



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

La revisione economico-finanziaria negli enti locali

# L'organo di revisione economico-finanziaria negli enti locali

*l'attività infrannuale*

**Marco Rossi**

22 novembre 2019

## L'organo di revisione

caratteristiche  
funzionamento  
funzioni fondamentali e competenze  
i pareri da rilasciare  
l'attività di vigilanza  
i Principi di Vigilanza e Controllo  
altri adempimenti



Il materiale didattico è finalizzato a garantire percorsi anche individuali di approfondimento della materia, di conseguenza non sarà necessariamente utilizzato integralmente nell'ambito dello svolgimento del corso.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

2



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## L'organo di revisione

funzione di **supporto e controllo amministrativo-contabile** (artt. 234 ss. d.lgs. 267/2000)

svolta da un **organo professionale**

- monopersonale o collegiale
- di nomina consiliare
- di durata triennale, rinnovabile 1 sola volta
- non revocabile, se non per inadempienza
- con specifiche condizioni di incompatibilità e ineleggibilità



## L'organo di revisione

la disciplina ordinamentale (d.lgs. 267/2000):

- Art. 234. Organo di revisione economico-finanziario
- Art. 235. Durata dell'incarico e cause di cessazione
- Art. 236. Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori
- Art. 237. Funzionamento del collegio dei revisori
- Art. 238. Limiti all'affidamento di incarichi
- Art. 239. Funzioni dell'organo di revisione
- Art. 240. Responsabilità dell'organo di revisione
- Art. 241. Compenso dei revisori



L. 148/2011 → estrazione organi di revisione [con conseguenti provvedimenti attuativi]

D.Lgs. 118/2011 → armonizzazione contabile

## Le fonti dell'attività di revisione



D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (tuel)

D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 (approvazione schemi)

Principi contabili (in particolare dell'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali)

Principi di Vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali

Pareri delle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti (L. 131/2003) e della Sezione delle Autonomie

Statuto e regolamenti dell'ente (in particolare di contabilità)

Discipline specifiche (tributi, personale, contratti, ecc.)

Disposizioni di finanza pubblica (L. 122/2010, L. 220/2010, ecc.), con particolare riferimento al patto di stabilità interno

**D.Lgs. 118/2011 e D.Lgs. 126/2014**

## D.L. 66/2014 "DL Irpef"

- ❖ art. 235 Tuel → «sono rieleggibili una sola volta» → «i suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale»
- ❖ art. 235 Tuel → dimissioni volontarie → da comunicare con un preavviso di almeno quarantacinque giorni e non sono soggette ad accettazione
- ❖ art. 241 Tuel → importo annuo rimborsi (viaggio, vitto e alloggio) non superiore al 50% del compenso annuo al netto degli oneri fiscali e contributivi

## Le funzioni dell'organo di revisione

**collaborazione con il Consiglio** (statuto e regolamento di contabilità)

**rilascio di specifici pareri**

art.  
239  
Tuel

vigilanza sulla **regolarità contabile, finanziaria ed economica** della gestione

**relazione al rendiconto della gestione**

**referto su gravi irregolarità di gestione**

**verifiche** di cassa ordinarie e straordinarie

**altre eventuali funzioni** (per legge o statuto)

## L'attività infrannuale del revisore

BILANCIO DI PREVISIONE

ATTIVITA'  
INFRANNUALE

RENDICONTO GESTIONE

## Le funzioni dell'organo di revisione



## Le funzioni dell'organo di revisione

**verifica e vigilanza**



**da programmare adeguatamente**

**"carte di lavoro"**

## Le funzioni dell'organo di revisione pareri da rilasciare



- strumenti di **programmazione economico-finanziaria**
- proposta di **bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio**
- modalità di **gestione dei servizi** e proposte di costi di partecipazione ad **organismi esterni**
- proposte di **ricorso all'indebitamento**
- proposte di **utilizzo di strumenti di finanza innovativa**, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia
- proposte di **riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni**
- proposte di **regolamento** di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei **tributi**

art.  
239  
Tuel



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

11



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## Le funzioni dell'organo di revisione funzioni aggiuntive

