migliore comprensione di gestione del *budget* e i benefici che ne possono derivare per le finanze pubbliche.

La BSC è uno strumento che consente un accesso immediato, tramite un *software* dedicato, a quasi tutti i dati critici della *performance* attraverso un unico sistema e da una singola postazione. Ciò elimina la necessità di procurarsi i dati o di sfogliare pagine e pagine di rapporti cartacei.

Tale strumento di valutazione, quindi, si distingue dagli altri, poiché considera, in un unico documento sintetico, una molteplicità di indicatori, scelti in funzione delle finalità e strategie dell'impresa e raggruppati in schede allo scopo di fornire diverse prospettive, garantendo, in questo modo, una visione più completa della *performance* dell'impresa. Esso si caratterizza per il suo

orientamento alla gestione futura, senza tralasciare l'analisi di performance passate. Tuttavia, la *balanced scorecard*, andrebbe impiegata come un sistema di comunicazione, informazione e apprendimento e non come un semplice sistema di controllo.

## CAPITOLO III

### LA REVISIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI

**SOMMARIO:***1. Introduzione. – 2. L'articolo 57 della legge 142/90: istituzione del Collegio dei revisori. – 3. I limiti della legge 142/90 e l'introduzione del D.lgs. 77/95. – 4. La disciplina del Collegio dei Revisori. – 4.1. Premessa. – 4.2. Composizione e nomina del Collegio. – 4.3. Incompatibilità e ineleggibilità. – 4.4. Durata dell'incarico e cause di cessazione. – 4.5. Limiti agli incarichi. – 4.6. Trattamento economico. – 4.7. Responsabilità dei Revisori.*

#### 1. Introduzione

Nell'ultimo decennio gli Enti locali hanno subito una forte metamorfosi con cambiamenti sia di carattere gestionale che organizzativo. Si è avuto, in particolare, il passaggio dalla logica di “Azienda Comune” a quella di “Comune Azienda”, con conseguente spostamento del baricentro delle risorse dell'Ente verso l'autonomia finanziaria.

A seguito della crisi economico-finanziaria e delle misure normative recenti, di tipo restrittivo, gli Amministratori si sono trovati ad affrontare sfide nuove con risorse non sempre adeguate. In tale scenario, ha assunto notevole importanza il nuovo ruolo del Revisore dei Conti, chiamato a verificare il rispetto della regolarità amministrativo-contabile e a monitorare gli equilibri economico-finanziari, ai fini di una corretta e opportuna *accountability* degli Enti stessi nei confronti dei loro *stakeholders*.

I Revisori rappresentano le figure maggiormente coinvolte nel processo di rinnovamento degli Enti locali; le loro funzioni consultive e di verifica e le loro responsabilità si sono notevolmente rafforzate nel corso degli ultimi anni.

L'attività di revisione ha subito una radicale trasformazione con la legge 142/90. Essendo mutata la composizione dell'Organo di revisione, è stato profondamente cambiato il comportamento dell'Organo stesso nel ridefinire le procedure dell'Ente locale.

È opportuno ricordare che la normativa presa in esame, introdotta dalla legge 142/90, e meglio regolamentata dal D.lgs. 77/95, ha subito alcune modifiche in seguito all'entrata in vigore della legge 127/97, la cosiddetta Legge Bassanini bis. Il provvedimento ha previsto che le

procedure relative alla nomina, durata, compenso e funzionamento del Collegio dei Revisori possono essere stabilite dai Regolamenti comunali in deroga alla legge.

Tuttavia sono rimaste inderogabili le disposizioni relative alle funzioni e responsabilità dei Revisori, in particolare si deve ricordare che il D.lgs. 342/97 ha ampliato le loro funzioni specifiche riguardanti l'espressione di pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni dello stesso.

## **2. L'articolo 57 della legge 142/90: istituzione del Collegio dei Revisori**

Il Titolo VII della parte seconda del Testo Unico individua i principi sulla revisione economico-finanziaria, applicabili a tutti gli Enti locali.

La relativa disciplina, tuttavia, era stata già introdotta dagli articoli 57 della legge 142/90 e 100 del D.lgs. 77/95, che hanno istituito l'Organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni e delle Province. La norma disciplina la composizione e la scelta dei membri e, precisamente, fissa in tre componenti la sua composizione, compreso il Presidente, e stabilisce che la scelta deve essere operata tra coloro che sono iscritti in appositi albi professionali.

L'istituto della revisione è stato previsto, per i Comuni e le Province, al fine di prevedere per tali Enti una forma di vigilanza contabile e finanziaria sulla loro attività, sommandosi a quella formale e di legittimità sui singoli atti eventualmente richiesta dal Comitato Regionale di Controllo.

L'obbligo di effettuare una revisione contabile degli Enti Locali è stato istituito dalla legge 142/90, poi ripreso e inquadrato in modo specifico dal D.lgs. 77/95 e dal TUEL, che ha infine dettato una disciplina organica sulla materia. Le disposizioni riguardanti le funzioni dei Revisori dei Comuni sono inoltre ogni anno integrate con le norme della Legge Finanziaria, che hanno via via attribuito sempre maggiori compiti e responsabilità all'Organo di controllo interno del Comune, soprattutto nella logica di una graduale riduzione dei soggetti e delle attribuzioni di quelli di controllo esterno.

L'articolo 57 della Legge 142/90 dispone che la revisione economico-finanziaria sia affidata ad uno o a tre professionisti del settore, a secondo della densità demografica degli Enti locali; infatti, nei Comuni con più di 5000 abitanti e nelle Province è affidata a un Collegio composto da tre membri, ciascuno dei quali deve essere iscritto rispettivamente: 1) nel ruolo dei Revisori ufficiali dei Comuni, per il Presidente; 2) nell'Albo dei Dottori Commercialisti; 3) nell'Albo dei Ragionieri.

La Legge inoltre assegna al Consiglio dell'Ente il compito di eleggere tale Organo, sia esso monocratico o collegiale, lasciando la più ampia libertà di scelta tra quanti siano ufficialmente

iscritti in tali ruoli o albi professionali. A ciascun consigliere comunale o provinciale è consentito esprimere il proprio voto sino al massimo di due componenti. Nei Comuni con meno di 5000 abitanti, invece, il Revisore è eletto con il voto della maggioranza assoluta dei componenti del Consiglio.

Dalla lettura del secondo comma dell'articolo 57 si evince che l'unico requisito fondamentale e indispensabile per esercitare le funzioni di Revisore comunale o provinciale è rappresentato dall'iscrizione al ruolo dei Revisori ufficiali dei Conti o all'albo dei Dottori Commercialisti o a quello dei Ragionieri. È da ritenere che ai Revisori dei Conti degli Enti locali siano applicabili in generale le cause di ineleggibilità e di decadenza disciplinate dall'articolo 2399<sup>37</sup> del Codice civile relativamente ai sindaci di società per azioni.

La nomina del Revisore o del Collegio dei Revisori è valida per tre anni, e i membri possono essere rieletti una sola volta per un uguale periodo di tempo. Vigè quindi il principio dell'irrevocabilità della nomina dell'Organo di revisione, derogabile solo nel caso in cui uno o tutti non adempiano i compiti loro affidati dalla legge.

L'Organo di revisione, sulla base di quanto stabilito dallo Statuto e dal Regolamento, collabora con il Consiglio nella sua funzione di controllo e di indirizzo, vigilando sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'Ente.

Fra i compiti principali dell'Ente vi è quello di attestare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, predisponendo una specifica relazione che accompagna la proposta di deliberazione consiliare del conto consuntivo. L'articolo 57 inoltre precisa che nella stessa relazione il Collegio esprime rilievi e proposte al fine di conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione.

---

<sup>37</sup> L'articolo 2399 c.c. dispone che: *“Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:*

*a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382;*

*b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli Amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;*

*c) coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza.*

*La cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali e delle società di revisione legale e la perdita dei requisiti previsti dall'ultimo comma dell'articolo 2397 sono causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.*

*Lo statuto può prevedere altre cause di ineleggibilità o decadenza, nonché cause di incompatibilità e limiti e criteri per il cumulo degli incarichi.”*

Per quanto riguarda invece la responsabilità dei Revisori, il settimo comma dell'articolo in esame dispone che *“i revisori dei conti rispondono della verità delle loro attestazioni e adempiono i loro doveri con la diligenza del mandatario. Ove riscontrino gravi irregolarità nella gestione dell'Ente, ne riferiscono immediatamente al Consiglio.”*<sup>38</sup>

Occorre comunque precisare che il Revisore è considerato, nell'esercizio delle sue funzioni agli effetti dell'articolo 357 del Codice penale, Pubblico Ufficiale. Di conseguenza, le Responsabilità dei Revisori nell'esercizio delle loro funzioni può essere sia patrimoniale, con consequenziale obbligo di risarcimento dei danni causati all'Amministrazione, che penale, traendo luogo dalla trasgressione di un obbligo di fare o di non fare imposto dalle norme penali.<sup>39</sup>

### **3. I limiti della Legge 142/90 e l'introduzione del D.lgs. 77/95.**

Nel precedente paragrafo abbiamo visto che La legge 142/1990, all'articolo 57, ha introdotto l'istituto della revisione economico-finanziaria.

Tale istituto è stato in parte derogato e in parte completato dalle disposizioni del Capo VII, articoli 100-107 del D.lgs. 77/1995, ora confluiti negli articoli 234-241 del TUEL.

Il Decreto legislativo n.77 del 1995, disciplinando il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali, aveva creato un quadro organico di principi contabili, nell'intento di fare chiarezza e di riorganizzare il complesso di norme che in maniera disorganica caratterizzavano il nostro ordinamento.

Gli elementi più innovativi previsti dal Decreto in esame hanno riguardato innanzitutto una nuova articolazione del bilancio di previsione, attraverso cui il Consiglio delinea gli orientamenti e i programmi; è stata anche prevista l'introduzione del Piano Esecutivo di Gestione (PEG) e del controllo di gestione, o più in generale, l'introduzione di un sistema di contabilità sicuramente più vicino alle logiche aziendalistiche.

Il Decreto è stato più volte oggetto di modifica e i successivi interventi legislativi hanno finito per comprometterne l'unitarietà.

Per porre rimedio a tale anomalia, l'articolo 31 della Legge 265/1999 stabilisce che il Governo è delegato a riunire in un unico *corpus* di norme le disposizioni legislative vigenti in materia di ordinamento degli Enti locali. A tale delega è stata data attuazione con il Decreto

---

<sup>38</sup> Art. 57, comma 7 legge 142/90.

<sup>39</sup> Cfr. VALLONE A., *Il revisore negli enti locali. Attualità di una funzione e prospettive*, Casa editrice C.E.L.,1993, pag.77.

legislativo 267 del 2000 in cui sono confluiti, tra gli altri: la Legge 142 del 1990, il Decreto legislativo 77/95, gli articoli della Legge 127/1997 (cd. Bassanini bis) in materia di contabilità degli Enti locali.

## **4. La disciplina del Collegio dei Revisori nel TUEL**

### **4.1 Premessa**

Come già accennato nel precedente paragrafo, la disciplina del controllo di regolarità amministrativa e contabile negli Enti locali è contenuta nel D.lgs. 18 agosto 2000 (testo unico sugli Enti locali-TUEL), che ha recepito in maniera pressoché integrale il D.lgs. 25 febbraio 1995, n.77, il quale, a sua volta, ha rappresentato l'evoluzione del citato articolo 57 della Legge 8 giugno 1990, n.142, che per primo ha introdotto l'istituto della revisione economico-finanziaria, istituendo a tal fine l'Organismo sindacale del Collegio dei Revisori dei Conti.

La revisione economico-finanziaria è quindi disciplinata dal Titolo VII, articoli 234-241, del Testo Unico che delinea i profili relativi alla composizione, elezione, insediamento, durata e funzionamento dell'Organo di revisione. Tale disciplina, è integrata dall'articolo 16, comma 25 del D.lg. 13 agosto 2011, n. 138<sup>40</sup>, che, abrogato l'articolo 234 del TUEL nella parte in cui attribuiva agli Organi consiliari il potere di scelta dei componenti dell'Organo di revisione, ha introdotto il meccanismo estrattivo di nomina.

### **4.2. Composizione e nomina del Collegio**

Precedentemente, l'articolo 16 del D.lg. 13 agosto 2011, n.138, stabiliva che la nomina dei Revisori contabili negli Enti locali fosse interamente disciplinata dall'articolo 234 del TUEL, che distingueva<sup>41</sup> tra:

1) Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, Province e Città metropolitane, in cui la revisione spettava a un Collegio di Revisori composto da tre membri;

---

<sup>40</sup> Decreto legge a sua volta convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 settembre 2011, n.148.

<sup>41</sup> E tuttora distingue, essendo la parte in questione sopravvissuta alla novella di cui al cennato articolo 16, comma 25, D.lg.138/2011.

2) Comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, Unioni di Comuni e Comunità montane, in cui la revisione era affidata ad un Revisore unico.

La norma prevedeva che i tre membri del Collegio dovessero essere eletti rispettivamente tra gli iscritti nel Registro dei Revisori contabili, nell'Albo dei Dottori Commercialisti e nell'Albo dei Ragionieri; mentre il Revisore unico poteva essere scelto indifferentemente in uno di tali Albi professionali.

Con riferimento alle modalità di elezione, l'articolo 234 del TUEL stabiliva che i membri del Collegio dei Revisori fossero eletti dagli Organi consiliari con voto limitato a due componenti, senza però alcuna disposizione in merito all'effettiva modalità di votazione, lasciando quindi al Regolamento di funzionamento dell'Ente la possibilità di definire la relativa disciplina. Tale previsione era evidentemente finalizzata a evitare che l'Organo di revisione potesse assumere il controllo diretto della maggioranza consiliare, garantendo, nel contempo, la rappresentatività delle minoranze<sup>42</sup>.

L'articolo 16, comma 25 del D.lg. 13 agosto 2011, n.138, convertito con modificazioni dalla Legge 14 settembre 2011, n.148 ha introdotto importanti modifiche riguardo al meccanismo di nomina. Esso prevede che, a decorrere dal primo rinnovo dell'Organo di revisione successivo alla data di entrata in vigore del Decreto in questione, i Revisori dei Conti degli Enti locali siano scelti mediante estrazione da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello regionale, nel registro dei Revisori legali, nonché gli iscritti all'ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili<sup>43</sup>.

Inoltre, con Decreto del Ministero dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012 è stato adottato, in attuazione del citato articolo 16, il Regolamento per l'*«Istituzione dell'elenco dei Revisori dei Conti degli Enti locali e modalità di scelta dell'Organo di revisione economico-finanziario»* che prevede un nuovo sistema di nomina dei componenti il Collegio dei Revisori.

L'art. 5 del predetto decreto n. 23 rubricato "Scelta dell'Organo di revisione economico-finanziario" stabilisce che: *“1. I revisori dei conti degli Enti locali sono scelti mediante estrazione a sorte dall'elenco formato ai sensi delle disposizioni del presente Decreto. Completata la fase di formazione dell'elenco, il Ministero dell'Interno rende noto con avviso divulgato anche sulle pagine del sito internet del Ministero stesso, la data di effettivo avvio del nuovo procedimento per la scelta dei Revisori in scadenza di incarico. 2. Gli Enti locali sono tenuti a dare comunicazione della scadenza dell'incarico del proprio Organo di revisione economico finanziario alla Prefettura-Ufficio territoriale del governo della Provincia di appartenenza con almeno 15 giorni di anticipo*

---

<sup>42</sup> Per maggiori approfondimenti si veda T.A.R., 20 novembre 2003, n.1031, in Trib. Amm. Reg., 2003, I, 3663.

<sup>43</sup> Art. 16, comma 25, del D.lg. 13 agosto 2011, n.138.

*nel primo mese di effettivo avvio del nuovo procedimento di scelta e, successivamente, almeno due mesi prima della scadenza stessa. In caso di cessazione anticipata dall'incarico, la comunicazione dovrà essere inoltrata immediatamente e comunque non oltre il terzo giorno successivo a tale cessazione. 3. La Prefettura-Ufficio territoriale del governo comunica agli Enti locali interessati il giorno in cui si procederà alla scelta dei Revisori presso la sede della stessa Prefettura. Nel giorno fissato ed in seduta pubblica, alla presenza del Prefetto o di un suo delegato, si procede all'estrazione a sorte, con procedura tramite sistema informatico, dall'articolazione regionale dell'elenco ed in relazione a ciascuna fascia di Enti locali dei nominativi dei componenti degli Organi di revisione da rinnovare. Per ciascun componente dell'Organo di revisione da rinnovare sono estratti, con annotazione dell'ordine di estrazione, tre nominativi, il primo dei quali è designato per la nomina di Revisore dei Conti mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nell'eventualità di rinuncia o impedimento ad assumere l'incarico da parte del soggetto da designare. 4. Dell'esito del procedimento di estrazione viene redatto apposito verbale e data comunicazione a ciascun Ente locale interessato, affinché provveda, con delibera del Consiglio dell'Ente, a nominare quale Organo di revisione economico-finanziaria, i soggetti estratti previa verifica di eventuali cause di incompatibilità di cui all'articolo 236 del Decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267 (TUEL) o di altri impedimenti previsti dagli articoli 235 e 238 dello stesso Decreto legislativo, ovvero in caso di eventuale rinuncia”.*

L'art. 6 del medesimo Decreto n. 23 rubricato "Composizione del collegio", prevede al primo comma che, nei casi di composizione collegiale dell'Organo di revisione economico finanziario, le funzioni di Presidente del Collegio siano svolte dal componente che abbia ricoperto il maggior numero d'incarichi di Revisore presso Enti locali, avendo preferenza per chi, in caso di uguale numero di incarichi ricoperti, abbia svolto l'incarico presso Enti di aree geografiche a maggior dimensione demografica.

La vigente disciplina, quindi, prevede che nei Comuni inferiori ai 60.000 abitanti, i tre componenti del collegio o il Revisore unico siano scelti tramite estrazione dall'elenco regionale per fasce di Comuni, ed in particolare:

- Fascia 1) riguarda Comuni fino a 4.999 abitati, si richiede 2 anni di iscrizione all'ODCEC/Registro Revisori legali nonché l'acquisizione 10 crediti “speciali” in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli Enti locali;
- Fascia 2) Comuni da 5.000 fino a 14.999 abitati, si richiedono 5 anni di iscrizione all'ODCEC/Registro Revisori legali, 1 mandato da revisore in Enti locali di almeno 3 anni, acquisizione 10 crediti “speciali” in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli Enti locali;

- Fascia 3) Comuni superiori a 15.000 abitanti, si richiedono 10 anni di iscrizione all'ODCEC/Registro Revisori legali, 2 mandati da Revisore in Enti locali di almeno 3 anni, acquisizione 10 crediti "speciali" in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli Enti locali. Nei Comuni con popolazione superiore il Presidente è nominato dal Prefetto ex art.3 lettera m) D.L.174/2012.

La norma prevede inoltre che la Prefettura comunichi il giorno fissato per l'estrazione. Nel tempo stabilito, si procede all'estrazione a sorte tramite sistema informatico, secondo la fascia di appartenenza, dei tre nominativi per ogni Revisore da nominare. Il primo è designato per la nomina, mentre gli altri gli subentrano, in ordine di estrazione, in caso di rinuncia/impedimento. La Prefettura redige poi verbale di estrazione e ne dà comunicazione all'Ente. In un secondo momento il Consiglio Comunale, accertata l'insussistenza di cause di incompatibilità ex articolo 236 del TUEL, o di altri impedimenti, ex art.235 limite alla rieleggibilità e art. 238 limite assunzione incarichi, ovvero in caso di eventuale rinuncia, procede a deliberare la nomina del Revisore/Revisori così come designati e con le gradualità previste.

#### **4.3. Incompatibilità ed ineleggibilità**

L'incompatibilità si distingue dall'ineleggibilità essenzialmente perché, mentre quest'ultima rende nulla l'elezione ad un ufficio *ab origine*, l'incompatibilità impone, invece, al soggetto titolare di due diritti in potenziale conflitto, di scegliere quale dei due esercitare, con conseguente rinuncia ad avvalersi del diritto escluso.

Occorre quindi distinguere le ipotesi d'ineleggibilità alla carica di Revisore negli Enti locali da quelle d'incompatibilità. Le prime costituiscono cause impeditive alla nomina ed esercizio della carica; le seconde determinano una situazione di conflitto d'interessi che non rendono nulla l'elezione, se preesistenti, e non comportano la decadenza se insorgono durante il mandato, a patto che sia rimossa la funzione o la situazione che genera il conflitto.

Le cause impeditive alla elezione ed esercizio della carica di Revisore negli Enti locali sono disciplinate nei primi tre commi dell'articolo 236 del D.lgs. n. 267/00 e sono così riassumibili:  
- Ipotesi di ineleggibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del Codice civile, intendendosi per Amministratori i componenti dell'Organo esecutivo dell'Ente locale. In sostanza non possono essere eletti Revisori, e se eletti decadono:

- l'interdetto;
- l'inabilitato;

- Il fallito;
- colui il quale è stato condannato ad una pena che comporti l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi;
- il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado dei componenti dell'Organo esecutivo, (coerentemente a quanto sancito anche dal CNDCEC molti statuti di Enti locali hanno aggiunto all'Organo esecutivo anche il Sindaco, i componenti del Consiglio, il Segretario, i Dirigenti) coloro che sono legati all'Ente da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita,
- colui il quale è stato cancellato dal registro dei Revisori contabili o dagli Albi Professionali.

Per quanto riguarda invece cause di incompatibilità è previsto che l'incarico di revisione non possa essere esercitato:

- dai componenti degli Organi dell'Ente locale;
- da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina;
- dal Segretario e dai dipendenti dell'Ente locale presso cui deve essere nominato l'Organo di revisione economico-finanziaria;
- dai dipendenti delle Regioni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Comunità montane e delle Unioni di Comuni relativamente agli Enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.

Inoltre l'art. 236, comma 3 del TUEL prevede che i componenti degli Organi di revisione contabile non possano assumere incarichi o consulenze presso l'Ente locale o presso Organismi o Istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso. Secondo la Corte di Cassazione il concetto di vigilanza comprende *“ogni forma di ingerenza o di controllo del Comune nell'attività dell'Ente controllato, senza la necessità che la vigilanza medesima si espliciti nelle forme più penetranti dell'annullamento o dell'approvazione degli atti del medesimo”*.

#### 4.4. Durata dell'incarico e cause di cessazione

Con norma inderogabile, il comma 1 dell'articolo 235 del TUEL dispone che la durata dell'incarico di revisione degli Enti locali sia di tre anni e decorre dalla data di esecutività della delibera ovvero di immediata eseguibilità della stessa<sup>44</sup>.

Sempre al primo comma è previsto che “i Revisori sono rieleggibili una sola volta”, al fine di evitare la cristallizzazione degli incarichi con il conseguente affievolimento qualitativo dell'apporto professionale dovuto all'innestarsi di fattori condizionanti l'obiettività delle pronunce<sup>45</sup>. Tale limitazione è inoltre finalizzata anche a favorire un ricambio delle persone in modo tale da apportare elementi innovativi alla gestione dell'Ente.

Occorre sottolineare che il Consiglio di Stato<sup>46</sup> ha confermato la possibilità che il Revisore possa essere rieletto per una sola volta<sup>47</sup>, ma non ha escluso una terza rielezione qualora questa non sia consecutiva alle prime due. Questo significa che il divieto di rielezione di un Revisore è previsto solo nel momento in cui lo stesso sia stato nominato per due volte consecutive, ma ciò non esclude che un soggetto, nell'arco della sua vita professionale, possa essere eletto per più di due trienni<sup>48</sup>.

L'articolo 235 del TUEL tuttavia sembra dare per scontata l'accettazione dell'incarico da parte dell'interessato, determinando il problema che il Revisore può trovarsi in carica, e quindi obbligato alle relative funzioni, nonché soggetto alle relative responsabilità, senza averla formalmente accettata e non avendo ancora dimostrato l'insussistenza delle cause di ineleggibilità e di incompatibilità.

La Corte dei Conti con delibera n.2 del 1992 ha individuato nell'accettazione della nomina l'inizio del mandato; il Revisore eletto dovrebbe quindi essere informato della nomina e di eventuali funzioni aggiuntive, del compenso pattuito, e dovrebbe essere invitato ad accettare l'incarico

---

<sup>44</sup> Art. 235, 1 comma, del TUEL.

<sup>45</sup> Cfr. F. ZAVAGNIN, *Nomina e cessazione dei revisori: aspetti problematici*, La finanza locale, n.9, 2003, pag. 54.

<sup>46</sup> Più precisamente il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale ha ritenuto che “*la corretta interpretazione del comma 1, dell'art. 235 del TUEL, che prevede che i Revisori dei Conti sono rieleggibili per una sola volta, porta ad escludere una terza rielezione solo qualora questa sia consecutiva, in quanto il divieto scatta solo a seguito di due elezioni consecutive, posto che la rielezione è tale sol se segue una precedente elezione senza soluzione di continuità, traducendosi altrimenti la disposizione in un irrazionale ed ingiustificato divieto di elezione a vita per chi, come nella specie, ha ricoperto l'incarico in un Ente per due trienni nell'arco della propria attività professionale*” (Cons. Stato, sez. V, ord. 26 ottobre 2009, n. 5324).

<sup>47</sup> Ordinanza della Sezione V del Consiglio di Stato, n. 5324 del 23-26 ottobre 2009.

<sup>48</sup> Cfr. F.G. GRANDIS, *La revisione economico-finanziaria pubblica. Indagine su 738 Enti locali*, FrancoAngeli editore, 2012, pag. 54.

dichiarando e dimostrando l'insussistenza di cause di incompatibilità ed ineleggibilità. Appare quindi opportuno non dare immediata esecutività alla delibera di nomina e subordinarla al perfezionarsi dell'accettazione, indicando anche i tempi entro i quali essa dovrà avvenire<sup>49</sup>.

Inoltre l'art. 3 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella Legge 15 luglio 1994, n. 444, ed espressamente richiamato dall'articolo 235 del TUEL dispone che alla scadenza del mandato, l'Organo di revisione può continuare la sua attività per non più di 45 giorni. Sebbene all'articolo 235 manchi un espresso richiamo anche al comma 2 del Decreto legge richiamato, è opportuno sottolineare che il medesimo dispone: "*gli Organi amministrativi svolgono le funzioni loro attribuite sino alla scadenza del termine di durata per ciascuno di essi previsto ed entro tale termine debbono essere ricostituiti*"; si evince, quindi, che l'istituto della prorogatio di 45 giorni interviene per gli Organi non ricostituiti nel termine.

Decorso tale termine l'Organo di revisione decade ed eventuali atti adottati sono nulli.

Di conseguenza è necessario che i Consigli si attivino per la costituzione del nuovo Organo prima della scadenza del termine, così da evitare il compimento di atti illegittimi.

Ai sensi dell' art. 6, D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella Legge 15 luglio 1994, n. 444 la responsabilità per i danni conseguenti agli atti nulli o alla mancanza dell'Organo di revisione è imputata ai titolari della competenza alla ricostituzione.

Inoltre è previsto che salvo il caso di decadenza automatica, il Collegio o il Revisore, per il principio della continuità amministrativa, deve assolvere le sue funzioni fino all'accettazione della carica di tutti i membri del nuovo Organo o del Revisore unico. In particolare, nel caso di dimissioni volontarie è necessario che il dimissionario resti in carica fino all'accettazione dell'incarico da parte del sostituto, prevedendo nello Statuto o Regolamento che l'accettazione delle dimissioni e la nomina del sostituto siano iscritte all'ordine del giorno della prima seduta utile del Consiglio.

L'articolo 235 del TUEL prevede poi al terzo comma che il Revisore cessi dall'incarico per: 1) scadenza del mandato, 2) dimissioni volontarie, 3) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'Ente; a tali ipotesi vanno poi aggiunte la decadenza, la revoca e, ovviamente, la morte del Revisore.