- attestazione **conformità certificazioni**  
[certificato bilancio di previsione, rendiconto, rispetto patto di stabilità interno, rappresentanza]
- **collaborazione con la Corte dei Conti** in sede di controllo [questionario al bilancio di previsione ed al rendiconto della gestione]
- **controlli sulla contrattazione decentrata** [compatibilità dei costi con il bilancio e la normativa di riferimento]
- **verifica sugli incarichi di studio, ricerca e consulenza**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

12



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## Le funzioni dell'organo di revisione funzioni aggiuntive

- parere specifico su **talune deroghe**

[costituzione fondo svalutazione crediti → art. 16 L. 135/2012  
spending review]

- obblighi di **segnalazione**

[alcuni specifici → es. richiesta spazi finanziari]

- attestazione **rapporti finanziari con le partecipate**

- verifica principio di **riduzione spesa programmazione del fabbisogno**

- **conto annuale del personale**



## Le funzioni dell'organo di revisione funzioni aggiuntive **[recenti]**

- **asseverazione verifica**

**corrispondenza debiti/crediti** con partecipate al fine di richiedere

**anticipazione Cassa DDPP** per debiti vs. partecipate [DL 66/2014]

- **verifica** adempimenti **monitoraggio debiti della pubblica amm.ne** [art. 27 DL 66/2014]



## Le funzioni dell'organo di revisione funzioni aggiuntive [recenti]

- prospetto, sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile finanziario, attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti → **verifica attestazione da parte dell'organo di revisione economico-finanziaria**

## Le funzioni dell'organo di revisione funzioni aggiuntive [recenti]

- verifica misure [dandone atto nella propria relazione] di **contenimento delle spese** di cui al DL 66/2014
  - acquisto di beni e servizi
  - incarichi di consulenza
  - esercizio di autovetture
- che hanno determinato una **corrispondente riduzione dei trasferimenti erariali** [rectius fondo di solidarietà e fondo sperimentale per le **province**]



## Le funzioni dell'organo di revisione funzioni aggiuntive [pareri] da D.Lgs. 118/2011

- **reimputazione impegni ed accertamenti** in esercizio provvisorio
- **utilizzo quote avanzo vincolato** in esercizio provvisorio
- **riaccertamento ordinario** dei residui
- **riaccertamento parziale** dei residui
- **riaccertamento straordinario** residui
- **piano di rientro dal disavanzo** a seguito riaccertamento straordinario



**congruità fondo rischi spese legali**



## Gli ambiti della revisione

area della **gestione finanziaria**

area della **gestione delle liquidità**

area **economico-patrimoniale**

area della **gestione degli investimenti**

area **soggetti strumentali**

area del **personale**

area della **gestione delle entrate**

area dell'**attività contrattuale**

area della **gestione fiscale**



M I L A N O

18



## Organi di revisione

### contenuti dei pareri da rilasciare



- ✚ espresso un **motivato giudizio di congruità**, di **coerenza** e di **attendibilità contabile** delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti
- ✚ anche tenuto conto:
  - ✚ dell'**attestazione del responsabile del servizio finanziario**
  - ✚ delle **variazioni rispetto all'anno precedente**
  - ✚ dell'applicazione dei **parametri di deficitarietà strutturale**
- ✚ di **ogni altro elemento utile**



## Organi di revisione

### contenuti dei pareri da rilasciare



- ✚ nei pareri sono **suggerite all'organo consiliare** le **misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni**
- ✚ i **pareri sono obbligatori**
- ✚ l'organo consiliare è tenuto ad *adottare i provvedimenti conseguenti* o a *motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione*



La salvaguardia degli equilibri  gli enti locali garantiscono **durante la gestione** e nelle **variazioni di bilancio** il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la **copertura delle spese correnti** e per il **finanziamento degli investimenti**

**con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

21



## La salvaguardia degli equilibri

- ❖ con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, **l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente**
  - a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;
  - b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194;
  - c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui .



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

22



## La salvaguardia degli equilibri

6. Il regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario



- al legale rappresentante dell'ente
- al consiglio dell'ente nella persona del suo presidente
- al segretario ed all'organo di revisione
- alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti

ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio.