La decadenza interviene al sopraggiungere di una causa di incompatibilità.

La revoca invece è la causa di cessazione conseguente ad una manifestazione di volontà unilaterale dell'Ente, determinata dall'inadempimento del Revisore; l'articolo 235 al 2 comma individua quale causa di revoca la mancata presentazione della relazione alla proposta di

---

<sup>49</sup> Cfr. F.G. GRANDIS op. cit., pag. 61.

deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, 1 comma, lettera d del TUEL.

Infine, per quanto riguarda le dimissioni, hanno natura di dichiarazione unilaterale recettizia<sup>50</sup>, pertanto, in caso di dimissioni senza giusta causa, l'Ente sarà legittimato a chiedere il risarcimento dei danni al Revisore dimissionario, sempre in virtù della riconducibilità del rapporto allo schema del mandato.

#### **4.5. Limiti agli incarichi**

L'articolo 238 del TUEL pone dei limiti all'affidamento degli incarichi, fissando ad otto il numero massimo per ciascun Revisore e precisando, nell'ambito di tale disposizione, ulteriori limiti per categorie di Comuni e precisamente:

- non più di quattro incarichi per Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti;
- non più di tre per i Comuni con popolazione comprese tra i 5.000 e i 99.999 abitanti;
- non più di uno per i Comuni pari o superiore ai 100.000 abitanti.

È precisato che le Province sono equiparate all'ultima classe dei Comuni e le Comunità montane alla prima. Nulla è detto per le Unioni di Comuni; sembrerebbero, ad un'interpretazione letterale, escluse dal computo. Ma se si considera il disposto dell'articolo 234 del TUEL si comprende facilmente che le Unioni di Comuni sono considerate, in analogia alle Comunità montane, alla stregua dei Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti e come tali da considerare anche ai fini dei limiti all'affidamento degli incarichi.

In mancanza del rispetto dei limiti, l'incarico non è affidabile.

I limiti previsti dall'articolo 238 del TUEL sono derogabili dall'Ente con diversa disposizione del regolamento di contabilità, pertanto risulta legittimo affidare incarichi anche se si è raggiunto il limite purché l'interessato provveda, contestualmente alla nomina, a rassegnare le dimissioni da un altro incarico, nonché oltre il limite previsto qualora l'Ente, derogando, li abbia aumentati o non li abbia fissati.

Infine il comma 2 dell'articolo 238 dispone che l'affidamento dell'incarico di Revisione è subordinato alla dichiarazione, resa nelle forme di cui alla legge 4 gennaio 1968, n.15, e successive modifiche ed integrazioni, con la quale il soggetto attesta il rispetto dei limiti previsti al 1 comma.

---

<sup>50</sup> Cfr. M. MULAZZANI, *La revisione degli enti locali*, Maggioli Editore, 2013, pag. 95.

#### 4.6. Trattamento economico

Il D.lgs. 267/2000, all'art. 241, dispone che *“Con decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministro del Tesoro del bilancio e della programmazione economica, sono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori”*, individuando tre criteri per la determinazione di tale compenso: a) classe demografica; b) spese di funzionamento; c) spese di investimento dell'Ente locale, prevedendo inoltre la possibilità di aumentare il suddetto compenso, oltre il limite massimo fissato dal D.M. richiamato, in relazione alle ulteriori funzioni assegnate ai revisori rispetto a quelle indicate nell'articolo 239. In particolare il comma 2 dispone che il compenso può essere aumentato dall'Ente locale fino al limite massimo del 20 per cento, il comma 3 invece prevede la possibilità che possa essere aumentato dall'Ente locale quando i Revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle Istituzioni dell'Ente fino al 10 per cento per ogni Istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.

In attuazione dell'art. 241 il Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha emanato il D.M. 31 ottobre 2001<sup>51</sup>: *“Determinazione dei limiti massimi del compenso base annuo lordo spettante ai componenti degli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti Locali”*, che all'art. 1 recita: *“Il limite massimo del compenso base annuo lordo spettante ad ogni componente degli Organi di revisione economico-finanziaria dei Comuni e delle Province è pari al valore proprio della relativa fascia demografica dell'Ente di cui alla tabella A, allegata al presente Decreto”*. Lo stesso articolo prevede, poi, la possibilità di discostarsi dai richiamati limiti secondo le modalità di cui alle lett. a) e b) che, facendo riferimento alla spesa corrente annuale pro-capite (Tabella B allegata al D.M.) e alla spesa per investimento annuale pro-capite (Tabella C allegata al D.M.) dei singoli Comuni ricompresi nelle fasce demografiche di cui alla Tabella A), prevedono la possibilità di maggiorare i compensi spettanti ai Revisori, oltre il limite massimo previsto.

Dalla lettura combinata dei disposti normativi emerge chiaramente che il provvedimento ministeriale, a cui è fatto espresso rinvio dall'art. 241 del TUEL, ha la specifica funzione di determinare esclusivamente un limite massimo all'ammontare del compenso base da corrispondere ai componenti degli Organi di revisione economico-finanziaria.

---

<sup>51</sup> Con il D.M. 31 ottobre 2001 sono stati determinati i limiti massimi del compenso base annuo lordo spettante ai componenti degli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali. Essi sono stati, da ultimo, aggiornati con D.M. 20 maggio 2005.

Gli Enti Locali potranno, pertanto, fissare liberamente il compenso ritenuto più congruo, col solo limite di non poter superare il tetto massimo previsto dal suddetto decreto, non essendo espressamente previsto e/o fissato, invece, un limite minimo al compenso da corrispondere.

Il compenso determinabile dall'Ente Locale, in sede di approvazione della delibera di nomina dei Revisori contabili comunali ex. art. 241, comma 7, del TUEL, potrà variare fra un minimo pari, al limite, a zero e un massimo costituito dagli importi di cui alla Tabella A) allegata al D.M. 31 ottobre 2001. Compenso, questo, che il Revisore sarà libero di ritenere non adeguato, rinunciando di conseguenza alla nomina a componente dell'Organo di revisione economico-finanziaria.

Con Decreto Ministeriale 20 maggio 2005 del Ministero dell'Interno di concerto con il Ministero dell'Economia e Finanze, sono stati aggiornati i limiti massimi del compenso spettante ai Revisori dei Conti degli Enti locali. In particolare l'articolo 1 prevede che il limite massimo del compenso base annuo lordo che spetta ad ogni componente degli Organi di revisione economico-finanziaria dei Comuni e delle Province è pari, per ciascuna fascia demografica degli Enti considerati, alla misura indicata nella tabella A<sup>52</sup>, allegata al presente decreto, rettificata nei seguenti modi:

a) maggiorazione sino ad un massimo del 10 per cento per gli Enti locali la cui spesa corrente annuale pro-capite, desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla tabella B<sup>53</sup>, allegata al presente Decreto;

---

<sup>52</sup> Tabella A

=====  
Comuni:  
=====

- a) Comuni con meno di 500 abitanti | euro 2.060
- b) Comuni da 550 a 999 abitanti | euro 2.640
- c) Comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | euro 3.450
- d) Comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | euro 5.010
- e) Comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | euro 5.900
- f) Comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | euro 6.490
- g) Comuni da 10.000 a 19.999 abitanti | euro 8.240
- h) Comuni da 20.000 a 59.999 abitanti | euro 10.020
- i) Comuni da 60.000 a 99.999 abitanti | euro 11.770
- l) Comuni da 100.000 a 249.999 abitanti | euro 13.560
- m) Comuni da 250.000 a 499.999 abitanti | euro 15.310
- n) Comuni da 500.000 abitanti ed oltre | euro 17.680

Province:

- a) Province sino a 400.00 abitanti | euro 15.310
- b) Province con oltre 400.00 abitanti | euro 17.680

<sup>53</sup> Tabella B

SPESA CORRENTE ANNUALE PRO-CAPITE IN EURO

b) maggiorazione sino a un massimo del 10 per cento per gli Enti locali la cui spesa per investimenti annuale pro-capite, desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla tabella C<sup>54</sup>, allegata al presente Decreto.

Si precisa inoltre che i limiti massimi del compenso spettante ai componenti dell'Organo di revisione economico-finanziaria, come determinato in base al presente decreto, sono da intendersi al netto dell'IVA (nei casi in cui il revisore sia soggetto passivo dell'imposta) e dei contributi previdenziali posti a carico dell'Ente da specifiche disposizioni di legge.

---

=====  
Comuni:

- =====  
a) Comuni con meno di 500 abitanti | euro 1.127  
b) Comuni da 500 a 999 abitanti | euro 853  
c) Comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | euro 729  
d) Comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | euro 693  
e) Comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | euro 664  
f) Comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | euro 663  
g) Comuni da 10.000 a 19.999 abitanti | euro 692  
h) Comuni da 20.000 a 59.999 abitanti | euro 724  
i) Comuni da 60.000 a 99.999 abitanti | euro 851  
l) Comuni da 100.000 a 249.999 abitanti | euro 979  
m) Comuni da 250.000 a 499.999 abitanti | euro 1.271  
n) Comuni da 500.000 abitanti ed oltre | euro 1.347

Province:

- a) Province sino a 400.00 abitanti | euro 156  
b) Province con oltre 400.00 abitanti | euro 103

<sup>54</sup> Tabella C

SPESA PER INVESTIMENTO ANNUALE PRO-CAPITE COMUNI

=====  
Comuni:

- =====  
a) Comuni con meno di 500 abitanti | euro 1.788  
b) Comuni da 500 a 999 abitanti | euro 941  
c) Comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | euro 682  
d) Comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | euro 493  
e) Comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | euro 456  
f) Comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | euro 336  
g) Comuni da 10.000 a 19.999 abitanti | euro 298  
h) Comuni da 20.000 a 59.999 abitanti | euro 297  
i) Comuni da 60.000 a 99.999 abitanti | euro 309  
l) Comuni da 100.000 a 249.999 abitanti | euro 399  
m) Comuni da 250.000 a 499.999 abitanti | euro 528  
n) Comuni da 500.000 abitanti ed oltre | euro 1.368

Province:

- a) Province sino a 400.00 abitanti | euro 86  
b) Province con oltre 400.00 abitanti | euro 64

#### **4.7. Responsabilità dei Revisori**

Se a ricoprire il ruolo di Revisore è un professionista iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti, egli è tenuto a uniformarsi ai principi deontologici previsti dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. I Revisori sono inoltre tenuti al rispetto dei principi di revisione individuati dagli Ordini professionali nel documento n.2 nonché, ove compatibili, all'osservanza dei principi di comportamento previsti per il Collegio sindacale. Il quadro normativo di natura deontologica individua nella competenza e nell'aggiornamento professionale, nell'indipendenza e nel segreto professionale i requisiti affinché il comportamento assunto dal Revisore possa considerarsi corretto. Per quanto riguarda la competenza professionale, l'accettazione dell'incarico di Revisore negli Enti locali deve essere subordinata al possesso di un'ideale ed adeguata conoscenza della normativa riferibile a tali Enti. Inoltre è previsto che qualora il Revisore decidesse di avvalersi di collaboratori nell'espletamento della sua funzione, deve preventivamente accertarsi del loro livello di preparazione, nonché impartire adeguate direttive ed esercitare un ampio controllo sul loro operato. È altresì importante l'aggiornamento professionale del Revisore, infatti, è previsto che il professionista, per obbligo deontologico, è tenuto a partecipare a corsi di formazione e aggiornamento professionale in relazione a tutti i settori del proprio intervento e per tutte le materie oggetto della propria attività.

Con riferimento all'indipendenza invece, il Revisore nello svolgimento del proprio incarico deve trovarsi in una posizione d'indipendenza sia formale che sostanziale. L'indipendenza formale si realizza a condizione che lo stesso non si trovi in alcuna delle situazioni d'incompatibilità previste dalla legge; l'indipendenza professionale o sostanziale invece presuppone lo svolgimento dell'incarico con imparzialità e onestà intellettuale. Pertanto il Revisore è tenuto a rifiutare l'incarico qualora verifichi la sussistenza di circostanze o vincoli che in qualche misura possano influenzare il corretto espletamento della propria funzione, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato sospetto della mancanza d'indipendenza. Infine, per quanto riguarda il segreto professionale, il Revisore è vincolato all'osservanza dello stesso. Non può in alcun modo manifestare a terzi informazioni, fatti o circostanze delle quali è venuto a conoscenza in virtù del proprio incarico.

Infine particolare attenzione è posta con riferimento ai rapporti tra Revisori che devono essere improntati su basi di correttezza e collaborazione. Questo è un aspetto fondamentale in quanto il Revisore che succede nella carica a un collega è tenuto ad acquisire tutte le informazioni,

nonché l'intera documentazione del precedente, il quale deve rendersi disponibile offrendo la massima collaborazione al riguardo.

La violazione di tali principi comporta l'apertura di un procedimento disciplinare presso il Consiglio dell'Ordine locale di appartenenza, il quale sarà competente per l'eventuale irrogazione di sanzioni disciplinari (richiamo formale, sospensione e radiazione). Irrogata la sanzione, il Revisore giudicato colpevole potrà proporre appello presso il Consiglio Nazionale.

Tale procedimento disciplinare si avvia anche qualora il Revisore sia chiamato a rispondere per responsabilità di natura penale, a prescindere quindi dal verificarsi di una violazione delle norme deontologiche.

La Corte dei Conti è intervenuta con la deliberazione n. 2/1992 affermando che: *“I revisori una volta accettata la nomina, si incardinano nella struttura dell'Ente con un rapporto uguale a quello tipo di servizio e diventano Organo dotato di specifiche funzioni indicate dalla Legge da svolgersi in aderenza a precise regole giuridiche.”*

In sostanza il professionista, con l'accettazione della nomina di Revisore, si lega all'Ente attraverso un rapporto di servizio. La delibera ha inoltre stabilito che i Revisori degli Enti locali svolgono una pubblica funzione e sono soggetti al segreto d'ufficio nonché agli altri doveri previsti per i pubblici dipendenti; sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti e fungono da strumento per l'accertamento della responsabilità avendo l'obbligo, qualora riscontrino gravi irregolarità nella gestione, di riferire al Consiglio.

Il revisore è quindi un Pubblico Ufficiale, come tale è tenuto al rispetto di tutti i doveri che tale qualifica comporta ed è quindi soggetto a forme particolari di responsabilità. In particolare il Revisore, ai sensi dell'articolo 479 del Codice penale, è responsabile di falso ideologico quando *“ricevendo o formando un atto nell'esercizio delle sue funzioni, attesta falsamente che un fatto è stato da lui compiuto o è avvenuto alla sua presenza, o attesta come da lui ricevute dichiarazioni a lui non rese, ovvero omette o altera dichiarazioni da lui ricevute, o comunque attesta falsamente fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, soggiace alle pene stabilite nell'art. 476”*<sup>55</sup>. L'articolo 476 dispone che le pene previste per il falso ideologico sono:

- 1) Reclusione da 1 a 6 anni (comma 1), per la “Falsità materiale”, che ricorre quando è formato un atto completamente falso o viene alterato un atto vero attraverso modifiche o aggiunte;
- 2) Reclusione da 3 a 10 anni (comma 2), per la “Falsità ideologica”, che ricorre quando l'atto pur apparendo vero, è falso nel contenuto.

I Revisori inoltre svolgendo una pubblica funzione possono incorrere in altri reati penali:

- 1) rilevazione dei segreti d'ufficio;

---

<sup>55</sup> Art. 479 del codice penale.

- 2) abuso d'ufficio;
- 3) rifiuto atti d'ufficio;
- 4) omessa denuncia di reato.

Per quanto riguarda la rilevazione dei segreti d'ufficio, l'articolo 240 del TUEL disciplinando la responsabilità dell'Organo di revisione prevede che: *“I Revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio”*.

La norma punisce il Revisore, quale Pubblico Ufficiale che, con la violazione dei doveri inerenti alla propria funzione o con l'abuso della sua qualità, rivela o agevola la conoscenza di notizie d'ufficio.

Le pene previste ai sensi dell'art. 326 c.p. sono:

- 1) Reclusione fino ad 1 anno quando il Revisore, in maniera colposa, rivela notizie d'ufficio che devono rimanere segrete oppure ne agevola la conoscenza;
- 2) Reclusione fino a 2 anni quando il revisore ha commesso il fatto per procurare a se o ad altri un ingiusto profitto non patrimoniale oppure per cagionare ad altri un danno ingiusto;
- 3) Reclusione da 2 a 5 anni quando il Revisore ha commesso il fatto per procurare a sé o ad altri un indebito profitto patrimoniale.

Invece si compie il reato di “abuso d'ufficio”, ai sensi dell'art. 326 c.p., quando il Revisore, nello svolgimento delle sue funzioni, in violazione di norme di legge o di regolamento, ovvero omettendo di astenersi in presenza d'interessi propri o di prossimi congiunti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale, ovvero arreca ad altri un danno ingiusto.

Il reato di “abuso d'ufficio” è punito, ai sensi dell'art. 326 c.p., con la reclusione da 6 mesi a 3 anni, tale pena è aumentata nei casi in cui il vantaggio o il danno sono di rilevante gravità.

Oppure si compie il reato di “rifiuto di atti d'ufficio”, ai sensi dell'art. 328 del c.p., quando il Revisore rifiuta indebitamente un atto del suo ufficio che invece deve essere compiuto senza ritardo.

L'omissione si ha quando il Revisore entro 30 giorni dalla richiesta scritta, di chi vi abbia interesse, non compie l'atto del suo ufficio e non risponde per esporre le ragioni del ritardo.

Il reato di “rifiuto di atti d'ufficio” è punito, ai sensi dell'art. 328 c.p., con la reclusione fino ad 1 anno oppure con una multa fino ad € 1.032,91.

Infine “l’omessa denuncia di reato”, ai sensi dell’art. 361 del c.p., si ha quando il Revisore, nella qualità di Pubblico Ufficiale, non adempie all’obbligo di denuncia per i reati di cui ha avuto notizia nell’esercizio delle sue funzioni.

Tale reato è punito con una multa da € 30,98 ad € 516,98.

Come già accennato precedentemente all’interno del paragrafo, il Revisore opera sotto la giurisdizione della Corte dei Conti e per tale motivo incorre in responsabilità patrimoniale in caso di: 1) inosservanza dolosa o colposa degli obblighi di servizio da cui scaturisce un danno economicamente rilevante e dà luogo al risarcimento; 2) comportamento doloso o colposo; evento dannoso, ovvero quando sussiste un nesso di causalità tra il fatto dannoso e l’azione o l’omissione del Revisore; 3) *culpa in vigilando*, in questo caso i Revisori rispondono per danni patrimoniali cagionati all’Ente con dolo o colpa grave<sup>56</sup> di fronte al giudice ordinario e alla Corte dei Conti.

Occorre ricordare infine che la Corte dei Conti sez. II, con delibera n. 26 del 6/02/1992, ha stabilito che sono applicabili ai Revisori le norme del Codice civile anche se mancano norme di rinvio in tal senso e che la loro eventuale responsabilità è solidale e non sussidiaria.

---

<sup>56</sup> Il dolo si realizza quando l’azione o l’omissione viene posta in essere con la consapevolezza dell’evento dannoso che ne seguirà (vi è la volontà di compiere un atto illecito).

La colpa grave consiste in un comportamento avventato, di “straordinaria negligenza”, tale da contrastare anche quel minimo di diligenza che persino le persone al di sotto della media sociale sono solite usare.

## CAPITOLO IV

### L'ATTIVITÀ DI REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI

**SOMMARIO:***1. Funzionamento dell'Organo di revisione. – 2. Le funzioni dell'Organo di revisione secondo il Testo Unico. – 3. Le funzioni dell'Organo di revisione alla luce dei nuovi Principi di revisione. – 4. Fasi dell'attività di revisione. – 5. La relazione al rendiconto. – 6. Il processo di asseverazione previsto dalle "Linee guida per la rendicontazione sociale negli Enti locali".*

#### 1. Funzionamento dell'Organo di revisione

Le modalità di funzionamento del Collegio dei Revisori devono essere disciplinate dal Regolamento di contabilità dell'Ente o attraverso uno specifico Regolamento dell'Organo di revisione.

L'articolo 239 del TUEL, al 3 comma, dispone che l'Organo di revisione sia dotato dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, rinviando alle norme statutarie e regolamentari.

Inoltre l'articolo 237, al comma 1, dispone che esso sia validamente costituito anche qualora vi siano solo due componenti e l'insediamento ne comporta l'inizio dell'attività.

La prima convocazione, in caso di inerzia da parte del Sindaco (per il Comune) o del Presidente (per la Provincia e per gli altri Enti), è disposta dal Presidente del Collegio stesso che può darne comunicazione al Presidente del Consiglio.

A seguito dell'insediamento, l'Organo di revisione prende possesso dell'ufficio, stabilisce le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere l'attività, ivi compreso l'esame di eventuali documenti, pareri e relazioni relative ad attività e/o adempimenti in corso riferiti ad esercizi precedenti non ancora approvati.

L'Organo di revisione, inoltre, individua le forme di collaborazione operativa da chiedere all'Ente in aggiunta a quelle espressamente previste dagli articoli 234 e seguenti del D.lgs. 267/00; valuta se esista la necessità di richiedere l'assegnazione di uno staff o, comunque, di strutture

adeguate, quali ad esempio la segreteria e locali attrezzati, determina il calendario e la cadenza delle proprie adunanze e quanto altro occorra per il proprio funzionamento che non sia stato ancora previsto e disciplinato dal Regolamento dell'Ente.

Dell'insediamento va redatto verbale.

L'importanza di quest'ultimo è sancita dall'articolo 237 del TUEL, secondo il quale *“Il Collegio dei Revisori redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.”*

Il Verbale, quale atto compiuto nell'esercizio di pubbliche funzioni, è dotato di certezza legale e fa fede fino a querela di falso dei fatti in esso narrati e avvenuti alla presenza dell'Organo pubblico che li certifica; tuttavia non esiste alcuna disposizione che preveda di riportare i verbali su libro obbligatorio vidimato e bollato. L'Organo di revisione, infatti, è un Collegio amministrativo retto da principi di diritto pubblico regolatori della sua attività e nessuna norma di diritto pubblico richiede che le adunanze e le deliberazioni debbano risultare da libri appositamente vidimati e bollati. I verbali del Collegio dei Revisori hanno l'esclusiva finalità di documentare l'attività dell'Organo e non assumono le caratteristiche proprie dei libri o delle scritture contabili.

Ai sensi dell'articolo 2403, comma 5, del Codice civile il verbale deve assumere la forma scritta e deve contenere diverse indicazioni:

- 1) numerazione progressiva per anno;
- 2) data e luogo della riunione, nonché ora di inizio e termine della seduta;
- 3) componenti partecipanti;
- 4) argomenti trattati, decisioni assunte, ispezioni e verifiche eseguite, nonché l'esito delle stesse;
- 5) motivazioni di assenza dei componenti;
- 6) procedimenti e provvedimenti ritenuti irregolari;
- 7) sottoscrizione dei componenti presenti e del Segretario verbalizzante.

I verbali devono essere raccolti e conservati a cura del Presidente o del Segretario del Collegio; inoltre, è opportuno che una copia del verbale sia trasmessa al Sindaco, al Presidente del Consiglio e, se ritenuto necessario, ai componenti dell'Organo esecutivo e del Consiglio.

Per quanto riguarda le modalità di votazione, la materia può essere disciplinata dal Regolamento dell'Ente. In generale, il Collegio assume le proprie decisioni a maggioranza semplice; in caso di parità prevale il voto del Presidente. Non è ammissibile l'astensione, salvo il verificarsi di conflitto d'interesse, in quest'ultimo caso però è opportuno indicare nel verbale la causa del conflitto.

Si prevede inoltre che il voto contrario va motivato e il Revisore dissenziente ha il diritto di iscrivere, allegandole al verbale, le ragioni del dissenso.

È importante ricordare che al fine di garantire l'adempimento delle proprie funzioni, l'Organo di revisione ha la facoltà di partecipare alle assemblee dell'Organo consiliare; è tuttavia opportuno che sia presente alle assemblee di approvazione del bilancio preventivo e del rendiconto di gestione, in questo caso è fondamentale che a esso siano comunicati i relativi ordini del giorno. Inoltre, il Regolamento di contabilità e lo Statuto dell'Ente possono prevedere anche la possibilità che assista alle riunioni della Giunta.

È previsto però che siano lo Statuto e il Regolamento dell'Ente a consentire all'Organo di revisione di intervenire nella discussione e verbalizzazione degli atti.

Infine, occorre precisare che sia lo stesso a richiedere al Sindaco (per il Comune) e al Presidente (per la Provincia e gli altri Enti locali) la trasmissione dell'elenco delle deliberazioni adottate.

## **2. Le funzioni dell'Organo di revisione secondo il Testo Unico**

Le funzioni dell'Organo di revisione sono disciplinate dal 1 comma dell'articolo 239 del Testo Unico e sono così riassumibili:

- 1)attività di collaborazione con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello Statuto e del Regolamento;
- 2)pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio;
- 3)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 e alla tenuta della contabilità; l'Organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;
- 4)relazione sulla proposta di deliberazione consiliare 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 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;
- 5)referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti Organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
- 6)verifiche di cassa di cui all'articolo 233 del TUEL.

In particolare l'articolo 239 prevede quali funzioni principali dell'Organo di revisione:

- 7) collaborazione;
- 8) pareri obbligatori sul bilancio e relative variazioni;
- 9) vigilanza;
- 10) attestazioni;
- 11) rilievi;
- 12) proposte;
- 13) referto.

La funzione di collaborazione consiste nell'analisi e valutazione dei risultati dell'attività amministrativa degli Enti locali, è finalizzata al buon andamento dell'Amministrazione e si esplica attraverso pareri, rilievi, osservazioni e proposte al fine di conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Tale attività non è assimilabile e va nettamente distinta dall'attività di consulenza, la quale è incompatibile con l'Organo di revisione che per definizione è contraddistinto da indipendenza e terzietà. Il Documento del CNDCEC n. 2 del novembre 2011 rubricato "*Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali - L'Organo di revisione: funzione di vigilanza e controllo contabile*", infatti, precisa che mentre l'attività di collaborazione riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e valutazione dei risultati delle politiche realizzate, l'attività di consulenza consiste in valutazioni a priori delle politiche, al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto.

La collaborazione dell'Organo di revisione deve inoltre essere giuridicamente distinta da quella dei Dirigenti responsabili dei vari Servizi.

Come già accennato nel precedente paragrafo, la collaborazione con il Consiglio nella sua attività di indirizzo e controllo presuppone la partecipazione alle sedute, comporta la presentazione di proposte e consigli al fine di orientare la *performance* gestionale a criteri di economicità, efficienza ed efficacia.

Nell'ambito di tale funzione, rientrano anche i pareri, infatti, la lett. b), c. 1, dell'art. 239 del D.lgs. n. 267/2000, indica i pareri obbligatori che l'Organo di revisione deve formulare su proposte di deliberazione relative ad atti fondamentali della gestione e che devono essere espressi solo su proposte da sottoporre al Consiglio. Il comma 1 *bis* del citato art. 239, dispone che ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'Organo di revisione, deve essere l'Organo consiliare. Rispetto all'originario parere sul bilancio di previsione e relative variazioni il D.L. n. 174/2012 ha introdotto nuove ipotesi di atti che necessitano la formulazione di pareri preventivi.

In sostanza la riforma dei controlli negli Enti locali è intervenuta ampliando la funzione di collaborazione dell'Organo di revisione. Sono ora sette le tipologie di materie comprese nelle funzioni del Consiglio per le quali è richiesto, sulle proposte di deliberazione, il parere obbligatorio dell'Organo di revisione. Oltre ai principali regolamenti il parere preventivo deve ora essere espresso su tutti gli atti fondamentali a contenuto finanziario e di gestione dei Servizi

Il Regolamento di contabilità deve stabilire entro quale termine l'Organo di revisione dovrà esprimersi, prendendo in considerazione l'esigenza dell'Ente di non ritardare il procedimento e la necessità dell'Organo di revisione di poter approfondire e valutare i contenuti, gli effetti della proposta e formulare il parere. Ad esempio per il parere sul bilancio di previsione, il comma 2 dell'art. 174 del Testo Unico, attribuisce al Regolamento di contabilità la facoltà di stabilire un congruo termine per l'adempimento. Le sette tipologie di materie sulle quali sono richiesti i pareri obbligatori sono una parte di quelle attribuite al Consiglio dall'art. 42 TUEL e in particolare, seguendo la numerazione della nuova lett. b) dell'art. 239 TUEL: 1) Strumenti di programmazione economico-finanziaria; 2) Proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio; 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.

Per quanto riguarda gli strumenti di programmazione economico-finanziaria, sono quelli a contenuto economico-finanziario indicati nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 42 del TUEL e gli atti di programmazione di competenza del Consiglio tra cui: 1) i piani finanziari; 2) il programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici; 3) programmazione triennale del fabbisogno di personale; 4) piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari; 5) piano triennale di contenimento delle spese di cui all'articolo 2 commi 594 e 599 Legge n. 244/07. In alcuni casi vi è la possibilità che gli strumenti di programmazione economico-finanziaria costituiscano allegati al bilancio di previsione e siano approvati congiuntamente allo stesso; in questo caso il parere dell'Organo di revisione sul bilancio potrebbe includere anche quello sulle proposte di atti programmatori.

Inoltre, al tradizionale parere sul bilancio di previsione, è stato aggiunto il parere obbligatorio sulla verifica degli equilibri che tutti gli Enti devono eseguire ai sensi dell'articolo 193 TUEL, con la periodicità prevista dal Regolamento di contabilità e comunque entro il 30 settembre di ogni anno. Si tratta di una verifica di notevole importanza che implica la valutazione degli effetti che si determinano sull'andamento economico-finanziario degli Organismi gestionali esterni e che

comporta, se non effettuata, la stessa conseguenza derivante dalla mancata approvazione del bilancio di previsione.

Con riferimento alle *“Modalità di gestione dei Servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad Organismi esterni”*, si tratta del parere sugli atti attribuiti al Consiglio dalla lettera e) comma 2 dell’articolo 42 del TUEL. E’ un parere fondamentale per evitare che vi possano essere riflessi negativi sul bilancio dell’Ente delle gestioni dei Servizi affidati ad organismi partecipati. Occorre ricordare che l’articolo 147quater introdotto nel TUEL dal D.L. n. 174 del 2012, individua per gli Enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti, un sistema di controlli interni sulle società partecipate con monitoraggio periodico del loro andamento. I pareri richiesti riguardano le proposte di deliberazione di costituzione o di partecipazione ad Organismi esterni e le modalità di gestione dei Servizi strumentali.

Le proposte di ricorso all’indebitamento riguardano gli atti d’indebitamento attribuiti al Consiglio dalla lettera h) del comma 2 del citato art. 42 TUEL se non previsti in precedenti atti fondamentali. Se il ricorso all’indebitamento è previsto nel bilancio di previsione, il parere sarà formulato in tale ambito.

Le proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa riguardano, invece, il parere su operazioni non standardizzate di natura finanziaria che non rientrano nella definizione di indebitamento. Sono comprese anche le ristrutturazioni dei contratti in strumenti finanziari derivati attuate ai sensi dell’art. 62, comma 6, D.L. n. 112/2008<sup>57</sup>.

Per quanto riguarda le proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio, si tratta di pareri relativi ad atti di riconoscimento e finanziamento dei debiti elencati all’art. 194. Relativamente alla competenza a deliberare gli accordi transattivi, si ritiene che la competenza del Consiglio sia limitata:

- 1) agli accordi che generano immediatamente debito fuori bilancio;
- 2) alle spese che impegnano il bilancio per gli esercizi successivi.

Il debito fuori bilancio può essere riconosciuto e finanziato come tale se rientra nelle tipologie indicate nell’art. 194 TUEL. Qualsiasi transazione di debiti fuori bilancio, che non comporti una sopravvenienza passiva, è di competenza del Consiglio.

---

<sup>57</sup> L’articolo 62, comma 6, del D.lg. 112/2008 dispone che: *“Agli Enti di cui al comma 2 è fatto divieto di stipulare, fino alla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 3, e comunque per il periodo minimo di un anno decorrente dalla data di entrata in vigore del presente Decreto, contratti relativi agli strumenti finanziari derivati. Resta ferma la possibilità di ristrutturare il contratto derivato a seguito di modifica della passività alla quale il medesimo contratto derivato è riferito, con la finalità di mantenere la corrispondenza tra la passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura”*.

Le proposte di Regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali riguardano i pareri sui Regolamenti che si riferiscono alla contabilità, finanza e Servizio di economato degli Enti locali.

I Regolamenti riguardanti i tributi locali sono i seguenti:

- 1) Regolamento per la disciplina dell'Imu;
- 2) Regolamento per la disciplina della Tares;
- 3) Regolamento imposta di soggiorno;
- 4) Regolamento applicazione addizionale comunale Irpef;
- 5) Regolamento per applicazione imposta sulla pubblicità e per l'effettuazione del Servizio pubbliche affissioni;
- 6) Regolamento per l'occupazione del suolo pubblico e per l'applicazione del relativo canone;
- 7) Regolamento per le entrate comunali;
- 8) Regolamento per la concessione di rateizzazione per il pagamento delle entrate comunali;
- 9) Regolamento per l'adesione all'accertamento;

Si prevede, infine, che nei pareri obbligatori sia espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti. Si devono prendere in considerazione l'attestazione del Responsabile del Servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, le variazioni rispetto all'anno precedente, l'applicazione dei parametri di deficit strutturale e di ogni altro elemento utile. Tuttavia, non tutte le materie per le quali è richiesto il parere, come quello sui Regolamenti, hanno riflesso sulla congruità ed attendibilità delle previsioni. In tal caso per il parere occorrerà verificare il rispetto della corretta applicazione delle norme e di altri principi quali adeguatezza, semplificazione, trasparenza e tenere conto di ogni altro elemento utile per la sana gestione dell'Ente.

Ritornando alle funzioni dell'Organo di revisione previste dal Testo Unico, al punto c) è prevista la *“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'articolo 239, comma 1, lettera c), quindi, prevede che l'Organo di revisione, avvalendosi della tecnica del campionamento da motivare nel verbale, con l'ausilio di eventuali collaboratori, deve effettuare verifiche periodiche sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione.

La vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione richiede la supervisione delle operazioni e delle rilevazioni amministrative; deve essere svolta relativamente

agli aspetti formali della rilevazione contabile e agli aspetti sostanziali dei valori di economicità ed efficienza delle operazioni.

In particolare le aree di verifica sono le seguenti:

- 1)Acquisizione delle entrate;
- 2)Effettuazione delle spese;
- 3)Attività contrattuale;
- 4)Amministrazione dei beni;
- 5)Completezza della documentazione;
- 6)Adempimenti fiscali;
- 7)Tenuta della contabilità.

L'articolo 239 del TUEL, al comma 1, lett. D), dispone che l'Organo di revisione deve presentare una relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto. Il termine per la presentazione della stessa da parte del Collegio dei Revisori è stabilito dal Regolamento di contabilità dell'Ente, e comunque non è inferiore a 20 giorni, che decorrono dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'Organo esecutivo.

La relazione dell'Organo di revisione ha la finalità di attestare la corrispondenza dello stesso rendiconto alle risultanze della gestione e si sostanzia in un giudizio che somma le funzioni di vigilanza, collaborazione e referto.

In particolare, dall'analisi della gestione e dalla valutazione del risultato, comparando costi, modalità e tempi dell'attività amministrativa, devono scaturire nella relazione, considerazioni e proposte finalizzate a migliorare la produttività, economicità ed efficienza della gestione.

Tale relazione dovrà contenere:

- la verifica delle risultanze della gestione;
- considerazioni e proposte finalizzate al miglioramento dell'efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Inoltre, in essa, sono comprese anche tabelle dimostrative dei risultati di gestione, al fine di dimostrare la concordanza dei dati contabili tra Tesoriere ed Ente e fra tutte le scritture dell'Ente stesso.

La lettera e) del comma 1 dell'articolo 239 del TUEL, dispone l'obbligo di referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti Organi giurisdizionali, qualora si configurino ipotesi di responsabilità. Gli elementi procedurali di tale referto devono essere definiti esplicitamente nel Regolamento dell'Ente interessato. Il momento dal quale scaturisce l'obbligo di denuncia, è quello in cui i fatti sono stati accertati, considerando

che il periodo prescrizione, anche se ridotto a 5 anni, decorre dal verificarsi del danno e, in caso di occultamento doloso, dalla sua scoperta.

Il contenuto della denuncia comprende tutti gli elementi raccolti e individuati dall'Organo di revisione con l'indicazione del fatto dannoso o colposo, nonché degli elementi necessari per quantificarlo, del comportamento dannoso tenuto dai dipendenti, delle regole e delle norme violate. Una volta verificatosi il fatto lesivo, essa dovrà essere immediatamente inoltrata al Consiglio e contestualmente alla Procura regionale della Corte dei Conti competente.

L'articolo 239, comma 1, alla lettera f) individua un ulteriore funzione dell'Organo di revisione: le verifiche di cassa.

Tale norma dispone che l'Organo di revisione, con cadenza trimestrale, debba provvedere alle verifiche ordinarie di cassa, alla verifica della gestione del Servizio di tesoreria e delle gestioni degli altri agenti contabili.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 224 del TUEL, l'Organo di revisione è tenuto a partecipare alle verifiche straordinarie di cassa, necessarie in caso di mutamento del Sindaco, del Presidente della provincia, del Sindaco metropolitano e del Presidente della Comunità montana, congiuntamente agli Amministratori uscenti ed entranti, al Segretario e al Responsabile del Servizio finanziario.

L'articolo 223 del TUEL prevede anche che ogni tre mesi debbano essere eseguite le verifiche ordinarie di cassa, della gestione del Servizio di tesoreria e delle gestione degli altri agenti contabili quali economo, consegnatari, delegati speciali. In particolare, durante l'esercizio, il Collegio con riferimento alla gestione di cassa deve:

- 1) individuare tutti gli agenti contabili interni, definendo le modalità attraverso le quali si è proceduto ai movimenti delle entrate e dei versamenti eseguiti;
- 2) controllare che nessun agente possa gestire in proprio le entrate finanziarie utilizzando eventuali conti postali o libretti bancari;
- 3) redigere ogni trimestre un verbale riguardante i movimenti di cassa del Tesoriere e degli altri agenti contabili, verificandone la regolarità e segnalando se vi sono state eventuali irregolarità o disfunzioni.

La vigilanza sulla gestione della Tesoreria dell'Ente e degli altri agenti contabili deve essere eseguita al fine di garantire la correttezza e la regolarità del conto della gestione che gli stessi devono presentare entro il 28 febbraio dell'esercizio successivo. Tale controllo deve però essere effettuato in concomitanza all'attività di gestione, nel corso dell'intero esercizio, attraverso verifiche periodiche. A questo proposito l'art.223 del TUEL dispone che l'Organo di revisione deve provvedere con cadenza almeno trimestrale a svolgere diverse verifiche, ed in particolare:

-verifica della gestione del Servizio di Tesoreria, finalizzata ad accertare l'esecuzione degli ordini di pagamento e di riscossione, le modalità di attivazione dell'eventuale anticipazione di cassa, la tipologia di Servizio fornito agli utenti;

-verifica ordinaria di cassa, attraverso la quale è accertata la consistenza della cassa risultante in quella determinata data, attraverso l'analisi di tutte le movimentazioni monetarie avvenute nel trimestre da parte degli agenti contabili di cui all'art. 233, tra i quali particolare importanza è assunta dall'Economo comunale<sup>58</sup>.

La verifica di cassa presso la tesoreria è finalizzata all'accertamento della regolarità di gestione del Servizio, alla verifica della corrispondenza della consistenza di cassa con le scritture del tesoriere e infine alla verifica della riconciliazione del saldo del tesoriere con il saldo della banca.

Al fine di verificare la veridicità della gestione, il Collegio dei Revisori dovrà richiedere una copia della convenzione tra l'Istituto di credito e l'Ente.

Al termine di tale attività, una copia del verbale di verifica dovrà essere consegnata anche al Tesoriere.

Per quanto riguarda le verifiche di cassa presso gli agenti contabili invece, è possibile che le stesse possano richiedere un notevole dispendio di tempo, per cui il Collegio può decidere di avvalersi di propri collaboratori previsti dall'art. 239 del TUEL.

L'agente contabile per eccellenza è l'Economo, le cui funzioni sono determinate con apposito Regolamento.

### **3. Le funzioni dell'Organo di revisione alla luce dei nuovi Principi di revisione**

Il Revisore degli Enti locali ha nuovi standard operativi, individuati in quindici documenti elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, da seguire e rispettare nello svolgimento dei propri compiti.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha, infatti, approvato, nel dicembre 2011, i Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali, che costituiscono una vera e propria guida per i professionisti.

I Principi sono così strutturati:

- Documento n.1: Nomina, accettazione, incompatibilità, ineleggibilità e funzionamento, funzioni;
- Documento n.2: Funzione di vigilanza e di controllo contabile;

---

<sup>58</sup> L'economo Comunale è il soggetto incaricato della gestione diretta di denaro dell'Ente che dispone di competenza generale all'effettuazione di spese di non rilevante ammontare.

- Documento n.3: Funzione di collaborazione;
- Documento n.4: Introduzione ai controlli sulle fasi e sugli atti di programmazione, gestione e rendicontazione;
- Documento n.5: Controlli sulla programmazione e sulle variazioni;
- Documento n.6: Controlli sulla gestione finanziaria e adempimenti contabili;
- Documento n.7: Controlli sulla spesa del personale;
- Documento n.8: Controlli sul Patto di Stabilità interno;
- Documento n.9: Controlli sugli agenti contabili;
- Documento n.10: Controlli sul conto economico;
- Documento n.11: Controlli sulla gestione e rilevazioni patrimoniali;
- Documento n.12: Controlli sul rendiconto;
- Documento n.13: Controlli sull'indebitamento;
- Documento n.14: Controlli sugli Organismi partecipati;
- Documento n.15: Controlli sugli adempimenti fiscali.

Tali documenti sono espressione della necessità di rinnovare gli standard dell'attività di revisione risalenti al 2007 in un settore nel quale i professionisti hanno assunto un ruolo sempre più centrale e carico di responsabilità.

Infatti, da quando è stato introdotto l'Organo di revisione professionale con la L. 142/1990, confluita poi nel TUEL, gli obblighi di vigilanza e controllo ad esso attribuiti sono stati oggetto di una stratificazione normativa, di cui l'art. 239 del TUEL è oggi soltanto una benché fondamentale, della molteplicità delle norme che regolano la materia.

Le aree maggiormente interessate all'intervento del Legislatore sono state quelle sul contenimento della spesa, in particolare quella del personale, e il monitoraggio del rispetto dei limiti d'indebitamento, anche per quanto riguarda gli Organismi partecipati dagli Enti, soprattutto se gestori di Servizi pubblici locali.

Come già accennato in precedenza, i nuovi Principi di revisione e di comportamento dell'Organo di revisione degli Enti locali sono stati suddivisi in 15 documenti. Adottando una struttura a moduli, si faciliteranno eventuali ed ulteriori aggiornamenti, che saranno poi pubblicati esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Il documento n.5, relativo ai controlli sulla programmazione e sulle variazioni, assume notevole rilevanza perché la programmazione, attraverso il bilancio annuale e triennale, la relazione previsionale e programmatica, nonché il programma triennale delle opere pubbliche, rappresenta la massima espressione delle decisioni politiche degli eletti e la guida vincolante all'utilizzo delle

risorse. La valutazione da parte del Revisore dell'osservanza dei principi contabili (veridicità, attendibilità, coerenza, congruità, prudenza, ecc.) in sede di predisposizione dei documenti programmatici, e loro successive variazioni, è quindi un aspetto fondamentale su cui il documento n. 5 si sofferma con particolare analiticità.

Il documento n. 6 individua l'attività di vigilanza più importante dettata dalla lett. c) dell'art. 239 del TUEL, vale a dire la verifica sulla gestione delle entrate e il controllo sulla correttezza delle procedure nelle fasi di spesa.

Il documento n. 7, riguardante i controlli sulla spesa del personale, rappresenta la notevole complessità e stratificazione normativa che la materia ha subito nel corso dell'ultimo decennio. Gli Enti locali, infatti, devono concorrere al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica anche attraverso la riduzione della spesa del personale, contenendo la dinamica retributiva e occupazionale. Il principio di revisione ha, anzitutto, il pregio di elencare e descrivere tutte le norme che coinvolgono espressamente l'Organo di revisione con obblighi di controllo e certificazione.

Sul controllo del rispetto del Patto di Stabilità, il documento n. 8 fornisce un elenco dei controlli di carattere generale concernenti le manovre potenzialmente elusive delle regole.

In particolare l'Organo di revisione deve prestare particolare attenzione ai rapporti di carattere finanziario, giuridico, contrattualistico ed amministrativo-contabile intercorrenti tra l'Ente locale soggetto al Patto di Stabilità Interno e gli eventuali Organismi partecipati ai quali lo stesso Ente abbia affidato l'esercizio di determinate attività o Servizi. Tale attività ha il fine di verificare in maniera preventiva l'esistenza di eventuali operazioni potenzialmente elusive e la possibile futura applicazione del meccanismo del Patto di Stabilità nei confronti delle società partecipate affidatarie dirette di attività o Servizi pubblici.

Il documento n. 9 riguarda il controllo sugli agenti contabili. Si tratta di un'occupazione che è stata più volte considerata di poca importanza dall'Organo di revisione di Comuni e Province; in realtà, l'adozione di specifiche e sistematiche tecniche di verifica, nei confronti di coloro i quali impiegano denaro pubblico, costituisce un efficace metodo di prevenzione di comportamenti illeciti.

Un altro documento di grande rilievo è il n.12 che riguarda il controllo sul rendiconto della gestione. In esso sono chiarite le verifiche contabili eseguite, i contenuti della relazione, la vigilanza sugli adempimenti successivi all'approvazione, il riscontro della corretta determinazione del risultato di amministrazione attraverso il rigoroso riaccertamento dei residui<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> L'art. 228 c. 3 del TUEL dispone che, prima dell'inserimento nel Conto del Bilancio, occorre procedere al riaccertamento di ogni residuo attivo e passivo formatosi nelle gestioni precedenti.

Il riaccertamento consiste nella revisione delle ragioni di mantenimento, in tutto od in parte, dei residui ed in particolare nel verificare se per i residui attivi sono soddisfatte le condizioni di cui all'art. 189 e per i residui passivi quelle dell'art. 190. Tale operazione è peraltro anche la fase conclusiva e più importante

Per quanto riguarda i controlli sull'indebitamento, il documento n. 13 elenca le condizioni di legge per assumere e rinegoziare mutui, nonché emettere prestiti obbligazionari.

Di particolare interesse è certamente anche il documento n.14 relativo ai controlli sugli Organismi partecipati.

Su questo tema, il Legislatore è intervenuto molte volte negli ultimi anni, attribuendo ai Revisori specifici compiti, come la vigilanza sul rispetto del contratto di Servizio per le società "in house" partecipate dall'Ente locale, l'asseverazione del trasferimento delle risorse umane e finanziarie alle società neo costituite. Con riferimento alle società "in house", esse sono assoggettate al Patto di Stabilità Interno secondo modalità da stabilire con decreto del Ministro per l'Interno, con l'obbligo per gli Enti locali di vigilare sul rispetto dei vincoli e delle regole derivanti dal Patto stesso. L'Organo di revisione, in particolare, deve esprimersi sul modello organizzativo e sul sistema di controllo interno che l'Ente ha adottato per la gestione e le verifiche dei propri Organismi partecipati. In particolare l'Ente stesso deve essere dotato di una struttura e di un'organizzazione idonea al corretto ed efficace monitoraggio della gestione dei propri Organismi partecipati, al fine di verificare e analizzare eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e di eseguire eventualmente le necessarie azioni correttive.

Il documento n. 15, infine, costituisce una guida alla verifica degli adempimenti tributari principali cui Comuni e Province devono ottemperare in veste di sostituti d'imposta e soggetti passivi IVA e Irap.

#### **4. Fasi dell'attività di revisione**

Come già discusso nel precedente capitolo, l'attività di revisione deve essere improntata ai criteri dettati dai Principi di revisione e di comportamento dell'Organo di revisione negli Enti locali, elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e pubblicati

---

anche per quanto riguarda la gestione di competenza; teoricamente infatti, se, in ogni esercizio, gli accertamenti e gli impegni rispettassero rigorosamente le disposizioni di legge per la loro costituzione, la gestione dei residui, quantomeno per la parte corrente e a parte alcune eccezioni, non dovrebbe generare grossi risultati. In realtà la situazione spesso è leggermente diversa. L'operazione di riaccertamento dei residui genera molte volte buona parte dell'avanzo dell'amministrazione; è perciò importante verificare i criteri e le modalità con cui tale operazione è stata eseguita.

nel dicembre 2011; si tratta di regole etico-professionali cui il revisore deve conformarsi nel formulare il proprio giudizio e il cui adempimento rappresenta l'elemento base per valutare il corretto svolgimento delle sue funzioni.

Per questo motivo, il diligente e corretto adempimento delle funzioni da parte dell'Organo di revisione, necessita di un'adeguata e attenta programmazione e organizzazione della propria attività, al fine di limitare il rischio di revisione<sup>60</sup>, vale a dire il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto.

Il compito del revisore diligente, quindi, è di ridurre tale rischio ad un livello accettabilmente basso, circoscrivendolo attraverso un'adeguata programmazione ed organizzazione della propria attività<sup>61</sup>.

Occorre precisare che l'attività di revisione in Enti locali è comunque attività "risk based", per tale motivo è opportuna, al riguardo, la precisazione contenuta al punto 16 del documento n. 2 "Funzione di vigilanza e controllo contabile", secondo cui l'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori o irregolarità in quanto è oggettivamente impossibile eseguire controlli analitici ed invasivi. È evidente che nella prassi aziendale, anche il miglior revisore non può mai escludere che un bilancio contenga errori significativi<sup>62</sup> ma deve seguire un percorso di revisione e reperire elementi probativi appropriati e sufficienti per concludere che "con ragionevole certezza" il bilancio sia conforme al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile e non contenga errori significativi.

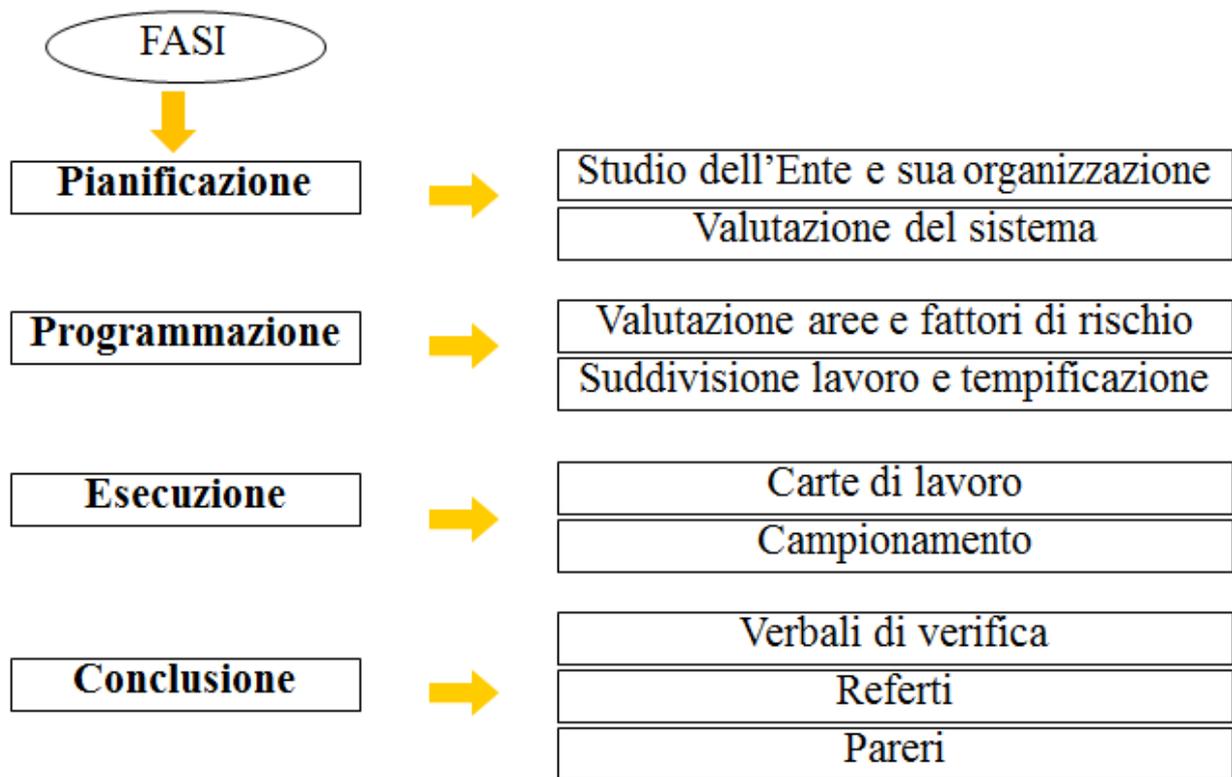
A tal fine, l'attività di revisione può essere programmata e organizzata in fasi secondo il seguente schema:

---

<sup>60</sup> Le componenti del rischio di revisione sono tre: il rischio intrinseco, il rischio di controllo e il rischio di individuazione. Il rischio intrinseco è la suscettibilità di un saldo di un conto o di una classe di operazioni di essere inesatti e di generare inesattezze significative in bilancio; il rischio di controllo è il rischio che un'inesattezza non sia individuata e corretta dal sistema di controllo interno; il rischio d'individuazione è invece il rischio che le procedure di revisione non evidenzino inesattezze significative.

<sup>61</sup> M. Mulazzani, *op. cit.*

<sup>62</sup> Quando si parla di significatività dell'errore, si fa riferimento a quell'informazione che se mancante o errata può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori (*stakeholders*) da prendere sulla base del bilancio.



Nella fase di pianificazione, il revisore è tenuto a esaminare e analizzare la struttura organizzativa dell'Ente, compreso il suo controllo interno, e il contesto in cui lo stesso opera, al fine di individuare eventuali criticità e rischi di errori significativi, sulla base degli elementi e delle informazioni acquisite attraverso la conoscenza dell'Ente stesso, e del contesto in cui opera.

Si tratta, quindi, di una fase in cui ne è analizzata e studiata l'organizzazione, sono acquisite, da parte del revisore, informazioni e conoscenze in merito, ad esempio, ai servizi erogati, al sistema amministrativo contabile, alla situazione dell'Ente in particolare con riferimento ai parametri di finanza pubblica (patto di stabilità, vincoli sul personale ecc.).

Il documento n.2, rubricato "Funzione di vigilanza e controllo contabile", nell'ambito della pianificazione dell'attività di revisione, prevede anche che, sulla base delle conoscenze acquisite e dei rischi identificati e valutati, l'Organo di revisione potrà redigere il Piano generale di controllo amministrativo e contabile e il programma di revisione.

Il Piano generale dei controlli amministrativi individua la strategia che i revisori intendono implementare in risposta ai rischi identificati e valutati.

I Programmi di revisione, invece, prevedono l'elenco dei controlli, test e sondaggi che il revisore dovrà porre in essere in ciascuna area amministrativa e contabile dell'Ente, al fine di acquisire i necessari e sufficienti elementi probativi a supporto dei propri pareri e relazioni.