ORDINE  
DOTTORI COMMERCIALISTI E ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

Art. 153, comma 6



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## La salvaguardia degli equilibri

in ogni caso la segnalazione è effettuata entro 7 giorni dalla conoscenza dei fatti



il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'articolo 193, entro 30 giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della giunta

Art. 153, comma 6



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

24



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## La salvaguardia degli equilibri applicazione dell'avanzo



- ❖ 3-bis. L'avanzo di amministrazione non vincolato **non può essere utilizzato** nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, **fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo 193.**

## L'armonizzazione contabile riequilibrio [art. 193]



- ai fini del riequilibrio possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi
- 1 – **le possibili economie di spesa e tutte le entrate**
  - ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione
- **i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili** e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.
- 2

## L'armonizzazione contabile riequilibrio [art. 193]



- ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la **quota libera del risultato di amministrazione**.
  - Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può
- 3** modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2

## La salvaguardia degli equilibri riequilibrio [art. 187]



- 2. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'art. 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere utilizzato con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:
  - a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
  - **b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;**
  - c) per il finanziamento di spese di investimento;
  - d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
  - e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

## Principio n° 2

salvaguardia

### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

- ❖ Verifiche sugli equilibri e vincoli
- ❖ per la gestione di competenza finanziaria occorre verificare:
  - ❖ l'equilibrio di parte corrente;
  - ❖ l'equilibrio di parte capitale;
  - ❖ il crono-programma lavori pubblici;
  - ❖ l'esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali da riconoscere e finanziare;
  - ❖ verifica della congruità del Fondo Crediti Dubbia Esigibilità iscritto a bilancio

## Principio n° 2

salvaguardia

### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

- ❖ Verifiche sugli equilibri e vincoli
- ❖ Per la gestione di cassa:
  - ❖ che il risultato non sia negativo.
- ❖ Per la gestione dei residui:
  - ❖ l'accertabilità ed esigibilità dei residui attivi;
  - ❖ la congruità fondo crediti di dubbia esigibilità.
- ❖ Per il saldo di finanza pubblica:
  - ❖ il rispetto dell'equilibrio di competenza come previsto dall'allegato 10 al D.lgs. n.118/2011 al rendiconto.
- ❖ Per gli organismi partecipati:
  - ❖ la necessità di finanziamenti in conto esercizio o contribuzione straordinaria;
  - ❖ la necessità di copertura di perdite anche infrannuali nel rispetto di quanto stabilito dal comma 552 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013 e dal comma 5 dell'art. 14 del D.lgs. n. 175/2016.

## Principio n° 2

salvaguardia

### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

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

- ❖ a. la relazione dei responsabili di settore sull'andamento delle entrate;
- ❖ b. la relazione della struttura preposta al controllo sulle società partecipate di cui all'art. 147 quater nonché, qualora sussista il caso, la relazione del legale rappresentante degli organismi partecipati soggetti al controllo analogo sullo stato di attuazione degli obiettivi, sull'andamento della gestione e su possibili squilibri economici;
- ❖ c. la dichiarazione di insussistenza dei debiti fuori bilancio rilasciata dai responsabili dei servizi o di esistenza di debiti con proposta di riconoscimento e finanziamento;
- ❖ d. la dichiarazione dei responsabili dei servizi e del responsabile del servizio finanziario attestante che non si profilano variazioni sostanziali nella consistenza dei residui attivi e passivi, rispetto alle determinazioni effettuate all'atto dell'approvazione del rendiconto;
- ❖ e. la dimostrazione che il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione sia ancora adeguato in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui;
- ❖ f. l'aggiornamento del prospetto dimostrativo della possibilità di raggiungere gli obiettivi del pareggio di bilancio;
- ❖ g. il prospetto dimostrativo aggiornato del rispetto del contenimento delle spese di personale;
- ❖ h. i prospetti dimostrativi degli altri vincoli di finanza pubblica.

## Check-list salvaguardia [art. 193]

l'istruttoria è completa e significativa rispetto alle verifiche da eseguire?

la gestione della competenza non evidenzia una situazione tendenziale di squilibrio?

la gestione della cassa non evidenzia una situazione tendenziale di squilibrio?

la gestione dei residui non evidenzia una situazione tendenziale di squilibrio?