Durante la fase di pianificazione della revisione, il revisore deve svolgere procedure di analisi comparative, che consistono nel raffrontare bilanci intermedi, indicatori di bilancio, margini e altri aggregati relativi a:

- 1) analoghi periodi di diversi anni;
- 2) dati della società confrontati con dati di settore;
- 3) scostamenti tra importi previsionali e importi a consuntivo.

Nell'ambito della revisione degli Enti locali, tali procedure sono di notevole aiuto per identificare rischi di errori e per indagare casi di inefficienza e inefficacia della gestione.

Un'analisi degli scostamenti tra bilancio di previsione e rendiconto consente, ad esempio, al revisore non solo di individuare eventuali errori in termini di congruità, compatibilità e attendibilità delle previsioni ma anche di puntualizzare eventuali inefficienze della gestione. L'andamento di alcune entrate e spese consente al revisore di verificare se vi sono scostamenti anomali o singolari che necessitano di essere indagati maggiormente.

Il revisore potrà, inoltre, effettuare anche un'analisi dei principali indicatori di bilancio, di efficienza ed efficacia dei servizi pubblici al fine di cogliere eventuali difformità e indagare sulle cause delle stesse.

Il revisore, evidenziate le anomalie e le incoerenze tra i dati oggetto di analisi comparativa, chiederà spiegazioni alla direzione dopo di che ricercherà adeguati e sufficienti elementi probativi.

Nella successiva fase di programmazione, sono individuate ed esaminate le aree e i fattori di rischio; l'attività di revisione è impostata sulla base di un progetto che prevede, in caso di Organo collegiale, la ripartizione delle funzioni, e i tempi e le modalità di conseguimento degli obiettivi prefissati.

Segue la fase operativa di esecuzione, nella quale sono svolte le procedure di revisione ritenute appropriate in relazione ai rischi identificati nella precedente fase.

Tale fase, finalizzata all'acquisizione degli elementi necessari affinché l'Organo di revisione possa esprimere il proprio giudizio, si avvale di verifiche periodiche volte ad accertare il rispetto di leggi, statuti, regolamenti e principi contabili e ad analizzare le procedure relative al sistema contabile-amministrativo e le modalità di controllo previste.

Il revisore, quindi, dovrà valutare l'efficacia del sistema di controllo interno sulla base delle informazioni ottenute tramite sondaggi o interviste ai responsabili di settori o unità operative o anche attraverso conferme esterne<sup>63</sup> o conte fisiche<sup>64</sup>. I nuovi principi di revisione negli Enti locali

---

<sup>63</sup> Il Documento n.505 dispone che: *“Si definisce “conferma esterna” il processo di acquisizione e di valutazione degli elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una terza parte in risposta ad*

richiamano espressamente, in alcuni passaggi, gli strumenti di revisione e i conseguenti elementi probativi tipici della revisione aziendale quali appunto, le conferme esterne, le conte fisiche, le indagini ovvero interviste presso responsabili.

Il revisore, inoltre, deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione al fine di fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di bilancio; deve, quindi, porre in essere procedure di revisione la cui natura, tempistica ed estensione sia in funzione delle ragioni poste a base della loro valutazione, acquisendo elementi probativi idonei.

Allo scopo si prevedono due tipologie di controlli: i controlli di conformità, volti ad acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno, e i controlli di validità, finalizzati ad acquisire elementi probativi sui dati di bilancio.

Inoltre, nella revisione degli Enti locali, durante la fase di esecuzione, il campionamento è un'importante procedura di revisione, così come disposto dall'art. 239 del TUEL.

Inoltre il documento CNDCEC n. 2, dispone che le tecniche di campionamento debbano garantire che i campioni individuati siano qualitativamente e quantitativamente rappresentativi e significativi. Per questo motivo, occorre che il campionamento sia collegato al rischio individuato, e la dimensione del campione dovrà essere direttamente proporzionale al rischio valutato e rappresentativo della popolazione. Il revisore potrà ricorrere sia a tecniche di campionamento statistico che soggettive.

Nel campionamento statistico, gli elementi del campione presentano tutti una probabilità definita di essere selezionati e il revisore potrà, inoltre, inferire gli errori trovati sull'intera popolazione. Il campionamento statistico è sicuramente preferibile quando bisogna campionare elementi su una popolazione molto frazionata e piuttosto omogenea.

Nel caso del campionamento a giudizio del revisore le procedure di selezione e la dimensione del campione derivano dal giudizio professionale dello stesso.

L'uso di quest'ultima tipologia di campionamento non permette l'estrapolazione dei risultati a tutto l'universo, ma indica solo gli eventuali errori rilevati nel campione fornendo indicazioni al revisore circa la necessità o meno di estendere ulteriormente i controlli per formarsi un ragionevole convincimento.

---

*una richiesta di informazioni su aspetti di una determinata voce, operazione o informazione che incidono su asserzioni formulate dalla direzione nel bilancio. Nel decidere in quale misura ricorrere alle conferme esterne, il revisore valuta le caratteristiche dell'ambiente in cui opera l'entità sottoposta a revisione e il comportamento dei potenziali destinatari nel rispondere alle richieste di conferma diretta”.*

<sup>64</sup> La partecipazione del revisore alla conta fisica delle merci rappresenta una procedura di revisione obbligatoria, finalizzata alla verifica dell'esistenza delle stesse.

In ogni caso il revisore dovrà operare il campionamento in modo tale che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata.

A tale scopo il revisore dell'Ente locale potrà senz'altro far riferimento al Principio di revisione 530 che evidenzia come procedere alla definizione del campione, al suo dimensionamento, alla proiezione degli errori e alla valutazione dei risultati.

Ciò che è importante sottolineare ai nostri fini è che il revisore deve:

- 1) determinare una dimensione del campione tale da ridurre il rischio di campionamento<sup>65</sup> a un livello sufficientemente basso;
- 2) selezionare gli elementi del campione in maniera tale che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata;
- 3) dimensionare il campione mediante applicazione di una formula statistica o mediante l'esercizio del giudizio professionale.

I principali metodi di selezione dei campioni citati nel Principio di revisione 530 sono la selezione:

- 1) casuale;
- 2) sistematica;
- 3) accidentale, in cui il revisore non segue nessuna tecnica strutturata, ma dovrebbe evitare qualsiasi distorsione consapevole o prevedibile.

Le operazioni eseguite devono essere documentate e risultare dai verbali o dalle carte di lavoro.

Infatti, il documento n. 2 del CNDCEC dispone 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”*.

I nuovi principi di revisione, approvati dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel dicembre 2011, richiamano in più parti le carte di

---

<sup>65</sup> Il rischio di campionamento deriva dalla possibilità che le conclusioni raggiunte sulla base di un campione possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte sull'intera popolazione. Esistono due tipologie di rischio di campionamento: 1) il rischio che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio di controllo sia inferiore rispetto a quello realmente esistente, nel caso di procedure di validità, che non esista un errore rilevante dove invece esiste; questa tipologia di rischio ha effetti sull'efficacia della revisione e può condurre a un giudizio inappropriato sul bilancio; 2) il rischio che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio di controllo sia superiore rispetto a quello realmente esistente, nel caso di procedure di validità, che esista un errore rilevante laddove invece non esiste. Quest'ultimo rischio ha effetti sull'efficienza della revisione e conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo al fine di stabilire se le conclusioni inizialmente raggiunte siano corrette o meno.

lavoro e in particolare dispongono che tutte le funzioni di vigilanza contabile debbano essere documentate dalle carte di lavoro e che solo al termine di un processo di revisione, il revisore potrà esprimere un motivato giudizio.

Le carte di lavoro sono importanti per documentare i processi logici e sistematici e gli elementi probativi<sup>66</sup> raccolti, attraverso i quali si è giunti alla formulazione del parere.

L'ultima fase è quella relativa alla conclusione dell'attività di revisione, durante la quale sono elaborati i verbali di verifica, i pareri o i referti in caso si siano riscontrate gravi irregolarità di gestione.

## **5. La relazione al rendiconto**

La lettera d) dell'art. 239 del Tuel disciplina la funzione più delicata che il Collegio dei revisori deve affrontare.

Si tratta della relazione al progetto di rendiconto approvato dalla Giunta, e rappresenta il documento di sintesi di tutta l'attività svolta dal Collegio nel corso dell'esercizio.

In tale relazione i revisori, oltre a certificare la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, esprimono suggerimenti al Consiglio.

La relazione del Collegio dei revisori si articola secondo lo schema predisposto dalla commissione interprofessionale e include i seguenti tre paragrafi:

- 1) Giudizio sulla coerenza e attendibilità del rendiconto rispetto alle risultanze della gestione;
- 2) Indicazione dei rilievi e delle proposte al fine di conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione;
- 3) Risultati della collaborazione con il Consiglio nelle funzioni di controllo e d'indirizzo.

L'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione determina l'espressione del cosiddetto giudizio professionale in cui i revisori verificano che il rendiconto esprima correttamente i dati contabili generati dalla gestione.

Tale giudizio comprende l'elenco dei documenti analizzati, la dichiarazione d'indipendenza e professionalità dei revisori, l'elenco delle fattispecie significative riscontrate, l'elenco delle eventuali raccomandazioni e le conclusioni.

---

<sup>66</sup>Gli elementi probativi rappresentano le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale. Essi si ottengono da un'appropriata combinazione di procedure di conformità e procedure di validità.

La legge precisa che il Collegio dei revisori non è tenuto ad attestare semplicemente la corrispondenza del rendiconto alle risultanze delle scritture contabili, ma è richiesto ulteriormente che il rendiconto evidenzi il risultato della gestione.

La relazione è articolata nel seguente modo:

- 1) elencazione dei documenti caratterizzanti il rendiconto e che sono stati oggetto di esame;
- 2) dichiarazione che il Collegio abbia svolto la sua attività di controllo contabile con professionalità e in assoluta indipendenza nei confronti delle persone che definiscono gli atti e le operazioni dell'ente;
- 3) elenco delle eventuali situazioni significative riscontrate, accertate e documentate, indicando quali di esse danno luogo a una riserva o eccezione.
- 4) elenco delle eventuali raccomandazioni;
- 5) conclusioni, che possono essere:
  - A) positive;
  - B) positive con riserva;
  - C) positive con eccezioni;
  - D) positive con riserve ed eccezioni;
  - E) negative.

Nel caso in cui la relazione contenga delle riserve, l'Organo di revisione dirimerà le incertezze sottostanti e, ove ne ravvisi la necessità, informerà il Consiglio dell'Ente sugli eventuali fatti gravi che dovessero emergere.

Per quanto riguarda i termini entro cui deve essere redatta la relazione, l'art. 239 del TUEL prevede che l'Organo di revisione ha almeno 20 giorni per l'esame dello schema di rendiconto e la redazione della relazione. La proposta al rendiconto, con i relativi allegati, è a disposizione dell'Organo Consiliare almeno 20 giorni prima della seduta di approvazione, nella quale si tiene motivatamente conto della relazione del Collegio di revisione.

## **6. Il processo di asseverazione previsto dalle “Linee Guida per la Rendicontazione Sociale negli Enti locali”**

L'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali ha emanato nel 2007 le “Linee Guida per la Rendicontazione Sociale negli Enti locali”, le quali sono state elaborate al fine di fornire maggiore credibilità ed affidabilità al bilancio sociale. Nella sezione “Asseverazione”

prevedono che sia emessa una relazione finale contenente il giudizio professionale di un organo di revisione indipendente in merito alle informazioni incluse nel bilancio sociale.

Si tratta di un giudizio che precede la pubblicazione del bilancio sociale e che deve certificare la veridicità e l'attendibilità delle informazioni e che il processo di rendicontazione sia conforme a quanto previsto dalle linee guida. In questo modo, l'asseverazione permette la parziale riduzione del rischio di autoreferenzialità del bilancio sociale e di accrescere complessivamente l'attendibilità dell'informazione comunicata<sup>67</sup>.

L'Asseverazione, secondo le Linee Guida, deve essere effettuata:

- 1) dall'Organo di revisione dell'Ente, con riferimento alla veridicità e attendibilità dei dati patrimoniali, economici e finanziari indicati, e alla coerenza del bilancio sociale relativamente ai principali documenti di programmazione e rendicontazione dell'Ente;
- 2) dall'Organo di revisione dell'Ente o da una società di revisione, con riferimento al giudizio sulla veridicità del bilancio sociale predisposto, sull'affidabilità del processo che ha condotto alla redazione del documento e sulla significatività e sulla rilevanza delle informazioni riportate.

Durante lo svolgimento di tale attività, il revisore è tenuto a rispettare i requisiti d'indipendenza sostanziale e formale, così come disposto dai principi di revisione nazionali e internazionali. È previsto che, al fine di salvaguardare il requisito d'indipendenza, l'Ente locale non possa rivolgersi per nessun motivo agli eventuali consulenti esterni che abbiano preso parte alla redazione del medesimo documento.

Al fine dell'accettazione dell'incarico da parte del revisore, si prevede che sia individuato il soggetto responsabile dei contenuti del documento, al quale il revisore trasmette le considerazioni espresse nella relazione finale; si precisa, tuttavia, con riferimento agli Enti locali, che il soggetto cui indirizzare la relazione finale è il Consiglio.

Il documento, oggetto di asseverazione, deve essere analizzato in relazione ai seguenti principi:

- 1) postulati generali del sistema di bilancio, così come evidenziati nel documento "Finalità e postulati dei principi contabili degli Enti locali"<sup>68</sup>;
- 2) il DPCM 17 febbraio 2006 sulla "Rendicontazione sociale nelle Amministrazioni pubbliche";
- 3) le linee guida "La rendicontazione sociale negli Enti locali", emanate dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali.

---

<sup>67</sup> Cfr. A. Borghi-P. Criso-G. Farneti, *Enti locali 2011 – Bilanci – Gestione – Controllo – Servizi*, Ipsa Editore, 2011

<sup>68</sup> Per maggiori dettagli sul documento si veda il capitolo 1 del presente lavoro.

Le “Linee Guida per la Rendicontazione Sociale negli Enti locali” prevedono che, nello svolgimento del servizio di asseverazione, il revisore debba far riferimento alle indicazioni dell’*International Standard on Assurance Engagement 3000 (ISAE 3000)*, emanato dall’*International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)*.

Il revisore dovrà concludere il proprio lavoro con l’emissione di una relazione finale, che contiene la sua opinione professionale in merito alle informazioni e ai dati inclusi nel documento analizzato ed esaminato.

Tale relazione include diversi elementi:

- 1) il titolo che specifichi espressamente che si tratta di una relazione riguardante il processo di asseverazione del bilancio sociale;
- 2) i soggetti destinatari della relazione;
- 3) l’indicazione del documento oggetto di asseverazione e delle responsabilità di coloro che hanno redatto il medesimo;
- 4) i criteri previsti per la valutazione del documento;
- 5) l’indicazione che la relazione è stata redatta in maniera conforme allo *standard* internazionale *International Standard on Assurance Engagement 3000 (ISAE 3000)*.
- 6) una sintesi dell’attività svolta che consenta al lettore e ai destinatari della relazione di comprendere il grado di affidabilità delle verifiche effettuate;
- 7) l’espressione del giudizio di veridicità e attendibilità dei dati economici, finanziari e patrimoniali esposti;
- 8) l’espressione del giudizio di veridicità, attendibilità e affidabilità del documento;
- 9) il nome e la sottoscrizione del revisore che ha svolto l’attività di asseverazione;
- 10) la data e il luogo di emissione.

Il giudizio finale del revisore, secondo le “Linee Guida”, può assumere diverse configurazioni:

- 1) giudizio senza rilievi;
- 2) giudizio con rilievi;
- 3) giudizio negativo;
- 4) dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Il revisore esprime un giudizio senza rilievi se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione. Nell’ambito di tale giudizio gli elementi probativi raccolti inducono a ritenere che il bilancio sociale rappresenti in maniera veritiera e corretta la situazione dell’Ente locale.

Inoltre, il revisore deve emettere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo qualora le limitazioni e le restrizioni derivanti dalle circostanze dell'indagine, dai soggetti responsabili del bilancio sociale, siano tali da non consentire la corretta raccolta di elementi probativi necessari al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, o anche qualora gli indicatori e le informazioni contenute nel bilancio sociale non presentino un accettabile livello di significatività e rilevanza.

Ancora, emette un giudizio negativo, quando giudica che gli effetti derivanti dalla non corretta applicazione dei criteri contabili o dall'inadeguatezza dell'informazione resa siano così rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso.

Infine, qualora il revisore giudichi i possibili effetti delle limitazioni alle procedure di revisione così rilevanti da far mancare elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio, si dichiarerà impossibilitato a esprimere un giudizio.

È opportuno ricordare che il revisore può esporre un richiamo di informativa, riportando tutte quelle informazioni di particolare rilevanza che, per quanto già esposte dagli amministratori all'interno del bilancio, meritino di essere richiamate all'attenzione degli utilizzatori dello stesso.

## **CASE STUDY: IL BILANCIO CONSUNTIVO DEL COMUNE DI AVELLINO**

Il Comune di Avellino, centro di quasi 60.000 abitanti, capoluogo della provincia omonima, situato nel cuore della Regione Campania, si è da sempre distinto per essere stato particolarmente attento alle innovazioni, orientato al miglioramento continuo dei servizi erogati e al soddisfacimento dei bisogni del cittadino-utente.

Lo testimoniano le innumerevoli iniziative intraprese negli ultimi anni, finalizzate a coinvolgere i cittadini nelle decisioni dell'Amministrazione comunale. Un Comune con così tanta propensione all'innovazione e al miglioramento, non poteva non implementare al suo interno un sistema di controllo di gestione che gli consentisse di raggiungere nel modo più efficace ed efficiente possibile gli obiettivi prefissati in sede di pianificazione.

Aver avuto la possibilità di esaminare il lavoro svolto dal Collegio dei Revisori nell'analisi e verifica del bilancio consuntivo del Comune di Avellino, mi ha consentito di conoscere meglio il funzionamento dell'Ente locale e di capire le difficoltà che si possono presentare nel programmare un efficace ed efficiente sistema di controllo di gestione.

In generale esiste una condizione di forte difficoltà nell'affermazione di un tale sistema, legata proprio all'impatto che lo stesso può avere, non solo sulla organizzazione e sulla struttura del Comune, ma anche sulla mentalità delle persone che in esso operano. Proprio per questo, se non ne viene percepita l'importanza e l'efficacia, esso diventa quasi del tutto privo di effetto.

Fortunatamente, gli aspetti positivi che il controllo di gestione offre sono stati compresi e positivamente valutati sia dagli Amministratori che dai dipendenti del Comune di Avellino, che in maniera encomiabile, hanno fattivamente collaborato, facilitando la fase di avvio del sistema. E' stato questo un momento particolarmente delicato in quanto, come precedentemente affermato, il controllo di gestione coinvolge non solo l'intera organizzazione comunale, ma ha anche notevoli implicazioni verso la struttura esterna dell'Ente, essendo i cittadini o, più in generale, la società civile, soggetti coinvolti, in quanto valutatori finali dell'efficacia dell'azione amministrativa. Prima di analizzare il lavoro di analisi e verifica che ha accompagnato la mia esperienza presso il Comune di Avellino, è opportuno evidenziare l'importanza e il significato del contenuto del bilancio consuntivo, nonché le particolarità dello stesso rispetto al bilancio previsionale.

Mentre il bilancio di previsione, nel tracciare le linee guida dell'azione di governo, nell'individuare obiettivi e programmi in relazione alle risorse, svolge un'azione essenzialmente di programmazione e di autorizzazione, il consuntivo o, meglio, il rendiconto della gestione, invece,

rappresenta il momento conclusivo del processo programmatico, e consente il controllo e la valutazione a posteriori dei risultati raggiunti, rappresentando un formidabile strumento di valutazione politica e di verifica dell'operato di un'Amministrazione.

“Rendere conto della gestione” è esplicitare in termini chiari le linee di programma condotte e fornire informazioni dettagliate sulla situazione economico-finanziaria dell'Ente, definendo con precisione gli obiettivi raggiunti, giustificando quelli falliti, fornendo in maniera chiara e comprensibile i dati sull'andamento economico dell'Ente e sui flussi finanziari.

Il bilancio consuntivo o rendiconto è quindi il documento con cui la Giunta rendiconta e certifica, alla fine dell'anno, le spese e le entrate effettivamente sostenute per la gestione dell'Ente Comunale di fronte al Consiglio, che ha la competenza per l'approvazione definitiva.

Si tratta di una sintesi di fine periodo che serve a rendere conto alla comunità del corretto utilizzo delle risorse a disposizione del Comune.

Il 1° gennaio 2015, anche per il Comune di Avellino, è stata una data cruciale per l'ordinamento contabile degli Enti locali: da quel momento, per effetto dell'armonizzazione, l'imputazione contabile delle poste di entrata e di spesa non poteva più avvenire in funzione della regola della competenza finanziaria (legata all'aspetto giuridico) bensì in funzione della nuova regola della competenza finanziaria potenziata (destinata a integrare l'aspetto giuridico con la dimensione temporale). Tale criterio, nel documento finanziario, ha trovato inizialmente applicazione per gli impegni e accertamenti assunti a partire dal 2015, e ha orientato e innovato le operazioni propedeutiche all'applicazione dei nuovi principi contabili e all'adozione degli schemi di bilancio armonizzato, tra cui quelle di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi unite alla determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità e ha sottolineato, al contempo, le criticità che potrebbero emergere da un'attuazione non coerente dei principi contabili, alla luce delle finalità della nuova riforma e dell'impatto sul procedimento amministrativo.

Il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e l'istituzione di un “idoneo” Fondo crediti di dubbia esigibilità hanno costituito, per l'Ente, strumenti basilari per l'avvio della nuova contabilità e per la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica.

Tali operazioni straordinarie, condotte secondo i principi di prudenza ed effettività, sono servite a far emergere il reale stato di salute finanziaria delle pubbliche amministrazioni.

Si è trattato di un'occasione irripetibile per rendere più leggibili i conti, un'attività che ha coinvolto non solo le strutture tecniche delle amministrazioni, ma anche nel suo complesso la responsabilità della classe dirigenziale e politica.

Tutto ciò ha implicato una profonda revisione del sistema informativo contabile, un'adeguata organizzazione degli uffici e dei sistemi operativi e un'adeguata formazione.

La fase della rendicontazione è una fase tecnica, fatta di cifre e numeri, ma che rappresenta anche un documento dal contenuto fortemente politico, che ha permesso al Consiglio Comunale di esercitare la sua legittima attività d'indirizzo e controllo.

Nel documento è evidenziato se le risorse sono state ottenute e utilizzate in conformità al bilancio di previsione e nel rispetto delle normative vigenti in materia.

Esso ha consentito di misurare il raggiungimento degli obiettivi e della realizzazione dei programmi previsionali, di valutare i risultati definitivi della gestione economica relativa all'anno precedente e gli effetti socialmente rilevanti.

Al conto consuntivo sono stati allegati l'elenco dei residui attivi e passivi, la relazione della Giunta e la relazione del Collegio dei Revisori dei Conti.

La relazione della Giunta evidenzia le valutazioni di efficacia e di efficienza dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in relazione ai programmi e costi sostenuti. Mostra i criteri di valutazione del patrimonio e delle relative componenti economiche ed evidenzia i principali scostamenti intervenuti rispetto alle previsioni, motivando le cause che li hanno determinati.

La Relazione del Collegio dei Revisori contiene un'analisi dei documenti predisposti dal Servizio Finanziario dell'Ente ed esprime il proprio parere sul conto consuntivo. Preventivamente è stata necessaria la verifica dell'avvenuto riaccertamento, da parte dell'Ente, dei residui attivi e passivi, ovvero la verifica e revisione delle ragioni del mantenimento degli stessi, in tutto o in parte, nel conto del bilancio.

Essa attesta la corrispondenza del documento alle scritture contabili, agli accertamenti eseguiti e alle risultanze di gestione. Inoltre sulla base delle verifiche e degli accertamenti eseguiti nel corso dell'esercizio amministrativo, esprime pareri, osservazioni e proposte al fine di conseguire una migliore efficienza, economicità ed efficacia della gestione.

Con riferimento al Comune di Avellino, l'Organo di revisione composto dal Dott. Ottavio Barretta, dal Rag. Antonio Pellegrino e dal Dott. Antonio Savino, ha esaminato lo schema di rendiconto dell'esercizio finanziario 2014, unitamente agli allegati di legge, e la proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione 2014 operando nel rispetto delle seguenti disposizioni normative:

- 1) D.lgs. 18 agosto 2000, n.267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali;
- 2) D.P.R. 31 gennaio 1996, n.194;
- 3) statuto e regolamento di contabilità dell'Ente;
- 4) principi contabili per gli Enti locali;

5) principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali approvati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili;

Inoltre, all'unanimità dei voti, ha approvato la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione 2014 e sullo schema di rendiconto per l'esercizio finanziario 2014 del Comune di Avellino.

Il Collegio ha preso atto che l'Ente, avvalendosi della facoltà di cui all'articolo 232 del TUEL, nell'anno 2014, ha adottato un sistema di contabilità semplificato, con tenuta della sola contabilità finanziaria e l'utilizzo del conto del bilancio per costruire a fine esercizio, attraverso la conciliazione dei valori e rilevazioni integrative, il conto economico e il conto del patrimonio; ha, inoltre, constatato che il rendiconto è stato compilato secondo i principi contabili degli Enti locali. È stato rilevato anche che: 1) durante l'esercizio le funzioni sono state svolte in ottemperanza alle competenze contenute nell'articolo 239 del TUEL avvalendosi per il controllo di regolarità amministrativa e contabile di tecniche motivate di campionamento; 2) il controllo contabile è stato svolto in assoluta indipendenza soggettiva e oggettiva nei confronti delle persone che determinano le operazioni e gli atti dell'Ente; 3) le funzioni richiamate e i relativi pareri espressi dall'Organo di revisione sono dettagliatamente riportate nei verbali; 4) le irregolarità non sanate, i principali rilievi e suggerimenti espressi durante l'esercizio sono evidenziati nell'apposita sezione della relazione al rendiconto.

Pertanto, alla luce di rilevazioni, il Collegio ha riportato all'interno della relazione i risultati dell'analisi e le attestazioni sul rendiconto per l'esercizio 2014.

L'Organo di revisione ha verificato utilizzando, ove consentito, motivate tecniche di campionamento:

- la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di leggi e regolamentari;
- la corrispondenza tra i dati riportati nel conto del bilancio con quelli risultanti dalle scritture contabili;
- il rispetto del principio della competenza finanziaria nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni;
- la corretta rappresentazione del conto del bilancio nei riepiloghi e nei risultati di cassa e di competenza finanziaria;
- la corrispondenza tra le entrate a destinazione specifica e gli impegni di spesa assunti in base alle relative disposizioni di legge;
- l'equivalenza tra gli accertamenti di entrata e gli impegni di spesa dei capitoli relativi ai servizi per conto terzi;

- il rispetto dei limiti di indebitamento e del divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle d'investimento;
- il rispetto del patto di stabilità;
- il rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale e dei vincoli sulle assunzioni;
- il rispetto dei vincoli di spesa per acquisto di beni e servizi;
- i rapporti di credito e debito al 31/12/2014 con le società partecipate, nei limiti delle informazioni assunte in autonomia presso l'Ente e al parziale riscontro di alcune partecipate, nonché il prospetto allegato alla Delibera di Giunta del Responsabile del Servizio Finanziario;
- la corretta applicazione da parte degli organismi partecipati della limitazione alla composizione agli Organi e ai compensi;
- che l'Ente ha provveduto alla verifica degli obiettivi e degli equilibri finanziari ai sensi dell'articolo 193 del TUEL in data 20/09/2014, con delibera n.280;
- che l'Ente ha riconosciuto debiti fuori bilancio per euro 10.160.100,15 e che detti atti sono stati trasmessi alla competente Procura della Sezione Regionale della Corte dei Conti ai sensi dell'articolo 23 della legge 289/2000, comma 5;
- l'adempimento degli obblighi fiscali relativi a: I.V.A., I.R.A.P., sostituti d'imposta;
- che i responsabili dei servizi hanno provveduto a effettuare il riaccertamento dei residui.