## Check-list salvaguardia [art. 193]

è stata verificata/attestata l'insussistenza di debiti fuori bilancio?

l'avanzo di amministrazione utilizzato è effettivamente disponibile?

le proiezioni tendenziali al 31/12 sono adeguate (ovvero sovrastimano le entrate e sottostimano le spese)?

le modalità utilizzate per il ripiano degli squilibri sono adeguate?

## Quadro gen. riassuntivo

❖ dedica due appositi riquadri alla determinazione rispettivamente dell'equilibrio del bilancio e dell'equilibrio complessivo



<b>GESTIONE DEL BILANCIO</b>		
a) Avanzo di competenza (+)/Disavanzo di competenza (-)		
b) Risorse accantonate stanziate nel bilancio dell'esercizio N (+) <sup>(8)</sup>		
c) Risorse vincolate nel bilancio (+) <sup>(9)</sup>		
<b>d) Equilibrio di bilancio (d=a-b-c)</b>		
<b>GESTIONE DEGLI ACCANTONAMENTI IN SEDE DI RENDICONTO</b>		
d) Equilibrio di bilancio (+)/(-)		
e) Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto (+)		
<b>f) Equilibrio complessivo (f=d+e)</b>		

D.M. 1.08.2019

## Equilibrio di bilancio

- ❖ l'equilibrio di bilancio è calcolato al fine di tenere conto degli effetti sulla gestione di competenza derivanti
  - ❖ dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti previsti dalle leggi
  - ❖ dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione

D.M. 1.08.2019



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI  
E ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## Equilibrio di bilancio

- ❖ L'equilibrio di bilancio è pari al risultato di competenza (avanzo di competenza con il segno +, o il disavanzo di competenza con il segno -)
  - ❖ al netto delle risorse accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi al netto del fondo di anticipazione di liquidità, già considerato nell'equilibrio di competenza)
  - ❖ al netto delle risorse vincolate non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

D.M. 1.08.2019



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

36



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## Equilibrio complessivo

❖ calcolato per tenere conto anche degli effetti derivanti

D.M. 1.08.2019

- ❖ dalle variazioni degli accantonamenti effettuate in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili
- ❖ nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio.

## Equilibrio di bilancio

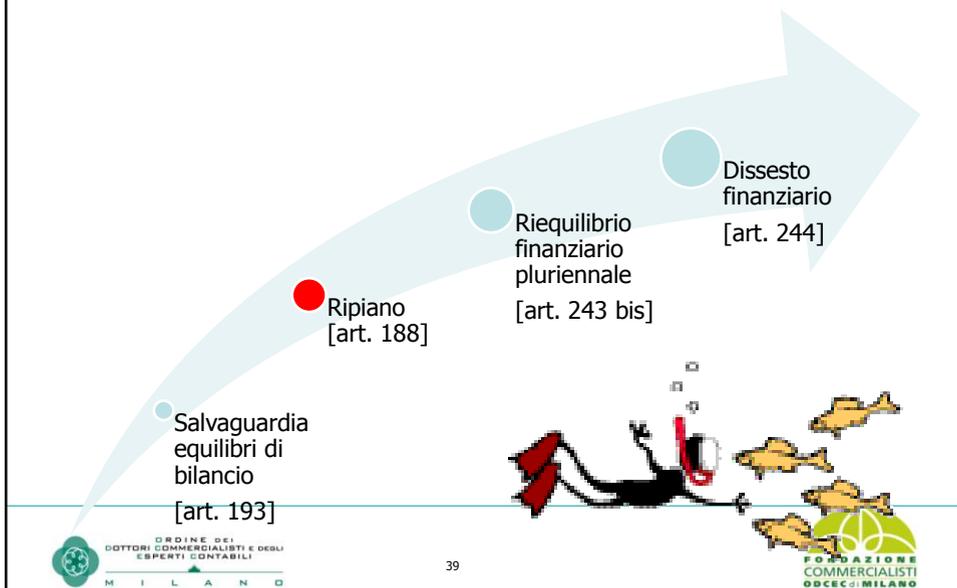
❖ l'equilibrio complessivo è pari alla somma algebrica tra

❖ l'equilibrio di bilancio (lettera d) del primo riquadro)

❖ il saldo algebrico delle variazioni degli accantonamenti effettuata in sede di rendiconto