Inoltre, l'Organo di revisione, in riferimento alla gestione finanziaria, ha rilevato e attestato che:

- sono risultati emessi n. 4889 reversali e n. 5864 mandati;
- i mandati di pagamento sono risultati emessi in forza di provvedimenti esecutivi e sono stati regolarmente estinti;
- gli utilizzi, in termini di cassa, di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti sono stati effettuati nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 195 del TUEL e al 31/12/2014 risultano totalmente reintegrati;
- il ricorso all'indebitamento è stato effettuato nel rispetto dell'articolo 119 della Costituzione e degli articoli 203 e 204 del TUEL, rispettando i limiti di cui al primo comma del citato articolo 204;
- gli agenti contabili, in attuazione degli articoli 226 e 233 del TUEL, hanno reso il conto della loro gestione entro il 30 gennaio 2015, hanno allegato i documenti previsti;
- la Banca Popolare di Bari, tesoriere dell'Ente, ha reso entro il 30/01/2015 il conto alla data del 31/12/2014;
- dal suddetto conto è emersa la regolarità delle riscossioni e dei pagamenti, sia in conto competenza che in conto residui, con l'accertata corrispondenza delle riscossioni e risulta una differenza nei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate pari ad € 36.105,16.



| <b>Entrate a destinazione specifica</b>                          |                     |                     |
|--|---------------------|---------------------|
|  |                     |                     |
|  | 8                   |                     |
|  | <b>Entrate</b>      | <b>Spese</b>        |
| Per funzioni delegate dalla Regione                              |                     |                     |
| Per fondi comunitari ed internazionali                           |                     |                     |
| Per contributi in c/capitale dallo Stato                         | 495.380,00          | 495.380,00          |
| Per contributi in c/capitale dalla Regione                       | 4.394.401,31        | 4.394.401,31        |
| Per contributi in c/capitale dalla Provincia                     |                     |                     |
| Per contributi straordinari                                      |                     |                     |
| Per monetizzazione aree standard                                 | 5.876,55            | 5.876,55            |
| Per proventi alienazione alloggi e.r.p.                          | 532.703,33          | 532.703,33          |
| Per proventi concessioni edilizie                                | 1.130.360,20        | 1.130.360,20        |
| Per sanzioni amministrative pubblicità                           |                     |                     |
| Per imposta pubblicità sugli ascensori                           |                     |                     |
| Per sanzioni amministrative codice della strada(parte vincolata) |                     |                     |
| Per proventi parcheggi pubblici                                  |                     |                     |
| Per contributi c/impianti  |                     |                     |
| Per mutui  | 1.649.623,37        | 1.649.623,37        |
| <b>Totale</b>  | <b>8.208.344,76</b> | <b>8.208.344,76</b> |

Tuttavia, al risultato di gestione 2014 hanno contribuito le seguenti entrate correnti e spese correnti di carattere eccezionale e non ripetitivo:

| <b>entrate e spese non ripetitive</b>  |                     |
|--|---------------------|
|  |                     |
|  | 9                   |
| <b>Entrate eccezionali correnti o in c/capitale destinate a spesa corrente</b> |                     |
| <b>Tipologia</b>   | <b>Accertamenti</b> |
| Contributo rilascio permesso di costruire                                      |                     |
| Contributo sanatoria abusi edilizi e sanzioni                                  | 2.089.238,00        |
| Recupero evasione tributaria   | 1.710.154,73        |
| Entrate per accensione di prestiti   |                     |
| Canoni concessori pluriennali  |                     |
| Sanzioni per violazioni al codice della strada                                 |                     |
| Consultazioni elettorali   | 213.243,31          |
|  |                     |
| <b>Totale entrate</b>  | <b>4.012.636,04</b> |
| <b>Spese correnti straordinarie finanziate con risorse eccezionali</b>         |                     |
| <b>Tipologia</b>   | <b>Impegni</b>      |
| Consultazioni elettorali o referendarie locali                                 | 213.243,31          |
| Ripiano disavanzi aziende riferiti ad anni pregressi                           |                     |
| Oneri straordinari della gestione corrente                                     | 3.799.392,73        |
| Spese per eventi calamitosi  |                     |
| Sentenze esecutive ed atti equiparati  |                     |
| Altre (da specificare)   |                     |
| <b>Totale spese</b>  | <b>4.012.636,04</b> |
| <b>Sbilancio entrate meno spese non ripetitive</b>                             | <b>0,00</b>         |

L'Organo di revisione ha evidenziato come il risultato di Amministrazione dell'esercizio 2014, presenta un avanzo<sup>69</sup> di euro 23.777.436,64, come risulta dai seguenti elementi:

| risultato di amministrazione                                    |                |               | 10                   |
|---|----------------|---------------|----------------------|
|   | In conto       |               | Totale               |
|   | RESIDUI        | COMPETENZA    |                      |
| Fondo di cassa al 1° gennaio 2014                               |                |               | 9.282.853,19         |
| RISCOSSIONI   | 30.033.529,78  | 44.839.852,24 | 74.873.382,02        |
| PAGAMENTI   | 34.298.982,62  | 36.703.143,99 | 71.002.126,61        |
| <b>Fondo di cassa al 31 dicembre 2014</b>                       |                |               | <b>13.154.108,60</b> |
| PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre |                |               | 36.105,16            |
| <i>Differenza</i>   |                |               | 13.118.003,44        |
| RESIDUI ATTIVI  | 191.514.159,03 | 35.538.984,52 | 227.053.143,55       |
| RESIDUI PASSIVI   | 176.064.600,14 | 40.329.110,21 | 216.393.710,35       |
| <i>Differenza</i>   |                |               | 10.659.433,20        |
| <b>Avanzo al 31 dicembre 2014</b>                               |                |               | <b>23.777.436,64</b> |

Pertanto, tale risultato nell'ultimo triennio ha avuto la seguente evoluzione:

| evoluzione risultato amministrazione |               |               |               | 11 |
|--------------------------------------|---------------|---------------|---------------|----|
|                                      | 2012          | 2013          | 2014          |    |
| Risultato di amministrazione (+/-)   | 16.668.405,41 | 27.981.655,95 | 23.777.436,64 |    |
| di cui:                              |               |               |               |    |
| a) Vincolato                         |               | 10.173.057,74 | 15.052.081,87 |    |
| b) Per spese in conto capitale       |               | 299.602,60    | 6.211.353,49  |    |
| c) Per fondo ammortamento            |               |               |               |    |
| d) Per fondo svalutazione crediti    |               |               |               |    |
| e) Non vincolato (+/-) *             | 16.668.405,41 | 17.508.995,61 | 2.514.001,28  |    |

<sup>69</sup> Il risultato di Amministrazione, che può essere positivo, e in questo caso si parlerà di avanzo di Amministrazione, o negativo, e allora si parlerà di disavanzo di Amministrazione, è la conseguenza, molto semplicemente del risultato della gestione di competenza e della gestione residui; la somma algebrica dei due dati permette di ottenere il valore complessivo.

Esprime, quindi, l'equilibrio tra la ricchezza che l'Ente ottiene in relazione ai suoi poteri sovraordinati e la ricchezza impiegata per lo svolgimento delle sue funzioni e il perseguimento dei propri obiettivi.

Il risultato di Amministrazione mostra se le disponibilità liquide esistenti a una certa data (fondo cassa), unitamente agli importi che l'Ente ha diritto di incassare (residui attivi), sono sufficienti a coprire le somme che l'Ente stesso è obbligato a pagare (residui passivi).

Esso, inoltre, deve essere tenuto distinto dal risultato di gestione che, invece, attiene esclusivamente alla gestione di competenza e, quindi, alla differenza tra accertamenti e impegni.

ed è stato utilizzato esclusivamente per la copertura delle spese in c/capitale:

|   |                  |                                |                            |                           |                      | 11a               |
|---|------------------|--------------------------------|----------------------------|---------------------------|----------------------|-------------------|
| Applicazione dell'avanzo nel 2014                 | Avanzo vincolato | Avanzo per spese in c/capitale | Avanzo per fondo di amm.to | Fondo svalutaz. crediti * | Avanzo non vincolato | Totale            |
| Spesa corrente                                    | 0,00             |                                |                            |                           | 0,00                 | 0,00              |
| Spesa corrente a carattere non ripetitivo         |                  |                                |                            |                           | 0,00                 | 0,00              |
| Debiti fuori bilancio                             |                  |                                |                            |                           | 0,00                 | 0,00              |
| Estinzione anticipata di prestiti                 |                  |                                |                            |                           | 0,00                 | 0,00              |
| Spesa in c/capitale                               |                  | 299.062,60                     |                            |                           | 0,00                 | 299.062,60        |
| Reinvestimento quote accantonate per ammortamento |                  |                                | 0,00                       |                           |                      | 0,00              |
| altro   |                  |                                |                            | 0,00                      | 0,00                 | 0,00              |
| <b>Totale avanzo utilizzato</b>                   | <b>0,00</b>      | <b>299.062,60</b>              | <b>0,00</b>                | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>          | <b>299.062,60</b> |

È stato evidenziato come la conciliazione tra il risultato della gestione di competenza e il risultato di Amministrazione scaturisce dai seguenti elementi:

|   |  |                      |
|---|--|----------------------|
| Riscontro risultati della gestione                              |  |                      |
|   |  | 12                   |
| <b>Gestione di competenza</b>                                   |  | <b>2014</b>          |
| Totale accertamenti di competenza (+)                           |  | 80.378.836,76        |
| Totale impegni di competenza (-)                                |  | 77.032.254,20        |
| <b>SALDO GESTIONE COMPETENZA</b>                                |  | <b>3.346.582,56</b>  |
| <b>Gestione dei residui</b>                                     |  |                      |
| Maggiori residui attivi riaccertati (+)                         |  | 709,78               |
| Minori residui attivi riaccertati (-)                           |  | 28.439.599,08        |
| Minori residui passivi riaccertati (+)                          |  | 20.924.192,57        |
| <b>SALDO GESTIONE RESIDUI</b>                                   |  | <b>-7.514.696,71</b> |
| <b>Riepilogo</b>  |  |                      |
| SALDO GESTIONE COMPETENZA                                       |  | 3.346.582,56         |
| SALDO GESTIONE RESIDUI  |  | -7.514.696,71        |
| AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI APPLICATO                            |  | 299.602,60           |
| AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI NON APPLICATO                        |  | 27.682.053,35        |
| PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre |  | -36.105,16           |
| <b>AVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31.12.2014</b>                  |  | <b>23.777.436,64</b> |

Un'ulteriore verifica ha riguardato il rispetto del patto di stabilità interno, ed è stato rilevato che l'Ente si è conformato agli obiettivi del patto per l'anno 2014 stabiliti dall'articolo 31 della Legge 183/2011, avendo registrato i seguenti risultati rispetto agli obiettivi programmati di competenza mista:

|   | 14 | Anno 2009            |
|---|----|----------------------|
| SPESE CORRENTI (Impegni)  |    | Anno 2010            |
|   |    | Anno 2011            |
|   |    | 2014                 |
| MEDIA delle spese correnti (2009-2011)  |    | 47.170.114,67        |
| PERCENTUALE da applicare alla media delle spese correnti (comma 2, art. 31, legge n. 183/2011)  |    | 15,07%               |
| SALDO OBIETTIVO determinato come percentuale data della spesa media (comma 2, art. 31, legge n. 183/2011)                                   |    | 7.108.536,28         |
| RIDUZIONE DEI TRASFERIMENTI ERARIALI, di cui al comma 2, dell'art. 14, del decreto legge n. 78/2010 (comma 4, art.31, legge n. 183/2011)    |    | 3.265.000,00         |
| SALDO OBIETTIVO AL NETTO DEI TRASFERIMENTI (comma 4, art.31, legge n. 183/2011)   |    | 3.843.536,28         |
| SALDO OBIETTIVO RIDETERMINATO CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA art.3 comma quinquies art.31 legge 183/2011  |    | 3.960.000,00         |
| PATTO NAZIONALE "Orizzontale" Variazione obiettivo al sensi del commi 1 e segg., art. 4-ter, decreto legge n. 16/2012                       |    | 0,00                 |
| PATTO NAZIONALE "verticale" Variazione obiettivo al sensi del comma 542 art.1 legge 147/2013  |    | 0,00                 |
| PATTO REGIONALE "Verticale" Variazione obiettivo al sensi del comma 138, art. 1, legge n. 220/2010 (comma 17, art. 32, legge n. 183/2011)   |    | 0,00                 |
| PATTO REGIONALE "Verticale incentivato" Variazione obiettivo al sensi del commi 122 e segg., art. 1, legge n. 228/2012                      |    | -921.000,00          |
| PATTO REGIONALE "Orizzontale" Variazione obiettivo al sensi del comma 141, art. 1, legge n. 220/2010 (comma 17, art. 32, legge n. 183/2011) |    | 0,00                 |
| SALDO OBIETTIVO RIDETERMINATO - PATTI TERRITORIALI  |    | 3.039.000,00         |
| IMPORTO DELLA RIDUZIONE DELL'OBIETTIVO al sensi del comma 122, art. 1, legge n. 220/2010  |    | 0,00                 |
| VARIAZIONE DELL'OBIETTIVO PER GESTIONI ASSOCIATE SOVRACOMUNALI ai sensi del comma 6-bis, art.31, legge 183/2011                             |    | 0,00                 |
| SALDO OBIETTIVO FINALE (A)  |    | 3.039.000,00         |
|   |    |                      |
| accertamenti titoli I,II e III al netto esclusioni  |    | 63.265.000,00        |
| riscossioni titolo IV al netto esclusioni   |    | 9.093.000,00         |
| <b>Totale entrate finali</b>  |    | <b>72.358.000,00</b> |
| impegni titolo I al netto esclusioni  |    | 57.575.000,00        |
| pagamenti titolo II al netto esclusioni   |    | 7.984.000,00         |
| <b>Totale spese finali</b>  |    | <b>65.559.000,00</b> |
| <b>Saldo finanziario di competenza mista (B)</b>  |    | <b>6.799.000,00</b>  |
|   |    |                      |
| <b>Differenza fra saldo finanziario e saldo obiettivo finale</b>  |    | <b>3.760.000,00</b>  |

L'Ente ha provveduto in data 30 marzo 2015 a trasmettere al Ministero dell'Economia e delle Finanze, la certificazione relativa al patto di stabilità secondo i prospetti allegati al decreto ministeriale n. 11400 del 10/2/2014.

Il lavoro dell'Organo di revisione è poi proseguito facendo un'analisi delle principali poste, innanzitutto sono state analizzate le entrate tributarie.

Pertanto, è stato evidenziato che le entrate tributarie accertate nell'anno 2014, hanno presentato i seguenti scostamenti rispetto a quelle accertate negli anni 2012 e 2013:

|   | 2012                 | 2013                 | 2014                 |
|---|----------------------|----------------------|----------------------|
| <b>Categoria I - Imposte</b>              |                      |                      |                      |
| IMU                                       | 14.373.594           | 12.853.503,96        | 10.100.000,00        |
| IMU recupero evasione                     |                      |                      |                      |
| ICI recupero evasione                     | 139.951,57           | 1.887.490,06         | 1.369.920,98         |
| T.A.S.I.                                  |                      |                      | 5.537.999,72         |
| Addizionale IR.P.E.F.                     | 3.300.000,00         | 3.300.000,00         |                      |
| Imposta comunale sulla pubblicità         | 640.829,84           | 516.311,06           | 370.202,55           |
| Imposta di soggiorno                      |                      |                      |                      |
| 5 per mille                               |                      |                      |                      |
| Altre imposte                             | 29.886,65            | 9.566,67             | 4.620.869,21         |
| <b>Totale categoria I</b>                 | <b>18.484.261,98</b> | <b>18.566.871,75</b> | <b>21.998.992,46</b> |
| <b>Categoria II - Tasse</b>               |                      |                      |                      |
| TOSAP                                     | 801.112,67           | 665.815,25           | 597.249,03           |
| TARI                                      |                      | 10.873.173,84        | 14.208.842,89        |
| Tassa rifiuti solidi urbani               | 9.050.481,50         |                      | 340.243,75           |
| Addizionale erariale tassa smalt. rifiuti | 881.270,75           |                      |                      |
| Rec.evasione tassa rifiuti+TIA+TARES      |                      | 1.527,12             |                      |
| Altre tasse                               | 460,00               | 200,00               |                      |
| <b>Totale categoria II</b>                | <b>10.733.324,92</b> | <b>11.540.716,21</b> | <b>15.146.335,67</b> |
| <b>Categoria III - Tributi speciali</b>   |                      |                      |                      |
| Diritti sulle pubbliche affissioni        | 64.206,60            | 72.176,60            | 84.222,96            |
| Fondo sperimentale di riequilibrio        | 10.600.556,06        | 9.384.443,56         | 9.725.132,67         |
| Fondo solidarietà comunale                |                      |                      |                      |
| Sanzioni tributarie                       |                      |                      |                      |
| <b>Totale categoria III</b>               | <b>10.664.762,66</b> | <b>9.456.620,16</b>  | <b>9.809.355,63</b>  |
| <b>Totale entrate tributarie</b>          | <b>39.882.349,56</b> | <b>39.564.208,12</b> | <b>46.954.683,76</b> |

Sempre in ambito tributario, sono state analizzate le entrate per recupero evasione tributaria; si è quindi evidenziato che in merito all'attività di controllo delle dichiarazioni e dei versamenti, l'Organo di revisione ha rilevato che sono state conseguite le seguenti entrate:

|                                  | 18 | Previsioni iniziali | Accertamenti        | % Accert. Su Prev. | Riscossioni (compet.) | % Risc. Su Accert. |
|----------------------------------|----|---------------------|---------------------|--------------------|-----------------------|--------------------|
| Recupero evasione ICI/IMU        |    | 1.823.483,00        | 1.369.920,98        | 75,13%             | 201.130,98            | 14,68%             |
| Recupero evasione TARSU/TIA/TASI |    | 349.613,00          | 340.243,75          | 97,32%             | 149.342,87            | 43,89%             |
| <b>Totale</b>                    |    | <b>2.173.096,00</b> | <b>1.710.164,73</b> | <b>78,70%</b>      | <b>350.473,85</b>     | <b>20,49%</b>      |

Pertanto, la movimentazione delle somme rimaste a residuo per recupero evasione è stata la seguente:

|   | 19 | Importo      | %       |
|---|----|--------------|---------|
| Residui attivi al 1/1/2014              |    | 9.548.984,47 | 100,00% |
| Residui riscossi nel 2014               |    | 286.826,13   | 3,00%   |
| Residui eliminati (+) o riaccertati (-) |    | 2.576.286,54 | 26,98%  |
| Residui (da residui) al 31/12/2014      |    | 6.685.871,80 | 70,02%  |
| Residui della competenza                |    | 1.359.690,88 |         |
| Residui totali                          |    | 8.045.562,68 |         |

Si è rilevato che la percentuale di recupero dei residui riscossi nell'anno 2014 rispetto all'entità raggiunta allo 01/01/2014 è stata nettamente inferiore rispetto alle aspettative.

Con riferimento ai contributi per permesso di costruire, invece, gli accertamenti negli ultimi tre esercizi hanno subito la seguente evoluzione:

| Accertamento 2012 | Accertamento 2013 | Accertamento 2014 |
|-------------------|-------------------|-------------------|
| 1.712.473,34      | 970.000,00        | 1.075.827,76      |

Tuttavia, la destinazione percentuale del contributo al finanziamento della spesa del Titolo I è stata la seguente:

|      |            |        |
|------|------------|--------|
| 2012 | 497.302,26 | 29,04% |
| 2013 | 0,00       | 0,00%  |
| 2014 | 219.146,11 | 20,37% |

Inoltre, si è accertato che la movimentazione delle somme rimaste a residuo per contributo per permesso di costruire è stata la seguente:

|   | 21 | Importo      | %       |
|---|----|--------------|---------|
| Residui attivi al 1/1/2014              |    | 4.060.938,82 | 100,00% |
| Residui riscossi nel 2014               |    | 526.053,77   | 12,95%  |
| Residui eliminati (+) o riaccertati (-) |    | 800.214,66   | 19,71%  |
| Residui (da residui) al 31/12/2014      |    | 2.734.670,39 | 67,34%  |
| Residui della competenza                |    | 648.843,16   |         |
| Residui totali                          |    | 3.383.513,55 |         |

Sempre con riferimento all'analisi delle singole poste, è stato evidenziato come l'accertamento delle entrate per trasferimenti dallo Stato e da altri Enti ha presentato il seguente andamento:

| <b>Trasferimenti dallo Stato e da altri Enti</b>            |                     |                     | 22                  |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|
|   | 2012                | 2013                | 2014                |
| Contributi e trasferimenti correnti dello Stato             | 2.406.661,63        | 5.541.108,26        | 1.241.140,87        |
| Contributi e trasferimenti correnti della Regione           | 2.173.468,17        | 2.065.871,66        | 5.918.959,03        |
| Contributi e trasferimenti della Regione per funz. Delegate |                     |                     |                     |
| Contr. e trasf. da parte di org. Comunitari e internaz.li   |                     |                     |                     |
| Contr. e trasf. correnti da altri enti del settore pubblico | 49.080,00           | 292.010,93          | 356.455,04          |
| <b>Totale</b>   | <b>4.629.209,80</b> | <b>7.898.990,85</b> | <b>7.516.554,94</b> |

Per quanto riguarda le entrate extra tributarie, accertate nell'anno 2014, hanno presentato i seguenti scostamenti rispetto a quelle accertate negli anni 2012 e 2013:

| <b>entrate extratributarie</b>        |                     |                     |                     |
|---------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
|                                       | Rendiconto 2012     | Rendiconto 2013     | Rendiconto 2014     |
|                                       |                     |                     | 23                  |
| Servizi pubblici                      | 5.547.433,66        | 6.872.251,25        | 8.048.136,83        |
| Proventi dei beni dell'ente           | 1.009.634,80        | 791.124,48          | 818.504,31          |
| Interessi su anticip.ni e crediti     | 10.508,44           | 6.324,92            | 2.616,06            |
| Utili netti delle aziende             |                     |                     |                     |
| Proventi diversi                      | 590.944,51          | 215.789,45          | 201.770,02          |
|                                       |                     |                     |                     |
| <b>Totale entrate extratributarie</b> | <b>7.158.519,41</b> | <b>7.885.490,10</b> | <b>9.071.027,22</b> |

In relazione ai proventi dei servizi pubblici, è stato attestato che l'Ente, non essendo in dissesto finanziario, né strutturalmente deficitario alla data del 31/12/2013, in quanto alla stessa data non superava oltre la metà dei parametri obiettivi definiti dal Decreto del Ministero dell'Interno del 18/2/2013, e avendo presentato il certificato del rendiconto 2013 entro i termini di legge, non ha avuto l'obbligo di assicurare per l'esercizio 2014, la copertura minima dei costi dei servizi a domanda individuale e smaltimento rifiuti.

Sono stati riportati di seguito un dettaglio dei proventi e dei costi dei servizi realizzati dall'Ente suddivisi tra servizi a domanda individuale, servizi indispensabili e servizi diversi:

| <b>dettaglio dei proventi e dei costi dei servizi</b> |                   |                     |                      |                                  |                                |
|---|-------------------|---------------------|----------------------|----------------------------------|--------------------------------|
|   |                   |                     |                      |                                  | 24                             |
| <i>RENDICONTO 2014</i>                                | <i>Proventi</i>   | <i>Costi</i>        | <i>Saldo</i>         | <i>% di copertura realizzata</i> | <i>% di copertura prevista</i> |
| Asilo nido  | 46.594,68         | 568.696,81          | -522.102,13          | 8,19%                            |                                |
| Impianti sportivi                                     | 57.209,28         | 603.899,07          | -546.689,79          | 9,47%                            |                                |
| Mense scolastiche                                     | 460.456,34        | 730.760,09          | -270.303,75          | 63,01%                           |                                |
| Uso di locali adibiti a riunioni                      | 17.824,95         | 202.069,74          | -184.244,79          | 8,82%                            |                                |
| <b>Totali</b>   | <b>582.085,25</b> | <b>2.105.425,71</b> | <b>-1.523.340,46</b> | <b>27,65%</b>                    |                                |

In riferimento alle sanzioni amministrative pecuniarie per violazione codice della strada, l'Organo di revisione ha rilevato che, ai sensi degli articoli 142 e 208 del D.lgs. 285/92, le somme accertate negli ultimi tre esercizi hanno subito la seguente evoluzione:

| <b>Sanzioni amministrative pecuniarie per violazione codice della strada</b> |            |            |            |
|--|------------|------------|------------|
|  |            |            | 25         |
|  | 2012       | 2013       | 2014       |
| accertamento   | 603.357,92 | 708.350,03 | 449.861,60 |
| riscossione  | 575.158,89 | 575.187,18 | 322.854,41 |
| %riscossione   | 95,33      | 81,20      | 71,77      |

Inoltre, la parte vincolata del 50% è stata destinata come segue:

|                               |                          |                          |                          |    |
|-------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|----|
|                               |                          |                          |                          | 26 |
|                               | <b>Accertamento 2012</b> | <b>Accertamento 2013</b> | <b>Accertamento 2014</b> |    |
| Sanzioni CdS a Spesa Corrente | 213.166,81               | 246.764,35               | 128.333,40               |    |
| Perc. X Spesa Corrente        | 35,33%                   | 34,86%                   | 28,53%                   |    |
| Spesa per investimenti        | 97.510,96                | 107.310,68               | 96.597,40                |    |
| Perc. X Investimenti          | 16,16%                   | 16,16%                   | 21,47%                   |    |

| <b>movimentazione delle somme CdS rimaste a residuo</b> |                   |         |
|---|-------------------|---------|
|   |                   | 27      |
|   | Importo           | %       |
| Residui attivi al 1/1/2014                              | 113.162,85        | 100,00% |
| Residui riscossi nel 2014                               | 113.162,85        | 100,00% |
| Residui eliminati (+) o riaccertati (-)                 | 0,00              | 0,00%   |
| Residui (da residui) al 31/12/2014                      | 0,00              | 0,00%   |
| Residui della competenza                                | 127.007,19        |         |
| <b>Residui totali</b>                                   | <b>127.007,19</b> |         |

È stato tuttavia evidenziato che nel rispetto del comma 12 bis dell'articolo 142 del d.lgs. 285/1992, i proventi delle sanzioni derivanti da violazioni al limite massimo di velocità, sono stati attribuiti in misura pari al 50% all'Ente proprietario della strada in cui è stato effettuato l'accertamento.

Con riferimento ai proventi dei beni dell'Ente, l'Organo di revisione ha evidenziato che le entrate accertate nell'anno 2014 sono aumentate di Euro 27.379,83 rispetto a quelle dell'esercizio 2013.

La movimentazione delle somme rimaste a residuo per canoni di locazione è stata la seguente:

| <b>movimentazione delle somme rimaste a residuo per canoni di locazione</b> |                     |         |
|---|---------------------|---------|
|   |                     | 28      |
|   | Importo             | %       |
| Residui attivi al 1/1/2014  | 5.363.282,29        | 100,00% |
| Residui riscossi nel 2014   | 301.560,72          | 5,62%   |
| Residui eliminati (+) o riaccertati (-)                                     | 2.166.050,58        | 40,39%  |
| Residui (da residui) al 31/12/2014  | 2.895.670,99        | 53,99%  |
| Residui della competenza  | 397.899,17          |         |
| <b>Residui totali</b>   | <b>3.293.570,16</b> |         |

Il Collegio, tuttavia, ha ribadito la necessità di adottare una politica di gestione del Patrimonio immobiliare di proprietà che tenga conto del costo complessivo e che, in quanto destinato alle classi meno abbienti, non deve diventare un “peso” per la collettività tutta. In tale ottica l’Organo di revisione ha invitato l’Ente a dover procedere al recupero delle evidenti e insostenibili morosità.

Dal lato delle uscite, la comparazione delle spese correnti, riclassificate per intervento, impegnate negli ultimi tre esercizi, ha evidenziato:

| comparazione delle spese correnti |  |                      |                      |                      |
|-----------------------------------|--|----------------------|----------------------|----------------------|
|                                   |  |                      |                      | 29                   |
| Classificazione delle spese       |  | 2012                 | 2013                 | 2014                 |
| 01 -                              | Personale                                    | 13.794.589,26        | 13.279.006,95        | 13.427.371,02        |
| 02 -                              | Acquisto beni di consumo e/o materie prime   | 501.884,17           | 551.672,78           | 520.524,99           |
| 03 -                              | Prestazioni di servizi                       | 24.609.975,01        | 27.097.996,71        | 31.431.659,98        |
| 04 -                              | Utilizzo di beni di terzi                    | 44.552,31            | 45.444,11            | 94.581,32            |
| 05 -                              | Trasferimenti                                | 1.818.403,12         | 1.618.940,47         | 2.981.397,17         |
| 06 -                              | Interessi passivi e oneri finanziari diversi | 3.486.389,60         | 3.338.728,92         | 3.393.741,03         |
| 07 -                              | Imposte e tasse                              | 908.916,01           | 869.491,56           | 878.574,55           |
| 08 -                              | Oneri straordinari della gestione corrente   | 1.294.054,97         | 3.316.784,36         | 4.896.902,34         |
| 09 -                              | Ammortamenti di esercizio                    | 0,00                 | 0,00                 |                      |
| 10 -                              | Fondo svalutazione crediti                   | 0,00                 | 0,00                 |                      |
| 11 -                              | Fondo di riserva                             | 0,00                 | 0,00                 |                      |
| <b>Totale spese correnti</b>      |  | <b>46.458.764,45</b> | <b>50.118.065,86</b> | <b>57.624.752,40</b> |

Riguardo alle spese per il personale, è stato verificato il rispetto:

- a) dei vincoli disposti dall’articolo 3, comma 5 del D.lg. 90/ 2014 sulle assunzioni di personale a tempo indeterminato;
- b) dei vincoli disposti all’articolo 9, comma 28 del D.lg. 78/2010 sulla spesa per personale a tempo determinato, con convenzioni o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa;
- c) dell’obbligo di riduzione della spesa di personale disposto dall’articolo 1 comma 557 e 557 quater della legge 296/2006;
- d) del divieto di ogni attività gestionale per il personale ex. articolo 90 del TUEL.

L’Organo di revisione, pertanto, ha provveduto, ai sensi dell’articolo 19, punto 8, della Legge 448/2001, ad accertare che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano stati improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa, previsto dall’articolo 39 della legge n. 449/1997.

Gli oneri della contrattazione decentrata impegnati nell’anno 2014, non hanno superato il corrispondente importo impegnato per l’anno 2010 e sono stati automaticamente ridotti in misura

proporzionale alla riduzione del personale in servizio, come disposto dall'articolo 9 del D.lg. 78/2010.

Il trattamento economico complessivo per l'anno 2014 per i singoli dipendenti, ivi compreso il trattamento economico accessorio, non ha superato il trattamento economico spettante per l'anno 2010, come disposto dall'articolo 9, comma 1 del D.lg. 78/2010.

Infine, la spesa di personale sostenuta nell'anno 2014 rientra nei limiti di cui all'articolo 1, comma 557 e 557 quater della Legge 296/2006.

| <b>Spese per il personale</b>                  |  |                            |
|--|--|----------------------------|
|  |  | 30                         |
|  | <b>spesa media<br/>rendiconti<br/>2011/2013 (o 2008 *)</b> | <b>Rendiconto<br/>2014</b> |
| spesa intervento 01                            | 13.279.006,95  | 13.427.371,02              |
| spese incluse nell'int.03                      | 200.000,00   | 200.000,00                 |
| irap   | 824.247,89   | 833.692,43                 |
| altre spese incluse                            | 0,00   | 0,00                       |
| <b>Totale spese di personale</b>               | <b>14.303.254,84</b>                                       | <b>14.461.063,45</b>       |
| spese escluse                                  | 2.811.838,43   | 2.811.838,43               |
| <b>Spese soggette al limite (c. 557 o 562)</b> | <b>11.491.416,41</b>                                       | <b>11.649.225,02</b>       |
| <b>Spese correnti</b>                          | <b>50.118.065,86</b>                                       | <b>57.624.752,40</b>       |
| <b>Incidenza % su spese correnti</b>           | <b>22,93%</b>  | <b>20,22%</b>              |

Pertanto:

| Le componenti <u>considerate</u> per la determinazione della spesa di cui sopra sono le seguenti |   | 31                   |
|--|---|----------------------|
|  |   | importo              |
| 1  | Retribuzioni lorde, salario accessorio e lavoro straordinario del personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e a tempo determinato  | 13.427.371,02        |
| 2  | Spese per il proprio personale utilizzato, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente |                      |
| 3  | Spese per collaborazione coordinata e continuativa, per contratti di somministrazione e per altre forme di rapporto di lavoro flessibile  |                      |
| 4  | Eventuali emolumenti a carico dell'Amministrazione corrisposti ai lavoratori socialmente utili  |                      |
| 5  | Spese sostenute dall'Ente per il personale in convenzione (ai sensi degli articoli 13 e 14 del CCNL 22 gennaio 2004) per la quota parte di costo effettivamente sostenuto                 |                      |
| 6  | Spese sostenute per il personale previsto dall'art. 90 del TUEL   |                      |
| 7  | Compensi per gli incarichi conferiti ai sensi dell'art. 110, c. 1 TUEL  |                      |
| 8  | Compensi per gli incarichi conferiti ai sensi dell'art. 110, c. 2 TUEL  |                      |
| 9  | Spese per personale con contratto di formazione lavoro  |                      |
| 10   | Oneri riflessi a carico del datore di lavoro per contributi obbligatori   |                      |
| 11   | Quota parte delle spese per il personale delle Unioni e gestioni associate  |                      |
| 12   | Spese destinate alla previdenza e assistenza delle forze di polizia municipale finanziare con proventi da sanzioni del codice della strada  |                      |
| 13   | IRAP  | 833.692,43           |
| 14   | Oneri per il nucleo familiare, buoni pasto e spese per equo indennizzo  | 200.000,00           |
| 15   | Somme rimborsate ad altre amministrazioni per il personale in posizione di comando  |                      |
| 16   | Spese per la formazione e rimborsi per le missioni  |                      |
| 17   | Altre spese (specificare):  |                      |
|  | <b>Totale</b>   | <b>14.461.063,45</b> |

| Le componenti <u>escluse</u> dalla determinazione della spesa sono le seguenti |   | 32                  |
|--|---|---------------------|
|  |   | importo             |
| 1  | Spese di personale totalmente a carico di finanziamenti comunitari o privati  |                     |
| 2  | Spese per il lavoro straordinario e altri oneri di personale direttamente connessi all'attività elettorale con rimborso dal Ministero dell'Interno                                      |                     |
| 3  | Spese per la formazione e rimborsi per le missioni  |                     |
| 4  | Spese per il personale trasferito dalla regione o dallo Stato per l'esercizio di funzioni delegate, nei limiti delle risorse corrispondentemente assegnate                              |                     |
| 5  | Oneri derivanti dai rinnovi contrattuali pregressi  | 2.152.435,41        |
| 6  | Spese per il personale appartenente alle categorie protette   | 659.403,02          |
| 7  | Spese sostenute per il personale comandato presso altre amministrazioni per le quali è previsto il rimborso dalle amministrazioni utilizzatrici   |                     |
| 8  | Spese per il personale stagionale a progetto nelle forme di contratto a tempo determinato di lavoro flessibile finanziato con quote di proventi per violazione al Codice della strada   |                     |
| 9  | Incentivi per la progettazione  |                     |
| 10   | Incentivi recupero ICI  |                     |
| 11   | Diritto di rogito   |                     |
| 12   | Spese per l'assunzione di personale ex dipendente dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato (L. 30 luglio 2010 n. 122, art. 9, comma 25)                                      |                     |
| 13   | Maggiori spese autorizzate – entro il 31 maggio 2010 – ai sensi dell'art. 3 comma 120 della legge 244/2007  |                     |
| 14   | Spese per il lavoro straordinario e altri oneri di personale direttamente connessi all'attività di Censimento finanziate dall'ISTAT (circolare Ministero Economia e Finanze n. 16/2012) |                     |
| 15   | Spese per assunzioni di personale con contratto dipendente e o collaborazione coordinata e continuativa ex art. 3-bis, c. 8 e 9 del d.l. n. 95/2012                                     |                     |
| 16   | Altre spese escluse ai sensi della normativa vigente (specificare la tipologia di spesa ed il riferimento normativo, nazionale o regionale)   |                     |
|  | <b>Totale</b>   | <b>2.811.838,43</b> |

È stato sottolineato che ai sensi dell'articolo 91 del TUEL e dell'articolo 35, comma 4, del D.lgs. n. 165/2001 l'Organo di revisione ha espresso parere favorevole sul documento di programmazione triennale delle spese per il personale verificando la finalizzazione dello stesso alla riduzione programmata delle spese.

Si è fatto poi riferimento alla contrattazione integrativa, è emerso che le risorse destinate dall'Ente sono state le seguenti:

|   | Rendiconto<br>2012  | Rendiconto<br>2013  | Rendiconto<br>2014  |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|
| Risorse fisse comprensive delle risorse destinate alle progressioni economiche  | 1.383.003,00        | 1.276.293,47        | 1.293.276,00        |
| Risorse variabili   | 232.411,00          | 229.339,30          | 255.996,00          |
| (-) Decurtazioni fondo ex art. 9, co 2-bis  |                     |                     |                     |
| (-) Decurtazioni del fondo per trasferimento di funzioni all'Unione di comuni   |                     |                     |                     |
| <b>Totale FONDO</b>   | <b>1.615.414,00</b> | <b>1.505.632,77</b> | <b>1.549.272,00</b> |
| Risorse escluse dal limite di cui art. 9, co 2-bis * (es. risorse destinate ad incrementare il fondo per le risorse decentrate per gli enti terremotati ex art.3-bis,c.8-bis d.l.n.95/2012) |                     |                     |                     |
| Percentuale Fondo su spese intervento 01  | 11,7105%            | 11,3384%            | 11,5382%            |

Pertanto, l'Organo di revisione ha accertato che gli istituti contrattuali previsti dall'accordo decentrato sono improntati ai criteri di premialità, riconoscimento del merito e della valorizzazione dell'impegno e della qualità della prestazione individuale del personale nel raggiungimento degli obiettivi programmati dall'Ente come disposto dall'articolo 40 bis del D.lgs. 165/2001 e che le risorse previste dall'accordo medesimo sono compatibili con la programmazione finanziaria del Comune, con i vincoli di bilancio e il rispetto del patto di stabilità.

L'Organo ha anche accertato che le risorse variabili di cui all'articolo 15, comma 5 del CCNL 1999, sono state destinate per l'attivazione di nuovi servizi e/o all'incremento dei servizi esistenti.

Da ultimo, ha richiesto che gli obiettivi siano definiti prima dell'inizio dell'esercizio e in coerenza con quelli di bilancio e il loro conseguimento costituisca condizione per l'erogazione degli incentivi previsti dalla contrattazione integrativa (art. 5 comma 1 del D.lgs. 150/2009).

È stato evidenziato che l'Ente ha rispettato il limite massimo per incarichi di collaborazione autonoma stabilito dall'articolo 14 del D.lg. 66/2014 non avendo superato le seguenti percentuali della spesa di personale risultante dal conto annuale del 2012:

- 4,5% con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro;
- 1,1% con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro.

Oltre a ciò, relativamente ai vincoli posti dal patto di stabilità interno, dal piano triennale di contenimento delle spese di cui all'articolo 2, commi da 594 a 599 della legge 244/2007, delle riduzioni di spesa disposte dall'articolo 6 del D.lg. 78/2010, di quelle dell'articolo 1, comma 146 della legge 24/12/2012 n. 228 e delle riduzioni di spesa disposte dai commi da 8 a 13 dell'articolo 47 della legge 66/2014, la somma impegnata per acquisto beni, prestazione di servizi e utilizzo di beni di terzi nell'anno 2014 è stata ridotta rispetto alla somma impegnata nell'anno 2013.

In particolare le somme impegnate nell'anno 2014 hanno rispettato i seguenti limiti:

| Tipologia spesa  | Rendiconto 2009 | Riduzione disposta | Limite    | impegni 2014 | sforamento |
|--|-----------------|--------------------|-----------|--------------|------------|
| Studi e consulenze (1)   | 0,00            | 80,00%             | 0,00      | 0,00         | 0,00       |
| Relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza | 84.291,62       | 80,00%             | 16.858,32 | 4.010,66     | 0,00       |
| Sponsorizzazioni   | 15.000,00       | 100,00%            | 0,00      | 0,00         | 0,00       |
| Missioni   | 35.100,00       | 50,00%             | 17.550,00 | 16.601,88    | 0,00       |
| Formazione   | 88.900,00       | 50,00%             | 44.450,00 | 480,00       | 0,00       |
|  |                 |                    |           |              |            |

Dalla seguente tabella si evince in particolare che le spese impegnate per studi e consulenze hanno rispettato il limite stabilito dall'articolo 14 del D.lg. 66/2014, non superando le seguenti percentuali della spesa di personale risultante dal conto annuale del 2012:

- 4,2% con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro;
- 1,4% con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro.

In merito al controllo della riduzione della spesa, ex D.lg. 66/2014, è emerso che su quanto disposto dai commi da 8 a 13 dell'articolo 47 del citato decreto, di rimodulare alcune tipologie di spesa o adottare misure alternative di contenimento della spesa corrente, al fine di conseguire risparmi comunque non inferiori a quelli derivanti dalla riduzione del fondo di solidarietà comunale, l'Ente ha compensato la minore entrata con riduzione della spesa corrente.

Inoltre, con riferimento alle spese per autovetture, l'Organo di revisione ha evidenziato che l'Ente ha rispettato il limite disposto dall'articolo 5, comma 2 del D.lg. 95/2012, non superando per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio, e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi, il 30% della spesa sostenuta nell'anno 2011. Sono state escluse dalla limitazione, la spesa per autovetture utilizzate per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, per i servizi sociali e sanitari svolti per garantire i livelli essenziali di assistenza.

La spesa per interessi passivi sui prestiti, in ammortamento nell'anno 2014, è stata di euro 3.278.523,10 e rispetto al residuo debito all'1/1/2014, ha determinato un tasso medio del 4,93%.

In rapporto alle entrate accertate nei primi tre titoli, l'incidenza degli interessi passivi è stata del 6,34%.

In merito, è stato osservato che l'Ente rientra nei limiti imposti dall'articolo 204<sup>70</sup> del TUEL che per il 2014 è stato pari all'8%.

---

<sup>70</sup> L'articolo 204 del TUEL dispone che: "1. Oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203, l'Ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12 per cento, per l'anno 2011, l'8 per cento, per gli anni dal 2012

Dall'analisi delle spese in conto capitale di competenza è stato rilevato invece quanto segue:

| <i>previsioni definitive</i> | <i>Somme impegnate</i> | <i>Scostamento fra previsioni definitive e somme impegnate</i> |     |
|------------------------------|------------------------|--|-----|
| 116.211.557,03               | 12.767.072,41          | 103.444.484,62   | 89% |

---

al 2014, e il 10 per cento, a decorrere dall'anno 2015, delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui è prevista l'assunzione dei mutui. Per gli Enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'Ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

2. I contratti di mutuo con Enti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, e dall'Istituto per il credito sportivo, devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:

- a) l'ammortamento non può avere durata inferiore ai cinque anni;
- b) la decorrenza dell'ammortamento deve essere fissata al 1° gennaio dell'anno successivo a quello della stipula del contratto. In alternativa, la decorrenza dell'ammortamento può essere posticipata al 1° luglio seguente o al 1° gennaio dell'anno successivo e, per i contratti stipulati nel primo semestre dell'anno, può essere anticipata al 1° luglio dello stesso anno;
- c) la rata di ammortamento deve essere comprensiva, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
- d) unitamente alla prima rata di ammortamento del mutuo cui si riferiscono devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento, gravati degli ulteriori interessi, al medesimo tasso, decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata. Qualora l'ammortamento del mutuo decorra dal primo gennaio del secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta la stipula del contratto, gli interessi di preammortamento sono calcolati allo stesso tasso del mutuo dalla data di valuta della somministrazione al 31 dicembre successivo e dovranno essere versati dall'Ente mutuatario con la medesima valuta 31 dicembre successivo;
- e) deve essere indicata la natura della spesa da finanziare con il mutuo e, ove necessario, avuto riguardo alla tipologia dell'investimento, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto definitivo o esecutivo, secondo le norme vigenti;
- f) deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile ai mutui, determinato periodicamente dal Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto.

2-bis. Le disposizioni del comma 2 si applicano, ove compatibili, alle altre forme di indebitamento cui l'Ente locale acceda.

3. L'Ente mutuatario utilizza il ricavato del mutuo sulla base dei documenti giustificativi della spesa ovvero sulla base di stati di avanzamento dei lavori.”

Il cui finanziamento è avvenuto tramite:

|  |              |                     |                      |
|--|--------------|---------------------|----------------------|
| <b>Finanziamento delle spese in conto capitale</b> |              |                     |                      |
|  |              |                     | 36                   |
| <b>Mezzi propri:</b>                               |              |                     |                      |
| - avanzo d'amministrazione                         | 299.602,60   |                     |                      |
| - avanzo del bilancio corrente                     |              |                     |                      |
| - alienazione di beni                              | 532.703,33   |                     |                      |
| - altre risorse                                    | 4.478.271,16 |                     |                      |
| <i>Parziale</i>                                    |              | <b>5.310.577,09</b> |                      |
| <b>Mezzi di terzi:</b>                             |              |                     |                      |
| - mutui  | 1.649.623,37 |                     |                      |
| - prestiti obbligazionari                          |              |                     |                      |
| - contributi comunitari                            |              |                     |                      |
| - contributi statali                               | 495.380,00   |                     |                      |
| - contributi regionali                             | 4.394.401,31 |                     |                      |
| - contributi di altri                              | 917.090,64   |                     |                      |
| - altri mezzi di terzi                             |              |                     |                      |
| <i>Parziale</i>                                    |              | <b>7.456.495,32</b> |                      |
| <b>Totale risorse</b>                              |              |                     | <b>12.767.072,41</b> |
|  |              |                     |                      |
| <b>Impieghi al titolo II della spesa</b>           |              |                     | <b>12.767.072,41</b> |

Sempre con riferimento all'articolo 204 del TUEL, è stato evidenziato che l'Ente ha rispettato il limite d'indebitamento, ottenendo le seguenti percentuali d'incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti:

|  |             |             |             |
|--|-------------|-------------|-------------|
| <b>limite di indebitamento disposto dall'art. 204 del T.U.E.L.</b> |             |             |             |
|  |             |             | 37          |
| <b>Controllo limite art. 204/TUEL</b>                              | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> |
|  | 6,75%       | 6,71%       | 6,34%       |

Pertanto, l'indebitamento dell'Ente ha avuto la seguente evoluzione:

| <b>L'indebitamento dell'ente ha avuto la seguente evoluzione</b> |                      |                      |                      |
|--|----------------------|----------------------|----------------------|
|  |                      |                      | 38                   |
| <b>Anno</b>  | <b>2012</b>          | <b>2013</b>          | <b>2014</b>          |
| Residuo debito (+)   | 71.563.172,79        | 69.261.447,51        | 66.395.169,55        |
| Nuovi prestiti (+)   | 0,00                 | 0,00                 | 1.649.623,37         |
| Mutuo di liquidità DL 35 *                                       | 0,00                 | 10.747.202,18        | 4.420.097,62         |
| Prestiti rimborsati (-)  | -2.301.725,28        | -2.362.656,35        | -2.432.300,93        |
| Estinzioni anticipate (-)  |                      | -503.621,61          |                      |
| Altre variazioni +/- (da specificare)                            |                      |                      |                      |
| <b>Totale fine anno</b>  | <b>69.261.447,51</b> | <b>66.395.169,55</b> | <b>70.477.093,85</b> |
| Nr. Abitanti al 31/12  | 54.161,00            | 55.309,00            | 56.017,00            |
| Debito medio per abitante  | 1.278,81             | 1.200,44             | 1.258,14             |

Inoltre, gli oneri finanziari per ammortamento prestiti e il rimborso degli stessi in conto capitale hanno registrato la seguente evoluzione:

| <b>oneri finanziari per ammortamento prestiti ed il rimborso degli stessi in conto capitale</b> |                     |                     |                     |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|
|   |                     |                     | 39                  |
| <b>Anno</b>   | <b>2012</b>         | <b>2013</b>         | <b>2014</b>         |
| Oneri finanziari  | 3.486.389,80        | 3.338.728,92        | 3.278.523,10        |
| Quota capitale  | 2.301.725,28        | 2.362.656,35        | 2.432.300,93        |
| Estinzione anticipata dei mutui   |                     | 503.621,61          |                     |
| <b>Totale fine anno</b>   | <b>5.788.114,88</b> | <b>6.205.006,88</b> | <b>5.710.824,03</b> |

L'Organo di revisione ha poi evidenziato che l'Ente ha ottenuto, ai sensi dell'articolo 1 del D.lg. 8/4/2013 n.35 un'anticipazione di liquidità di euro 4.420.097,62 dalla Cassa depositi e prestiti da destinare al pagamento di debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31/12/2013, da restituirsi con un piano di ammortamento a rate costanti di anni 30.

L'anticipazione è stata rilevata al Titolo V delle entrate e nella spesa al Titolo III tra i rimborsi di prestiti.

L'Ente, tuttavia, al 31/12/2014 deve ancora utilizzare, dell'importo citato, la somma residua di € 88.703,85 per i quali è stato impossibilitato al relativo utilizzo per motivi di ordine amministrativo, quali:

- cancellazione società creditrici;
- mancata individuazione degli eredi del creditore;

- posizioni non regolari DURC<sup>71</sup>.

Il Collegio dei revisori ha di seguito condotto un'analisi della gestione dei residui e ha verificato il rispetto dei principi e dei criteri di determinazione dei residui attivi e passivi disposti dagli articoli 179<sup>72</sup>, 182<sup>73</sup>, 189<sup>74</sup> e 190<sup>75</sup> del TUEL.

---

<sup>71</sup> Il DURC è un certificato unico che attesta la regolarità contributiva di un'impresa nei pagamenti e negli adempimenti previdenziali, assistenziali e assicurativi, nonché in tutti gli obblighi previsti dalla normativa vigente nei confronti di Inps, Inail e Casse Edili. In questo modo, le imprese effettuano un'unica richiesta di rilascio della regolarità contributiva a uno degli Enti citati, anziché tre (ciascuna per ogni Ente) come avveniva in passato.

<sup>72</sup> L'articolo 179 dispone che: *"1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, è verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.*

*2. L'accertamento delle entrate avviene distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni:*

*a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge;*

*b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;*

*c) per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo "Servizi per conto terzi e partite di giro", in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;*

*c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre Amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'Amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento;*

*d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.*

*3. Il responsabile del procedimento con il quale è accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi e i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'Ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*

*3-bis. L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Non possono essere riferite a un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili, anche se non determinano movimenti di cassa effettivi."*

<sup>73</sup> L'articolo 182 dispone che: *"1. Le fasi di gestione della spesa sono l'impegno, la liquidazione, l'ordinazione e il pagamento."*

<sup>74</sup> L'articolo 189 dispone che: *"1. Costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio.*

I residui attivi e passivi esistenti al primo gennaio 2014 sono stati correttamente ripresi dal rendiconto dell'esercizio 2013, pertanto l'Ente ha provveduto al riaccertamento degli stessi al 31.12.2014 come previsto dall'articolo 228<sup>76</sup> del TUEL dando adeguata motivazione.

I risultati di tale verifica sono stati i seguenti:

---

2. Sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'Ente locale creditore della correlativa entrata, esigibile nell'esercizio, secondo i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

3. Alla chiusura dell'esercizio le somme rese disponibili dalla Cassa depositi e prestiti a titolo di finanziamento e non ancora prelevate dall'Ente costituiscono residui attivi a valere dell'entrata classificata come prelievi da depositi bancari, nell'ambito del titolo Entrate da riduzione di attività finanziarie, tipologia Altre entrate per riduzione di attività finanziarie.

4. Le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.”

<sup>75</sup> L'articolo 190 dispone che: “1. Costituiscono residui passivi le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio.

2. È vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 183.

3. Le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.”

<sup>76</sup> L'articolo 228 dispone che: “1. Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.

2. Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma di spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:

a) per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;

b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal fondo pluriennale vincolato.

3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'Ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

4. Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato della gestione di competenza e della gestione di cassa e del risultato di Amministrazione alla fine dell'esercizio.

5. Al rendiconto sono allegati la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio. La tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio sono altresì allegati al certificato del rendiconto.

6. Ulteriori parametri di efficacia ed efficienza contenenti indicazioni uniformi possono essere individuati dal regolamento di contabilità dell'Ente locale.

7. Il Ministero dell'interno pubblica un rapporto annuale, con rilevazione dell'andamento triennale a livello di aggregati, riguardante parametri contenuti nell'apposita tabella di cui al comma 5. I parametri a livello aggregato risultanti dal rapporto sono resi disponibili mediante pubblicazione nel sito internet del Ministero dell'interno.