D.M. 1.08.2019

## Gli equilibri (e squilibri) di bilancio



39

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

il disavanzo accertato è **immediatamente applicato** all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto



la **mancata adozione della delibera** che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla **mancata approvazione del rendiconto di gestione**

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

il disavanzo di amministrazione può anche essere **ripianto negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione**, in ogni caso non oltre la durata della consiliaura

contestualmente all'adozione di una **delibera consiliare** avente ad oggetto il **piano di rientro** dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio

**parere organo di revisione economico-finanziario**

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

Sezione delle Autonomie – Del. 30/2016

*Laddove l'applicazione del disavanzo all'esercizio in corso risulti non sostenibile da un punto di vista finanziario, lo stesso deve essere distribuito negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione avuto riguardo solo alla sua estensione minima obbligatoria triennale e salvaguardando le compatibilità economico-finanziarie del processo di programmazione. La circostanza che gli esercizi successivi superino la consiliaura in corso e coincidano con il periodo di mandato elettivo di una nuova amministrazione non costituisce impedimento giuridico-contabile all'adozione del ripiano pluriennale che deve essere obbligatoriamente adottato*

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

ai fini del rientro possono essere utilizzate

- le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione
- i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale
- ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della L. 296/2006, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

la deliberazione, contiene

- l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo
- l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo
- ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, **con il parere del collegio dei revisori**

l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

a seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio



si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione

## Ripiano ordinario [ex art. 188]

agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere

nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio

è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge

## Variazioni di bilancio

le variazioni di bilancio sono finalizzate a modificare gli stanziamenti (di competenza e di cassa) del bilancio di previsione



strumento di  
flessibilità del bilancio



gli organi di revisione economico-finanziaria  
rilasciano il parere sulle variazioni di competenza del  
consiglio (e della giunta in via d'urgenza), salve  
specifiche previsioni della legge o principi contabili

# Le variazioni di bilancio

CONSIGLIO	GIUNTA	DIRIGENTI
TITOLI	CATEGORIE ALL'INTERNO DELLA TIPOLOGIA	CAPITOLI ALL'INTERNO DELLA CATEGORIA
TIPOLOGIE	STANZIAMENTI DI CASSA	
CONSIGLIO	GIUNTA	DIRIGENTI
MISSIONI	MACROAGGREGATI ALL'INTERNO DEI PROGRAMMI	CAPITOLI ALL'INTERNO DEL MACROAGGREGATO
	STANZIAMENTI DI CASSA	
PROGRAMMI	FONDO DI RISERVA	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO
	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO	



# Le variazioni di bilancio

## art. 175 Tuel



- 1. Il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni di competenza e di cassa nel corso dell'esercizio sia nella parte prima, relativa alle entrate, sia nella parte seconda, relativa alle spese, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento.
- 2. Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater.
- 3. Le variazioni al bilancio di previsione possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno, fatte salve le seguenti variazioni, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno:
  - a) l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
  - b) l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;
  - c) l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;
  - d) quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
  - e) le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lettera d);
  - f) le variazioni di cui al comma 5-quater, lettera b);

# Le variazioni di bilancio

## art. 175 Tuel



- 5-bis. L'organo esecutivo con **provvedimento amministrativo** approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di cui al comma 5-quater, e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come **meramente applicative** delle decisioni del Consiglio, per **ciascuno degli esercizi considerati** nel bilancio, ossia:
  - variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies;
  - variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;
  - variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;
  - variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
  - variazioni riguardanti il fpv, effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3.

# Le variazioni di bilancio

## art. 175 Tuel



- 5-ter Con il **regolamento di contabilità** si disciplinano le modalità di comunicazione al Consiglio delle variazioni di bilancio di cui al comma 5-bis.
- 5-quater. Nel rispetto di quanto previsto dai **regolamenti di contabilità**, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, **il responsabile finanziario**, possono effettuare, per **ciascuno degli esercizi** del bilancio:
  - a) le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione, fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, limitatamente ai capitoli dotati dello stesso codice di quarto livello del piano dei conti, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, e ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta;
  - b) le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (prima iscrizione del fpv a seguito del riaccertamento). Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla giunta;
  - c) le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies (mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate);
  - d) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