8. I modelli relativi al conto del bilancio sono predisposti secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

## Residui attivi

41

| Gestione                | Residui iniziali      | Residui riscossi     | Residui stomati      | Residui da riportare  | Percentuale di riporto | Residui di competenza | Totale Residui Accertati |
|-------------------------|-----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|--------------------------|
| Titolo I                | 42.487.830,08         | 10.698.619,10        | 14.663.181,04        | 17.126.029,94         | 40,31%                 | 19.554.036,49         | 36.680.066,43            |
| Titolo II               | 7.283.880,92          | 994.832,46           | 1.485.505,31         | 4.803.543,15          | 65,95%                 | 4.414.184,56          | 9.217.727,71             |
| Titolo III              | 20.153.937,12         | 1.122.817,10         | 3.228.903,42         | 15.802.216,60         | 78,41%                 | 4.641.110,89          | 20.443.327,49            |
| Gest. Corrente          | 69.925.648,12         | 12.816.268,66        | 19.377.589,77        | 37.731.789,69         | 53,96%                 | 28.609.331,94         | 66.341.121,63            |
| Titolo IV               | 168.445.539,16        | 14.880.561,22        | 8.687.511,90         | 144.877.466,04        | 86,01%                 | 5.199.496,12          | 150.076.962,16           |
| Titolo V                | 10.324.632,55         | 2.147.391,98         | 323.944,62           | 7.853.295,95          | 76,06%                 | 1.649.623,37          | 9.502.919,32             |
| Gest. Capitale          | 178.770.171,71        | 17.027.953,20        | 9.011.456,52         | 152.730.761,99        | 85,43%                 | 6.849.119,49          | 159.579.881,48           |
| Servizi c/terzi Tit. VI | 1.290.758,26          | 189.307,92           | 49.842,99            | 1.051.607,35          | 81,47%                 | 80.533,09             | 1.132.140,44             |
| <b>Totale</b>           | <b>249.986.578,09</b> | <b>30.033.529,78</b> | <b>28.438.889,28</b> | <b>191.514.159,03</b> | <b>76,61%</b>          | <b>35.538.984,52</b>  | <b>227.053.143,55</b>    |

## Residui passivi

| Gestione                | Residui iniziali      | Residui pagati       | Residui stomati      | Residui da riportare  | Percentuale di riporto | Residui di competenza | Totale Residui Impegnati |
|-------------------------|-----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|--------------------------|
| Corrente Tit. I         | 38.580.169,30         | 16.145.617,75        | 6.167.801,87         | 16.266.749,68         | 42,16%                 | 27.149.899,45         | 43.416.649,13            |
| Capitale Tit. II        | 189.693.599,17        | 17.572.445,60        | 14.639.292,56        | 157.481.861,01        | 83,02%                 | 12.627.447,28         | 170.109.308,29           |
| Rimb. prestiti Tit. III | 0,00                  | 0,00                 | 0,00                 | 0,00                  | #DIV/0!                | 0,00                  | 0,00                     |
| Servizi c/terzi Tit. IV | 3.014.006,86          | 580.919,27           | 117.098,14           | 2.315.989,45          | 76,84%                 | 551.763,48            | 2.867.752,93             |
| <b>Totale</b>           | <b>231.287.775,33</b> | <b>34.298.982,62</b> | <b>20.924.192,57</b> | <b>176.064.600,14</b> | <b>76,12%</b>          | <b>40.329.110,21</b>  | <b>216.393.710,35</b>    |

L'Organo di revisione, inoltre, ha rilevato che lo scostamento fra determinazione e rideterminazione dei residui a distanza di un esercizio è stato di entità rilevante e tale da far perdere di significatività e attendibilità il risultato dell'esercizio precedente.

|   |  |  |  |                      |
|---|--|--|--|----------------------|
| <b>Risultato complessivo della gestione residui</b> |  |  |  | 42                   |
| <b>Maggiori residui attivi</b>                      |  |  |  | 709,78               |
| <b>Minori residui attivi</b>                        |  |  |  | 28.439.599,06        |
| <b>Minori residui passivi</b>                       |  |  |  | 20.924.192,57        |
| <b>SALDO GESTIONE RESIDUI</b>                       |  |  |  | <b>-7.514.696,71</b> |
| <b>Sintesi delle variazioni per gestione</b>        |  |  |  | 43                   |
| Gestione corrente                                   |  |  |  | -13.209.787,90       |
| Gestione in conto capitale                          |  |  |  | 5.627.836,04         |
| Gestione servizi c/terzi                            |  |  |  | 67.255,15            |
| Gestione vincolata                                  |  |  |  | 6.211.353,49         |

Sempre con riferimento ai residui, dall'analisi di anzianità degli stessi è emerso che:

### Analisi anzianità dei residui

| RESIDUI               | Esercizi precedenti   | 2010                 | 2011                 | 2012                | 2013                 | 2014                 | Totale                |
|-----------------------|-----------------------|----------------------|----------------------|---------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| <b>ATTIVI</b>         |                       |                      |                      |                     |                      |                      |                       |
| Titolo I              | 4.422.512,51          | 1.198.032,23         | 2.869.517,26         | 2.515.865,66        | 6.120.102,28         | 19.554.036,49        | 36.680.066,43         |
| di cui Tassuati       | 3.463.665,00          | 1.198.032,23         | 1.449.217,51         | 1.609.189,24        | 3.375.081,92         | 190.900,88           | 11.279.086,78         |
| Titolo II             | 75.424,80             | 663.000,00           | 653.000,00           | 492.207,01          | 2.919.911,34         | 4.414.184,56         | 9.217.727,71          |
| di cui trasf. Stato   | 0,00                  | 0,00                 | 0,00                 | 376.888,29          | 1.821.848,34         | 938.000,00           | 3.136.736,63          |
| di cui trasf. Regione | 75.424,80             | 663.000,00           | 653.000,00           | 115.318,72          | 828.998,74           | 3.195.292,52         | 5.531.034,78          |
| Titolo III            | 7.322.577,47          | 1.475.400,18         | 1.693.212,44         | 2.228.794,85        | 3.082.231,66         | 4.641.110,89         | 20.443.327,49         |
| di cui ritti Attivi   | 1.522.569,72          | 260.747,46           | 408.382,50           | 560.078,33          | 143.892,98           | 397.899,17           | 3.293.570,16          |
| di cui canzioni CdS   | 2.368.413,36          | 309.088,11           | 378.433,82           | 362.043,64          | 1.562.601,86         | 1.915.899,00         | 6.896.479,79          |
| Tot. Parte corrente   | 11.820.514,78         | 3.336.432,41         | 5.215.729,70         | 5.236.867,52        | 12.122.245,28        | 28.609.331,94        | 66.341.121,63         |
| Titolo IV             | 114.819.689,30        | 11.487.092,36        | 17.109.358,52        | 512.095,96          | 949.229,90           | 5.199.496,12         | 150.076.962,16        |
| di cui trasf. Stato   | 24.471.645,89         | 0,00                 | 0,00                 | 0,00                | 0,00                 | 272.450,00           | 24.744.104,89         |
| di cui trasf. Regione | 79.883.533,41         | 0,00                 | 10.600.000,00        | 16.856.748,79       | 267.149,23           | 4.008.020,25         | 111.615.451,68        |
| Titolo V              | 4.856.358,19          | 2.583.352,10         | 413.585,66           | 0,00                | 0,00                 | 1.649.623,37         | 9.502.919,32          |
| Tot. Parte capitale   | 224.031.226,79        | 14.070.444,46        | 28.122.944,18        | 17.368.844,75       | 1.216.379,13         | 11.129.598,74        | 295.939.438,05        |
| Titolo VI             | 846.414,90            | 67.472,23            | 24.831,23            | 26.713,95           | 86.175,04            | 80.533,09            | 1.132.140,44          |
| <b>Totale Attivi</b>  | <b>132.342.977,17</b> | <b>17.474.349,10</b> | <b>22.763.505,11</b> | <b>5.775.677,43</b> | <b>13.157.650,22</b> | <b>35.538.984,52</b> | <b>227.053.143,55</b> |
| <b>PASSIVI</b>        |                       |                      |                      |                     |                      |                      |                       |
| Titolo I              | 3.313.220,95          | 1.527.414,43         | 1.343.169,65         | 2.719.680,01        | 7.363.149,00         | 27.149.889,45        | 43.416.523,49         |
| Titolo II             | 127.198.022,79        | 16.375.477,58        | 20.033.360,63        | 1.078.982,35        | 3.796.017,66         | 1.627.447,28         | 170.109.308,29        |
| Titolo III            | 0,00                  | 0,00                 | 0,00                 | 0,00                | 0,00                 | 0,00                 | 0,00                  |
| Titolo IV             | 1.811.425,94          | 44.266,69            | 310.749,91           | 46.456,63           | 103.090,28           | 551.763,48           | 2.867.752,93          |
| <b>Totale Passivi</b> | <b>132.322.669,68</b> | <b>17.947.158,10</b> | <b>21.687.280,19</b> | <b>3.845.118,99</b> | <b>11.262.256,94</b> | <b>29.329.100,21</b> | <b>216.393.984,11</b> |

Il Collegio, richiamando il principio di veridicità e attendibilità delle entrate pubbliche accertate, ha evidenziato che per quanto riguarda la rappresentazione delle risorse di entrata debbano rilevare esclusivamente crediti veritieri, opportunamente bilanciati dall'apposito fondo, al fine di un'adeguata informazione sui risultati di gestione e di Amministrazione dell'Ente, nonché per l'eventuale impiego dell'avanzo di Amministrazione per il finanziamento di spese pubbliche; infatti, i requisiti indefettibili dell'accertamento contabile dei residui attivi sono: la ragione del credito, il titolo giuridico, il soggetto debitore, l'entità del credito e la sua scadenza.

La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente svalutazione deve pertanto avere effetti sulla programmazione degli impieghi delle medesime, in termini di spesa pubblica, al fine di tutelare l'Ente stesso dal rischio di non impegnare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione in "sostanziale situazione di disavanzo".

Per questo motivo il Collegio ha ritenuto che il riaccertamento straordinario disposto dall'articolo 3 comma 7 del D.lgs. n.118 del 2011, consentirà di rispondere a tali esigenze.

Dall'analisi e valutazione dei debiti fuori bilancio, è emerso che l'Ente ha provveduto nel corso del 2014 al riconoscimento e finanziamento di debiti fuori bilancio per Euro 10.160.100,15 di cui Euro 9.768.396,82 di parte corrente ed Euro 391.703,33 in conto capitale. Tali debiti sono stati così classificati:

| <b>Analsi e valutazione dei debiti fuori bilancio</b>             |                     |                     |                      |
|---|---------------------|---------------------|----------------------|
|   |                     |                     | 45                   |
|   | <b>2012</b>         | <b>2013</b>         | <b>2014</b>          |
| <b>Articolo 194 T.U.E.L:</b>                                      |                     |                     |                      |
| - lettera a) - sentenze esecutive                                 | 8.888.864,30        | 926.966,96          | 733.566,47           |
| - lettera b) - copertura disavanzi                                |                     |                     |                      |
| - lettera c) - ricapitalizzazioni                                 |                     |                     |                      |
| - lettera d) - procedure espropriative/occupazione d'urgenza      |                     |                     | 6.856.115,62         |
| - lettera e) - acquisizione beni e servizi senza impegno di spesa | 93.072,46           | 989.993,98          | 2.570.428,06         |
|   |                     |                     |                      |
| <b>Totale</b>   | <b>8.981.936,76</b> | <b>1.916.960,94</b> | <b>10.160.110,15</b> |

I ratei attivi sono stati inviati alla competente Procura della Sezione Regionale della Corte dei Conti ai sensi dell'articolo 23, comma 5 della L. 289/2002.

Inoltre, l'evoluzione dei debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati è stata la seguente:

| <b>Evoluzione debiti fuori bilancio</b>                    |                        |                        |
|--|------------------------|------------------------|
|  |                        | 46                     |
| <b>Rendiconto 2012</b>                                     | <b>Rendiconto 2013</b> | <b>Rendiconto 2014</b> |
| 8.981.936,76   | 1.916.960,94           | 10.160.100,15          |
| <b>incidenza debiti fuori bilancio su entrate correnti</b> |                        |                        |
| <b>Rendiconto 2012</b>                                     | <b>Rendiconto 2013</b> | <b>Rendiconto 2014</b> |
| 51.670.078,77  | 55.348.689,07          | 63.542.265,92          |
| 17,38%   | 3,46%                  | 15,99%                 |

Tuttavia, dopo la chiusura dell'esercizio ed entro la data di formazione dello schema di rendiconto sono stati riconosciuti e finanziati debiti fuori bilancio per euro 283.273,83, e sono stati segnalati debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento per euro 3.141.815,95.

Al finanziamento dei primi si è provveduto tramite mezzi propri per l'intero importo.

Con riferimento ai rapporti con gli organismi partecipati, il Responsabile del Servizio Finanziario, tramite pec, ha trasmesso in data 06 marzo 2015 nota per “riconciliazione debiti-crediti reciproci” alle Partecipate dell’Ente, ai sensi dell’articolo 6 comma 4 del D.lg. 06/07/2012 n.95.

Il Collegio sulla scorta delle parziali comunicazioni acquisite e inviate dalle società partecipate ha elaborato il seguente prospetto con evidenziazione separata, in riferimento alla posizione dell’Ente, delle eventuali discordanze debito/credito.

| <b>Società partecipata</b>  | <b>scritture società</b> | <b>scritture ente</b>  | <b>differenze</b> |
|---|--------------------------|------------------------|-------------------|
| <i>Alto calore Servizi</i>  | debiti € 3.183.143,87    | crediti € 3.328.073,46 | - 144.929,99      |
|   | crediti € 1.639.106,88   | debiti € 948.265,82    | -690.841,06       |
| <i>Irpinianet a.r.l.</i>  | n.p.                     | 0,00                   | non determinabile |
| <i>A.T.O. consorzio</i>   | crediti € 64.998,78      | debiti € 56.220,63     | -8.778,15         |
|   | debiti € 0,00            | crediti € 0,00         | 0,00              |
| <i>Fondazione Universitaria</i>   | n.p.                     | 0,00                   | non determinabile |
| <i>Consorzio Asi</i>  | 12.911,42                | 12.911,42              | 0,00              |
| <i>Società consortile Medea Qualimed</i>  | n.p.                     | 0,00                   | non determinabile |
| <i>Consorzio Irpino per la promozione della cultura, della ricerca e degli studi universitari</i> | crediti € 153.185,52     | debiti € 130.000,00    | - 23.185,52       |
| <i>A.C.S.</i>   | crediti € 1.186.644,2    | debiti € 674.597,46    | -512046,74        |

In particolare, il Collegio ha ritenuto di dover dettagliare analiticamente il rapporto finanziario in essere al 31/12/2014 con la partecipata Alto Calore Servizi e la società “in house” Azienda Città Servizi s.r.l., così come illustrato nei seguenti prospetti:

1a – Alto Calore Servizi – crediti Ente

| tipologia      | scritture società Alto Calore s.p.a. | Scritture Ente | differenza   |
|----------------|--------------------------------------|----------------|--------------|
| fattura 1/2006 |                                      | 168.448,54     |              |
| fattura 1/2007 |                                      | 144.450,16     |              |
| fattua 1/2008  |                                      | 170.695,01     |              |
| fattura 1/2009 |                                      | 336.860,18     |              |
| fattura 1/2010 |                                      | 302.598,78     |              |
| fattura 1/2012 |                                      | 1.138.850,43   |              |
| fattura 2/2012 |                                      | 40.170,36      |              |
| sub_totale     | 2.298.247,62                         | 2.302.073,46   | 3.825,84     |
| quote 2012     | 318.895,76                           | 342.000,00     | 23.104,24    |
| quote 2013     | 312.714,68                           | 342.000,00     | 29.285,32    |
| quote 2014     | 253.285,41                           | 342.000,00     | 88.714,59    |
|                | 3.183.143,47                         | 3.328.073,46   | - 144.929,99 |

1b - Alto Calore Servizi – debiti Ente

| tipologia | scritture società alto calore | scritture ente | Differenza  |
|-----------|-------------------------------|----------------|-------------|
| Utenze    | 1.639.106,88                  | 948.265,82     | -690.841,06 |

È stato sottolineato, che in merito alle differenze di cui allo schema 1/b, il Collegio ha chiesto agli uffici un’attenta analisi di riscontro.

2 – Azienda Città Servizi s.r.l. – debiti Ente

| tipologia                                    | scritture società<br>acs | scritture ente    | differenza         |
|--|--------------------------|-------------------|--------------------|
| canone custodia strutture comunali           | 139.742,34               | 139.742,34        | 0,00               |
| servizio reception mensa                     | 10.980,00                | 10.980,00         | 0,00               |
| canone manutenzione segnaletica              | 21.501,81                | 21.501,81         | 0,00               |
| canone gestione parcometri                   | 111.897,89               | 111.897,89        | 0,00               |
| adeguamento corrispettivo 2013               | 331.299,46               | 331.299,46        | 0,00               |
| residuo corrispettivo 2012                   | 1.540,00                 | 1.540,00          | 0,00               |
| gestione integrata spazi ed aree a verde     | 48.520,94                | 50.010,96         | 1.490,02           |
| servizio allestimento mercatino "natale"2014 | 6.250,00                 | 7.625,00          | 1.375,00           |
| parcometro campo coni                        | 4.000,00                 | 0,00              | -4.000,00          |
| mensa anno 2011                              | 16.335,00                | 0,00              | -16.335,00         |
| canone servizi teatro                        | 6.100,00                 | 0,00              | -6.100,00          |
| canone servizi teatro                        | 25.600,30                | 0,00              | -25.600,30         |
| abbattimento platano verde pubblico          | 7.917,79                 | 0,00              | -7.917,79          |
| adeguamento contratto                        | 454.958,67               | 0,00              | -454.958,67        |
| <b>totali</b>                                | <b>1.186.644,20</b>      | <b>674.597,46</b> | <b>-512.046,74</b> |

Il Collegio, in merito alle maggiori differenze a debito, complessivamente ammontanti a € 512,046,76, ha rilevato che le stesse non sono presenti nella contabilità dell'Ente, non esistono i relativi impegni di spesa e inoltre non risultano atti amministrativi giustificativi delle prestazioni indicate. Inoltre, alla luce di quanto sopra riportato, tali prestazioni hanno determinato l'insorgenza di debiti fuori bilancio "programmati".

Sempre con riferimento ai rapporti con le società partecipate, è stato verificato il rispetto:

- 1) dell'articolo 1, commi 725, 726, 727 e 728 della legge 296/06 (entità massima dei compensi agli amministratori di società partecipate in via diretta e indiretta);
- 2) dell'articolo 1, comma 729 della legge 296/06 (numero massimo dei consiglieri in società partecipate in via diretta o indiretta);
- 3) dell'articolo 1, comma 718 della legge 296/06 (divieto di percezione di compensi da parte del Sindaco e Assessori, se nominati membri dell'Organo amministrativo di società partecipate);
- 4) dell'articolo 1, comma 734 della legge 296/06 (divieto di nomina di Amministratore in caso di perdite reiterate).

| Organismo in house o controllato:   | Esercizio    |              |              |
|---|--------------|--------------|--------------|
|   | 2011         | 2012         | 2013         |
| Valore della Produzione (voce A del conto economico)  | 1.806.240,00 | 1.992.229,00 | 1.960.470,00 |
| di cui: corrispettivi o proventi dall'Ente  |              |              |              |
| Risultato di esercizio  | 5.209,00     | 9.100,00     | -            |
| Risultato di esercizio al netto delle voci di cui alle lett.D), E) e n°22 del conto economico (art.2425 c.c.) | 4.811,00     | 26.527,00    | -            |
| Dividendi distribuiti   |              |              |              |
| Indebitamento a fine esercizio (voce D del Passivo)   | 360.965,00   | 500.848,00   | 702.920,00   |
| T.F.R. (voce C del Passivo)   | 152.306,00   | 224.582,00   | 297.935,00   |
| Personale dipendente al 31.12 (numero unità)  | 45,00        | 45,00        | 45,00        |
| Personale dipendente al 31.12 (costo: voce B9 conto econ.)  | 1.193.985,00 | 1.311.843,00 | 1.476.624,00 |
| Crediti dell'organismo verso l'Ente Locale al 31.12   | 173.490,00   | 462.810,00   | 750.666,00   |
| Crediti dell'Ente Locale verso l'organismo al 31.12   |              |              |              |
| Altri debiti dell'organismo verso l'Ente locale al 31.12  |              |              |              |
| Fidejussioni dell'Ente locale verso l'organismo al 31.12  |              |              |              |
| Altre garanzie dell'Ente locale verso l'organismo al 31.12  |              |              |              |
| Tipologia delle altre garanzie  |              |              |              |

È opportuno precisare che l'articolo 31 del D.lg. ha concesso la possibilità di pagare i debiti esigibili alla data del 31/12/2013 e i debiti fuori bilancio (ivi inclusi quelli contenuti nel piano di riequilibrio) che presentavano i requisiti per il riconoscimento alla stessa data nei confronti delle società partecipate. L'Ente, tuttavia, non si è avvalso di tale possibilità.

L'Organo di revisione ha evidenziato che l'Ente nel rendiconto 2014 non ha rispettato 5 dei 10 parametri pubblicati con decreto del Ministero dell'Interno del 18/02/2013, che hanno attestato, quindi, la situazione di "Deficitarietà strutturale" del Comune di Avellino.

Nel prospetto di conciliazione sono assunti gli accertamenti e gli impegni finanziari risultanti dal conto del bilancio e sono rilevate le rettifiche e le integrazioni al fine di calcolare i valori economici e patrimoniali.

Alla fine della rilevazione dei componenti economici positivi, gli accertamenti finanziari di competenza sono stati rettificati, come indicato dall'articolo 229<sup>77</sup> del TUEL, rilevando i seguenti elementi:

---

<sup>77</sup> L'articolo 229 del TUEL dispone che: "1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e rileva il risultato economico dell'esercizio.

- a)risconti passivi e ratei attivi;
- b)le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
- c)i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi;
- d)le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;
- e)le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati;
- f)l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d'impresa.

Anche gli impegni finanziari di competenza, al fine della rilevazione dei componenti economici negativi, sono stati rettificati con la rilevazione dei seguenti elementi:

- i costi di esercizi futuri;
- i risconti attivi e i ratei passivi;
- le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
- le quote di costo già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;
- le quote di ammortamento economico di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;
- l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d'impresa.

Risulta che al prospetto di conciliazione sono state allegate le carte di lavoro relative alle rettifiche e integrazioni al fine di consentire il controllo delle stesse e l'utilizzo dei dati negli esercizi successivi.

Inoltre, i valori finanziari correnti, risultanti dal conto del bilancio, sono stati scomposti nel prospetto in valori economici e patrimoniali (attivo, passivo o conti d'ordine).

È stata pertanto assicurata la seguente coincidenza:

- entrate correnti=parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;
- spese correnti=parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine.

Le rettifiche apportate alle entrate e alle spese correnti nel prospetto di conciliazione sono state così riassunte:

---

*2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*

*3. 4. 5. 6. 7. (abrogati)*

*8. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.*

*9. 10. (abrogati)*

|   |   |           |                   |
|---|---|-----------|-------------------|
| <b>rettifiche apportate a entrate e spese</b> |   |           |                   |
|   |   |           | 51                |
| <b>Entrate correnti:</b>                      |   |           |                   |
| - rettifiche per Iva                          | - | 33.937,28 |                   |
| - risconti passivi iniziali                   | + |           |                   |
| - risconti passivi finali                     | - |           |                   |
| - ratei attivi iniziali                       | - |           |                   |
| - ratei attivi finali                         | + |           |                   |
| <b>Saldo maggiori/minori proventi</b>         |   |           | <b>-33.937,28</b> |
| <b>Spese correnti:</b>                        |   |           |                   |
| - rettifiche per Iva                          | - | 52.554,01 |                   |
| - costi anni futuri iniziali                  | + |           |                   |
| - costi anni futuri finali                    | - |           |                   |
| - risconti attivi iniziali                    | + |           |                   |
| - risconti attivi finali                      | - |           |                   |
| - ratei passivi iniziali                      | - |           |                   |
| - ratei passivi finali                        | + |           |                   |
| <b>Saldo minori/maggiori oneri</b>            |   |           | <b>-52.554,01</b> |

Le integrazioni rilevate nel prospetto sono derivate dai seguenti proventi e oneri:

|  |  |                      |
|--|--|----------------------|
| <b>integrazioni rilevate nel prospetto di conciliazione</b>                    |  |                      |
|  |  | 52                   |
| <b>Integrazioni positive:</b>  |  |                      |
| - incremento immobilizzazioni per lavori interni                               |  | 0,00                 |
| - proventi per permesso di costruire rilevati al titolo IV e dest. al titolo I |  | 231.451,45           |
| - variazione positiva rimanenze  |  | 0,00                 |
| - quota di ricavi pluriennali  |  | 0,00                 |
| - plusvalenze  |  | 215.398,38           |
| - maggiori crediti iscritti fra i residui attivi                               |  | 0,00                 |
| - minori debiti iscritti fra residui passivi                                   |  | 6.284.900,01         |
| - sopravvenienze attive  |  | 709,78               |
| <b>Totale</b>  |  | <b>6.732.459,62</b>  |
| <b>Integrazioni negative:</b>  |  |                      |
| - variazione negativa di rimanenze   |  | 0,00                 |
| - trasferimenti in conto capitale  |  | 0,00                 |
| - quota di ammortamento  |  | 11.537.260,06        |
| - minusvalenze   |  | 26.135,22            |
| - minori crediti iscritti fra residui attivi                                   |  | 19.428.142,54        |
| - minori crediti iscritti fra crediti di dubbia esigibilità                    |  | 0,00                 |
| - svalutazione attività finanziarie  |  | 0,00                 |
| - sopravvenienze passive   |  | 0,00                 |
| <b>Totale</b>  |  | <b>30.991.537,82</b> |

Prendendo in considerazione il conto economico, esso rileva i componenti positivi e negativi secondo criteri di competenza economica, che sono stati così sintetizzati:

| <b>CONTO ECONOMICO</b> |  |                      |                       |
|------------------------|--|----------------------|-----------------------|
|                        |  |                      | 53                    |
|                        |  | <b>2012</b>          | <b>2013</b>           |
|                        |  | <b>2014</b>          |                       |
| <b>A</b>               | <i>Proventi della gestione</i>                           | 52.151.131,84        | 55.317.943,03         |
| <b>B</b>               | <i>Costi della gestione</i>                              | 53.287.075,35        | 60.684.683,03         |
|                        | <b>Risultato della gestione</b>                          | <b>-1.135.943,51</b> | <b>297.905,42</b>     |
|                        |  |                      | <b>3.052.481,00</b>   |
| <b>C</b>               | <i>Proventi ed oneri da aziende speciali partecipate</i> |                      | -134.132,05           |
|                        | <b>Risultato della gestione operativa</b>                | <b>-1.135.943,51</b> | <b>297.905,42</b>     |
|                        |  |                      | <b>2.918.348,95</b>   |
| <b>D</b>               | <i>Proventi (+) ed oneri (-) finanziari</i>              | -3.475.883,16        | -3.332.404,00         |
| <b>E</b>               | <i>Proventi (+) ed oneri (-) straordinari</i>            | -1.813.974,69        | -2.480.800,54         |
|                        | <b>Risultato economico di esercizio</b>                  | <b>-6.425.801,36</b> | <b>-5.515.299,12</b>  |
|                        |  |                      | <b>-18.322.947,95</b> |

L'Organo di revisione ha accertato che nella predisposizione del conto economico sono stati rispettati i principi di competenza economica e in particolare i criteri di valutazione e classificazione indicati nei punti da 69 a 103 del nuovo principio contabile n.3; inoltre, ha ritenuto, come indicato al punto 7 del principio contabile stesso, che l'equilibrio economico sia un obiettivo essenziale ai fini della funzionalità dell'Ente. La tendenza al pareggio economico della gestione ordinaria deve, pertanto, essere considerata un obiettivo da perseguire. Le quote di ammortamento sono state determinate sulla base dei coefficienti previsti dall'articolo 229 comma 7 del TUEL e dal punto 92 del principio contabile n.3; esse, inoltre, sono state rilevate nel registro dei beni ammortizzabili.

Tali quote, rilevate negli ultimi tre esercizi, sono state le seguenti:

| <b>quote di ammortamento</b> |               |               |
|------------------------------|---------------|---------------|
|                              |               | 54            |
| <b>2012</b>                  | <b>2013</b>   | <b>2014</b>   |
| 11.682.742,45                | 11.645.124,17 | 11.537.260,06 |

| <b>I proventi e gli oneri straordinari</b>                                    |                 |                      |
|---|-----------------|----------------------|
|   |                 | 55                   |
|   | <b>parziali</b> | <b>totali</b>        |
| <b>Proventi:</b>  |                 |                      |
| <b>Plusvalenze da alienazione</b>   | 215.398,38      | 215.398,38           |
| <b>Insussistenze passivo:</b>   |                 | 6.284.900,01         |
| di cui:   |                 |                      |
| - per minori debiti di funzionamento  | 6.167.001,07    |                      |
| - per minori contenimenti   |                 |                      |
| - per servizi per conto terzi   | 117.098,14      |                      |
| <b>Sopravvenienze attive:</b>   |                 | 709,78               |
| di cui:   |                 |                      |
| - per maggiori crediti  | 709,78          |                      |
| - per donazioni ed acquisizioni gratuite                                      |                 |                      |
| - per (altro da specificare)  |                 |                      |
| <b>Proventi straordinari</b>  |                 | 0,00                 |
| - per (altro da specificare)  |                 |                      |
| <b>Totale proventi straordinari</b>   |                 | <b>6.501.008,17</b>  |
|   |                 | 56                   |
| <b>Oneri:</b>   |                 |                      |
| <b>Minusvalenze da partecipazione ad imprese collegate</b>                    | 26.135,22       | 26.135,22            |
| <b>Oneri straordinari</b>   |                 | 4.096.902,34         |
| di cui:   |                 |                      |
| - da costi ed oneri per debiti riconosciuti di competenza esercizi precedenti | 4.197.359,49    |                      |
| - da trasferimenti in conto capitale a terzi (finanziati con mezzi propri)    |                 |                      |
| - da altri oneri straord. rilevati nel conto del bilancio                     | 600.542,85      |                      |
| <b>Insussistenze attivo</b>   |                 | 19.420.142,54        |
| di cui:   |                 |                      |
| - per minori crediti  | 19.428.142,54   |                      |
| - per riduzione valore Immobilizzazioni                                       |                 |                      |
| - per (altro da specificare)  |                 |                      |
| <b>Sopravvenienze passive</b>   |                 | 0,00                 |
| - per (altro da specificare)  |                 |                      |
| <b>Totale oneri straordinari</b>  |                 | <b>24.351.100,10</b> |

Ai fini della verifica dell'esatta correlazione tra i dati del conto del bilancio e i risultati economici è stato effettuato il seguente riscontro:

- rilevazione nella voce E.22. del conto economico come "Insussistenze del passivo" dei minori residui passivi iscritti come debiti nel conto del patrimonio dell'anno precedente;
- rilevazione nella voce E.23. del conto economico come "Sopravvenienze attive" dei maggiori residui attivi iscritti come crediti nel conto del patrimonio dell'anno precedente, nonché il valore delle immobilizzazioni acquisite gratuitamente;
- rilevazione nella voce E.25. del conto economico come "Insussistenze dell'attivo" dei minori residui attivi iscritti come crediti nel conto del patrimonio dell'anno precedente;
- rilevazione di plusvalenze (voce E.24.) o minusvalenze (voce E.26.) patrimoniali riferite alla cessione di cespiti (pari alla differenza tra indennizzo o prezzo di cessione e valore contabile residuo);

- rilevazione dei proventi e dei costi di carattere eccezionale o riferiti ad anni precedenti nella parte straordinaria (voci E.23. e E.28.).

Analizzando il conto del patrimonio, invece, è stato rilevato che in esso sono rilevati gli elementi dell'attivo e del passivo, nonché le variazioni che gli elementi patrimoniali hanno subito per effetto della gestione.

I valori patrimoniali al 31/12/2014 e le variazioni rispetto all'anno precedente possono essere riassunti nel seguente modo:

| <b>CONTO DEL PATRIMONIO</b>       |                       |                                    |                              |                       |
|-----------------------------------|-----------------------|------------------------------------|------------------------------|-----------------------|
|                                   |                       |                                    |                              | 56                    |
| <b>Attivo</b>                     | 31/12/2013            | Variazioni da<br>conto finanziario | Variazioni da<br>altre cause | 31/12/2014            |
| Immobilizzazioni immateriali      | 452.920,49            | 172.649,91                         | -331.456,79                  | 294.113,61            |
| Immobilizzazioni materiali        | 343.935.268,09        | 16.960.588,11                      | -10.984.993,46               | 349.910.862,74        |
| Immobilizzazioni finanziarie      | 3.072.049,93          |                                    | -26.135,22                   | 3.045.914,71          |
| <b>Totale immobilizzazioni</b>    | <b>347.460.238,51</b> | <b>17.133.238,02</b>               | <b>-11.342.585,47</b>        | <b>353.250.891,06</b> |
| Rimanenze                         |                       |                                    |                              | 0,00                  |
| Crediti                           | 250.264.316,82        | 5.524.071,47                       | -28.438.889,28               | 227.349.499,01        |
| Altre attività finanziarie        |                       |                                    |                              | 0,00                  |
| Disponibilità liquide             | 9.282.853,19          | 3.871.255,41                       |                              | 13.154.108,60         |
| <b>Totale attivo circolante</b>   | <b>259.547.170,01</b> | <b>9.395.326,88</b>                | <b>-28.438.889,28</b>        | <b>240.503.607,61</b> |
| Ratei e risconti                  |                       |                                    |                              | 0,00                  |
|                                   |                       |                                    |                              | 0,00                  |
| <b>Totale dell'attivo</b>         | <b>607.007.408,52</b> | <b>26.528.564,90</b>               | <b>-39.781.474,75</b>        | <b>593.754.498,67</b> |
| Conti d'ordine                    | 189.693.599,17        | -4.944.998,32                      | -14.639.292,56               | 170.109.308,29        |
| <b>Passivo</b>                    |                       |                                    |                              |                       |
| Patrimonio netto                  | 168.275.309,53        | 6.167.581,70                       | -24.490.529,65               | 149.952.361,58        |
| Conferimenti                      | 319.995.550,82        | 5.748.437,23                       | -8.682.100,47                | 317.061.887,58        |
| Debiti di finanziamento           | 77.142.372,01         | 3.637.402,06                       | -323.944,62                  | 80.455.829,45         |
| Debiti di funzionamento           | 38.580.169,30         | 11.004.281,70                      | -6.167.801,87                | 43.416.649,13         |
| Debiti per anticipazione di cassa |                       |                                    |                              | 0,00                  |
| Altri debiti                      | 3.014.006,86          | -29.155,79                         | -117.098,14                  | 2.867.752,93          |
| <b>Totale debiti</b>              | <b>118.736.548,17</b> | <b>14.612.545,97</b>               | <b>-6.608.844,63</b>         | <b>126.740.249,51</b> |
| Ratei e risconti                  |                       |                                    |                              | 0,00                  |
|                                   |                       |                                    |                              | 0,00                  |
| <b>Totale del passivo</b>         | <b>607.007.408,52</b> | <b>26.528.564,90</b>               | <b>-39.781.474,75</b>        | <b>593.754.498,67</b> |
| Conti d'ordine                    | 189.693.599,17        | -4.944.998,32                      | -14.639.292,56               | 170.109.308,29        |

La verifica degli elementi patrimoniali al 31/12/2014 ha evidenziato:

## **ATTIVO**

### **A. Immobilizzazioni**

È emerso che le immobilizzazioni, iscritte nel conto del patrimonio, sono state valutate in base ai criteri indicati nell'articolo 203 del TUEL e nei punti da 104 a 140 del nuovo principio n.3. I

valori iscritti hanno trovato corrispondenza con quanto riportato nell'inventario e nelle scritture contabili.

L'Ente, per la compilazione e la tenuta dell'inventario, ha provveduto a esternalizzare tale servizio alla Progel SRL di Gallarate (VA), società di servizi, incaricata della trasmissione del Conto del Patrimonio aggiornato alla data del 31/12/2014.

Nella colonna "variazioni in aumento da conto finanziario" della voce immobilizzazioni sono rilevate le somme pagate (competenza + residui) nel Titolo II della spesa, escluse le somme rilevate nell'intervento 7 (trasferimenti di capitale).

Le variazioni alle immobilizzazioni materiali sono derivate da:

| <b>Le variazioni alle immobilizzazioni materiali</b> |                              |                               |
|--|------------------------------|-------------------------------|
|  |                              | 57                            |
|  | <b>variazioni in aumento</b> | <b>variaz. in diminuzione</b> |
| Gestione finanziaria                                 | 17.493.291,44                | 532.703,33                    |
| Acquisizioni gratuite                                | 0,00                         | 0,00                          |
| Ammortamenti   | 0,00                         | 11.205.803,27                 |
| Utilizzo conferimenti (contributi in conto capitale) | 0,00                         | 0,00                          |
| Beni fuori uso                                       | 0,00                         | 0,00                          |
| Conferimenti in natura ad organismi esterni          | 0,00                         | 0,00                          |
| Rettifica valore immobilizzazione in corso           | 2.203.853,42                 | 1.983.043,61                  |
| <b>totale</b>  | <b>19.697.144,86</b>         | <b>13.721.550,21</b>          |

Le immobilizzazioni finanziarie, riferite alle partecipazioni, sono state valutate con il criterio del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata.

Rispetto alla valutazione col criterio del costo, la corrispondente quota di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio della partecipata è stata la seguente:

| <b>Confronto valore iscritto con quota PN</b> |   |  |                   |
|---|---|--|-------------------|
|   |   |  | 58                |
| <b>Organismo partecipato</b>                  | <b>Valore iscritto nel conto del patrimonio al 31/12/2013</b> | <b>Valore da quota di patrimonio netto della partecipata</b> | <b>Differenza</b> |
| Alto calore servizi spa                       | 2.842.081,00  | 2.816.365,79   | -25.715,21        |
| Irpinianet società consortile arl             | 569,31  | 569,31   | 0,00              |
| A.T.O.  | 36.302,92   | 36.302,92  | 0,00              |
| ACS srl                                       | 79.050,00   | 79.050,00  | 0,00              |
| Fondazione Universitaria                      | 50.000,00   | 50.000,00  | 0,00              |
| Consorzio ASI                                 | 31.005,16   | 30.585,15  | -420,01           |
| Medea Qualimed società consortile             | 5.000,00  | 5.000,00   | 0,00              |
| <b>totali</b>                                 | <b>3.044.008,39</b>   | <b>3.017.873,17</b>  | <b>-26.135,22</b> |

## B. II Crediti

È stata verificata la corrispondenza del saldo patrimoniale al 31/12/2014 con il totale dei residui attivi risultanti dal conto del bilancio al netto dei depositi cauzionali.

## B. IV Disponibilità liquide

È stata verificata la corrispondenza del saldo patrimoniale al 31/12/2014 delle disponibilità liquide con il saldo contabile e con le risultanze del conto del tesoriere.

## **PASSIVO**

### A. Patrimonio netto

La variazione del netto patrimoniale ha trovato corrispondenza con il risultato economico dell'esercizio.

### B. Conferimenti

I conferimenti iscritti nel passivo hanno riguardato contributi in conto capitale (Titolo IV delle entrate) finalizzati al finanziamento di immobilizzazioni iscritte nell'attivo. La rilevazione di tali contributi è stata effettuata con il metodo dei ricavi differiti imputando a conto economico nella voce A5 quota parte dei contributi correlata alla quota di ammortamento dei beni oggetto di finanziamento.

### C. Debiti di finanziamento

Per tali debiti è stata verificata la corrispondenza tra:

- il saldo patrimoniale al 31/12/2014 con i debiti residui in sorte capitale dei prestiti in essere;
- la variazione in aumento e i nuovi prestiti ottenuti riportati nel titolo V delle entrate;
- le variazioni in diminuzione e l'importo delle quote capitali dei prestiti rimborsate riportato nel Titolo III della spesa.

### C. II Debiti di funzionamento

Il valore patrimoniale al 31/12/2014 corrisponde al totale dei residui passivi del Titolo I della spesa al netto dei costi di esercizi futuri rilevati nei conti d'ordine.

### C. V Debiti per somme anticipate da terzi

Il saldo patrimoniale al 31/12/2014 è corrispondente al totale dei residui passivi del Titolo IV della spesa.

### Ratei e risconti

Le somme iscritte sono conformi a quelle rilevate nel prospetto di conciliazione

### Conti d'ordine per opere da realizzare

L'importo degli "impegni per opere da realizzare" al 31/12/2014 è stato conforme ai residui passivi del Titolo II della spesa con esclusione delle spese di cui agli interventi n. 7, 8, 9 e 10.

È emerso che l'importo dei costi per esercizi futuri è stato corrispondente al saldo delle rettifiche apportate agli impegni di parte corrente nel prospetto di conciliazione.

Per quanto riguarda la relazione della Giunta al rendiconto, l'Organo di revisione ha attestato che essa è stata redatta conformemente a quanto previsto dall'articolo 231<sup>78</sup> del TUEL ed esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti.

È stato precisato che ai sensi dell'articolo 2 comma 2 lettera m del Regolamento per la costituzione e la disciplina delle attività dell'Organismo Indipendente di Valutazione (OIV), istituito con Deliberazione di Giunta n.31 del 29/08/2013, spetta all'Organismo Indipendente di Valutazione il controllo di gestione di cui all'articolo 147 del D.lgs. n.267/2000.

In merito al referto del controllo di gestione per l'anno 2014, il Collegio ha dichiarato di non aver ricevuto nessuna comunicazione/relazione nei termini.

Con riferimento al piano triennale di contenimento delle spese, è stato evidenziato che l'Ente ai sensi dell'articolo 2, commi da 594 a 599 della legge 244/07, non ha formalmente adottato il piano triennale per individuare le misure finalizzate alla razionalizzazione dell'utilizzo di:

- 1) dotazioni strumentali, che corredano le stazioni di lavoro nell'automazione di ufficio;
- 2) delle autovetture di servizio, previa verifica di fattibilità a mezzi alternativi di trasporto, anche cumulativo;
- 3) dei beni immobili a uso abitativo o di servizio, con esclusione di beni infrastrutturali.

Al termine dell'analisi del bilancio consuntivo e sulla base delle verifiche di regolarità amministrative e contabile effettuate durante l'esercizio, i revisori hanno riportato:

1) l'inesistenza di gravi irregolarità contabili, finanziarie e inadempienze, tranne che per la mancata documentazione non fatta pervenire nei tempi utili da parte di alcune delle partecipate, che non ha consentito, anche per questo esercizio, la completa verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le partecipate stesse. Di conseguenza, il Collegio dei revisori non ha potuto asseverare per tutti gli organismi partecipati il prospetto in questione. Pertanto, l'Ente è stato invitato ad adottare severi provvedimenti rispetto a tali inadempienze e a sollecitare l'immediato invio della documentazione necessaria al fine della verifica e conciliazione delle partite debitorie e creditorie.

È stato sottolineato che tali mancanze per il futuro dovranno essere assolutamente vietate in modo che le stesse società partecipate, al massimo entro il 28 febbraio, dovranno far pervenire la

---

<sup>78</sup> L'articolo 231 del TUEL prevede che: *"1. La relazione sulla gestione è un documento illustrativo della gestione dell'Ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, contiene ogni eventuale informazione utile a una migliore comprensione dei dati contabili, ed è predisposto secondo le modalità previste dall'art. 11, comma 6, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni"*.

documentazione necessaria per procedere ai riscontri debito/credito, come peraltro già stato raccomandato per l'anno finanziario 2013.

2) Considerazioni, proposte e rilievi tendenti a conseguire efficienza ed economicità della gestione.

Il Collegio ha rilevato che, per l'esecuzione di alcune attività istituzionali e di generale interesse per la collettività, l'Ente ha incaricato la società "in house" Azienda Città Servizi Srl, in assenza dei necessari atti amministrativi e formalizzazioni contrattuali.

Ciò ha determinato l'insorgenza di debiti fuori bilancio che dovevano essere evitati per il passato e che dovranno essere evitati per il futuro con adeguamento, all'occorrenza, del contratto di servizio posto in essere con l'ACS Srl, con la previsione del maggior corrispettivo eventualmente dovuto. Tale circostanza ha comportato, inoltre, disequilibrio finanziario nella partecipata, con l'insorgere di problematiche di natura fiscale quali il mancato versamento delle imposte da parte della controllata (IVA-IRAP); è risultato, in aggiunta, che tali mancanze, oltre ad aver comportato responsabilità di natura gestionale, hanno determinato aggravii economici per il pagamento di interessi e sanzioni che si sono riflesse in capo all'Ente controllante.

Il Collegio, inoltre, ha sollecitato il Comitato Analogo presente in A.C.S. Srl a farsi parte attiva nel controllare e segnalare tempestivamente eventuali criticità e/o inadempienze che concorrono a creare conseguenze di natura economico/finanziaria, nonché a verificare il rispetto dei necessari iter amministrativi e procedurali del rapporto tra Ente controllante e società controllata.

In merito ai residui sia attivi che passivi è stata reiterata la necessità del monitoraggio continuo degli stessi, nonché, è stato raccomandato di intensificare l'attività di recupero per la riscossione dei residui attivi.

Inoltre, è stato raccomandato di procedere celermente al riaccertamento straordinario degli stessi, utilizzando tale incombenza normativa al fine di ottenere un dato definitivo che possa giustificare il loro mantenimento alla futura gestione economico-finanziaria.

Il Collegio ha prescritto, in conseguenza dell'intervenuto stato di "Ente strutturalmente deficitario"<sup>79</sup> nell'esercizio 2014, di rispettare le previsioni normative, in particolare l'articolo 243 commi 2 e 3 del TUEL, in merito al raggiungimento della percentuale di copertura del costo dei servizi a domanda individuale (media complessiva di copertura 36%) nell'anno finanziario 2015 e di provvedere ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 243<sup>80</sup> del TUEL, nelle more dell'adeguamento

---

<sup>79</sup> Sono Enti strutturalmente deficitari quelli che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio rilevabili da apposita tabella da allegare al certificato sul rendiconto della gestione contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. I parametri di deficitarietà sono determinati ogni triennio con apposito decreto ministeriale in base ad un'analisi di valori riferiti al rendiconto dell'ultimo triennio disponibile.

<sup>80</sup> L'articolo 243 del TUEL dispone che: "1. Gli Enti locali strutturalmente deficitari, individuati ai sensi dell'articolo 242, sono soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di

---

personale da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli Enti locali. Il controllo è esercitato prioritariamente in relazione alla verifica sulla compatibilità finanziaria.

2. Gli Enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. Tali controlli verificano mediante un'apposita certificazione che:

a) il costo complessivo della gestione dei servizi a domanda individuale, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con i relativi proventi tariffari e contributi finalizzati in misura non inferiore al 36 per cento; a tale fine i costi di gestione degli asili nido sono calcolati al 50 per cento del loro ammontare;

b) il costo complessivo della gestione del servizio di acquedotto, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con la relativa tariffa in misura non inferiore all'80 per cento;

c) il costo complessivo della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con la relativa tariffa almeno nella misura prevista dalla legislazione vigente.

3. I costi complessivi di gestione dei servizi di cui al comma 2, lettere a) e b), devono comunque comprendere gli oneri diretti e indiretti di personale, le spese per l'acquisto di beni e servizi, le spese per i trasferimenti e per gli oneri di ammortamento degli impianti e delle attrezzature. Per le quote di ammortamento si applicano i coefficienti indicati nel decreto del Ministro delle finanze in data 31 dicembre 1988 e successive modifiche o integrazioni. I coefficienti si assumono ridotti del 50 per cento per i beni ammortizzabili acquisiti nell'anno di riferimento. Nei casi in cui detti servizi sono forniti da organismi di gestione degli Enti locali, nei costi complessivi di gestione sono considerati gli oneri finanziari dovuti agli Enti proprietari di cui all'articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 1986, n. 902, da versare dagli organismi di gestione agli Enti proprietari entro l'esercizio successivo a quello della riscossione delle tariffe e dell'erogazione in conto esercizio. I costi complessivi di gestione del servizio di cui al comma 2, lettera c), sono rilevati secondo le disposizioni vigenti in materia.

3-bis. I contratti di servizio, stipulati dagli Enti locali con le società controllate, con esclusione di quelle quotate in borsa, devono contenere apposite clausole volte a prevedere, ove si verificano condizioni di deficitarietà strutturale, la riduzione delle spese di personale delle società medesime, anche in applicazione di quanto previsto dall'articolo 18, comma 2-bis, del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 2008.

4. Con decreto del Ministro dell'interno, sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono determinati i tempi e le modalità per la presentazione e il controllo della certificazione di cui al comma 2.

5. Alle Province e ai Comuni in condizioni strutturalmente deficitarie che, pur essendo a ciò tenuti, non rispettano i livelli minimi di copertura dei costi di gestione di cui al comma 2 o che non danno dimostrazione di tale rispetto trasmettendo la prevista certificazione, è applicata una sanzione pari all'1 per cento delle entrate correnti risultanti dal certificato di bilancio di cui all'articolo 161 del penultimo esercizio finanziario nei confronti di quello in cui è rilevato il mancato rispetto dei predetti limiti minimi di copertura. Ove non risulti presentato il certificato di bilancio del penultimo anno precedente, si fa riferimento all'ultimo certificato disponibile. La sanzione si applica sulle risorse attribuite dal Ministero dell'interno a titolo di trasferimenti erariali e di federalismo fiscale; in caso d'incapienza l'Ente locale è tenuto a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue.

5-bis. Le disposizioni di cui al comma 5 si applicano a decorrere dalle sanzioni da applicare per il mancato rispetto dei limiti di copertura dei costi di gestione dell'esercizio 2011.

6. Sono soggetti, in via provvisoria, ai controlli centrali di cui al comma 2:

a) gli Enti locali che, pur risultando non deficitari dalle risultanze della tabella allegata al rendiconto di gestione, non presentino il certificato della gestione, di cui all'articolo 161;

b) gli Enti locali per i quali non sia intervenuta nei termini di legge la deliberazione del rendiconto della gestione, sino all'adempimento.

del contratto di servizio in essere con la controllata Azienda Città Servizi Srl, di inserire nello stesso apposite clausole per ridurre la spesa del personale della società medesima.

È stato raccomandato di rispettare quanto previsto dal comma 27 decreto legge 66/2014 per il previsto adempimento dell'obbligo di comunicazione dei dati con periodicità mensile relativa al rispetto della tempistica dei pagamenti di cui all'articolo 33 del D.lgs. 14.03.2013.

Il Collegio, infine, in attesa del risultato del riaccertamento straordinario dei residui ai sensi del decreto legislativo n.118, ha consigliato di vincolare prudenzialmente tutto l'avanzo di Amministrazione a Fondo Svalutazione Crediti.

In conclusione, tenuto conto di quanto rilevato e proposto, l'Organo di revisione ha attestato la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, ha espresso parere favorevole per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio finanziario 2014 e, inoltre, ha proposto di vincolare tutto l'avanzo di Amministrazione disponibile per le finalità indicate nell'ambito della relazione dell'Organo stesso.

Il Bilancio consuntivo del Comune di Avellino per l'esercizio 2014 è stato approvato, su proposta dell'Assessore Maria Elena Iaverone, dal Consiglio Comunale di Avellino nella seduta del 14/05/2015.

---

*7. Gli Enti locali che hanno deliberato lo stato di dissesto finanziario sono soggetti, per la durata del risanamento, ai controlli di cui al comma 1, sono tenuti alla presentazione della certificazione di cui al comma 2 e sono tenuti per i servizi a domanda individuale al rispetto, per il medesimo periodo, del livello minimo di copertura dei costi di gestione di cui al comma 2, lettera a)".*

## CONCLUSIONI

La logica con la quale sono state condotte le osservazioni in questo lavoro, nasce dall'idea che la revisione contabile sia finalizzata al perseguimento di molteplici scopi, quali la tutela della trasparenza, della veridicità, della completezza dell'informazione societaria, che a loro volta si collegano al più ampio tema della tutela degli investitori.

L'obiettivo di questo lavoro, è stato quello di fornire una descrizione delle metodologie di controllo attualmente seguite e soprattutto di sviluppare una riflessione sui tempi e sui modi di svolgimento di un incarico pubblico così importante.

Lo stesso ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali, individua nei Revisori coloro i quali devono svolgere funzioni di controllo e di accertamento e di collaborazione in senso propositivo per una gestione più rispondente e incisiva.

L'aumento delle complessità dell'ambiente economico-finanziario richiede al revisore, oggi più che mai, un'adeguata professionalità e un bagaglio tecnico multidisciplinare che gli consenta di attenersi al nuovo quadro sull'informativa finanziaria e alle nuove condotte imprenditoriali e manageriali. Una delle recenti direttrici di sviluppo dei principi di revisione è incentrata sul cosiddetto "*risk based approach*", che sottolinea l'importanza per il revisore di concentrare la propria attività su quelle aree di rischio che possono inficiare la veridicità, trasparenza e correttezza del bilancio.

In definitiva, la revisione contabile, insieme alla vigilanza e al controllo societario, deve contribuire in misura rilevante alla stabilità finanziaria, in quanto garantisce la sicurezza della veridicità e della solidità finanziaria delle imprese e degli Enti. Tale sicurezza dovrebbe ridurre il rischio che possano essere commessi errori significativi a livello di bilancio e i costi che le parti in causa dell'impresa/Ente e la società civile nel suo complesso dovrebbero sostenere in caso di fallimento. Per di più, la solidità della revisione contabile, che garantisce un concreto contributo alla tutela degli investitori, è essenziale per ridare fiducia ai mercati.

Attraverso questo lavoro, si è cercato di evidenziare come l'introduzione di un sistema di controllo adeguato alle dimensioni e alla complessità della gestione degli Enti locali, debba diventare una delle priorità dei Comuni e delle Province.

Certamente gli elementi di criticità da affrontare sono molteplici; anzitutto è necessario pervenire ad un adeguato sviluppo dell'intero ciclo di strategia e controllo, perché senza un'effettiva chiarezza a livello di obiettivi strategici è impossibile definire un sistema di controllo di gestione appropriato.

Esso dovrebbe essere percepito come strumento di conoscenza, di direzione e di decisione, ed è fondamentale che il suo prodotto, il reporting periodico presenti due ordini di caratteristiche:

1) Essere chiaramente collegato alla strategia dell'Ente e presentare obiettivi elementi di confronto competitivo, quali quelli che possono essere offerti dal *benchmarking*;

2) Offrire dei rapporti periodici tempestivi, chiari e adeguati al loro destinatario.

E' evidente che gli addetti al controllo di gestione, debbano essere in grado di svolgere anche analisi approfondite e *business plan*, ma occorre sottolineare come questa non debba diventare la loro attività esclusiva o principale. Infatti, occorre evitare il rischio che il controllo di gestione possa diventare qualcosa di slegato dall'attività operativa, impegnato solo a realizzare studi e ricerche che non siano di ausilio alle attività di decisione e di verifica dei risultati.

Certamente in questo lavoro, pur trattando molte tematiche, ne abbiamo tralasciate altre che avrebbero meritato altrettanta considerazione, ma resta la soddisfazione di aver potuto sviluppare aspetti che, forse più di altri, vedono impegnata la figura del revisore nell'esplicazione di molte competenze istituzionali.

L'auspicio è quello di aver contribuito a dare una rappresentazione, anche se sintetica e necessariamente limitata, del contesto che si sta delineando attualmente nel settore degli Enti territoriali e dei nuovi orizzonti a cui occorre dare risposta.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **Monografie e Saggi Da Riviste Scientifiche**

**Vallone A.**, *Il revisore negli enti locali. Attualità di una funzione e prospettive*, casa editrice C.E.L.,1993.

**Mulazzani M. - Pozzoli S.**, *Revisione e controlli negli enti locali. Temi, problemi, applicazioni*. FrancoAngeli Editore, Milano 2007.

**Cadeddu L. - Portalupi A.**, *La revisione legale dei conti*, Gruppo 24 ore, Milano 2012.

**Commissione paritetica di studio degli enti locali**, *Revisione degli enti locali*, Giuffrè Editore, Milano 1998.

**Documenti CNEL.**, *Bilanci degli enti locali e responsabilità dei revisori*, Roma 1993.

**Centro nazionale di studi e ricerche sulle autonomie locali**, *I revisori negli enti locali. Aspetti teorico-pratici della L. n. 142/90*, Giuffrè Editore, Milano 1991.

**Marani A. - Zavagnin F.**, *Manuale per il revisore dell'ente locale*, Maggioli Editore, 2011.

**Mulazzani M.**, *La revisione degli enti locali*, Maggioli Editore, 2013.

**Grandis F. G.**, *La revisione economico-finanziaria pubblica. Indagine su 738 enti locali*. FrancoAngeli Editore, Milano 2011.

**Propersi A.**, *Contabilità e bilanci negli enti locali*, FrancoAngeli Editore, Milano 2012.

**Astegiano G.**, *Ordinamento e gestione contabile-finanziaria degli enti locali*, Gruppo Wolters Kluwer,2012.

**Civetta E.**, *La manovra correttiva 2010 per gli enti locali*, Maggioli Editore, 2010.

**Tessaro T.**, *Il "decreto Enti locali"*, Maggioli Editore, 2010.

**Barusso E.**, *Diritto degli enti locali*, Maggioli Editore 2008.

**Carpino R.**, *Testo unico degli enti locali*, Maggioli Editore 2010.

**Romolini A.**, *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli Editore, Milano 2009.

**UNGCEC**, *La revisione legale dei conti*, Sistemi editoriali, 2010.