## Le variazioni di bilancio

### nuovo art. 175 Tuel



- 5. quinquies. Le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi, nei casi previsti dal presente decreto e le variazioni del piano esecutivo di gestione NON possono essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo. Le determinazioni dirigenziali di variazione compensativa dei capitoli del piano esecutivo di gestione di cui al comma 5-quater sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti.
- 6. Sono vietate le variazioni di giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi.
- 7. Sono vietati gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro in favore di altre parti del bilancio. Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.
- 8. Mediante la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il 31 luglio di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva e il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.
- 9. Le variazioni al piano esecutivo di gestione di cui all'articolo 169 sono di competenza dell'organo esecutivo, salvo quelle previste dal comma 5-quater, e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno, fatte salve le variazioni correlate alle variazioni di bilancio previste al comma 3, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno.
- 9-bis. Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, allegato al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
ESPERTI FISCALI

53



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI  
E ESPERTI FISCALI

## L'armonizzazione contabile

### termini variazioni di bilancio



- le variazioni al bilancio di previsione possono essere deliberate **non oltre il 30 novembre di ciascun anno**, fatte salve le seguenti variazioni, che possono essere deliberate **sino al 31 dicembre di ciascun anno**:
  - l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa
  - l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria
  - l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti
  - quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate
  - le variazioni delle dotazioni di cassa
  - le variazioni al fondo pluriennale vincolato
  - le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
ESPERTI FISCALI

54



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI  
E ESPERTI FISCALI

## L'armonizzazione contabile variazioni d'urgenza



- ai sensi dell'articolo 42 le variazioni di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo
- in **via d'urgenza** opportunamente motivata, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare
- entro i **sessanta giorni** seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine



## La verifica delle variazioni di bilancio [stanziamenti]



- ❖ **quadratura complessiva e rispetto delle condizioni di equilibrio parziale**
- ❖ **attendibilità delle entrate iscritte e congruità delle spese iscritte**
- ❖ **correttezza delle imputazioni contabili nell'ambito dell'entrata e della spesa in funzione delle classificazioni previste**



## La verifica delle variazioni di bilancio [stanziamenti]



- ❖ **motivazione delle condizioni di urgenza che giustificano la competenza della giunta**
- ❖ **conformità applicazione avanzo di amministrazione [anticipazione di tesoreria]**
- ❖ **adeguatezza delle previsioni e coerenza con gli strumenti di programmazione strategica operativa**

## La verifica delle variazioni di bilancio [stanziamenti]



- ❖ **ratifica delle variazioni di bilancio entro 60 giorni ovvero entro il 31 dicembre di ciascun esercizio di riferimento**
- ❖ **tempestiva registrazione delle variazioni di bilancio nell'ambito del sistema informativo-contabile**
- ❖ **trasmissione del tesoriere delle variazioni di bilancio [tempestivamente]**

## Intervento degli organi di revisione

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



## L'armonizzazione contabile variazione assestamento generale



- mediante la **variazione di assestamento generale**, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il 31 luglio di ciascun anno
- si attua la **verifica generale**
  - **di tutte le voci di entrata e di uscita**
  - compreso il **fondo di riserva**
  - e il **fondo di cassa**
- al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio



## L'armonizzazione contabile variazione assestamento generale



- in sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato:
- a) nel bilancio in sede di assestamento;
- b) nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri. L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

## L'armonizzazione contabile variazione assestamento generale



- Al fine di **adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità** si procede:
- a) in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- b) in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.
- **Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione**

## L'armonizzazione contabile variazione assestamento generale



- In corso di esercizio (almeno in sede di assestamento del bilancio e, in ogni caso, attraverso una variazione di bilancio di competenza del Consiglio), con riferimento al medesimo livello di analisi che è stato seguito per il punto 1), **si verifica la necessità di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti.**

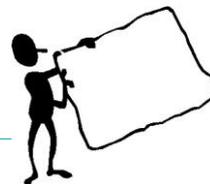
## I debiti fuori bilancio riconoscimento di debiti fuori bilancio



il debito f.b. può essere definito come  
un'**obbligazione nei confronti di terzi**  
**riferibile all'ente**

assunta in **violazione delle norme giuscontabili** che  
regolano i **procedimenti di spesa**

il riconoscimento fa coincidere  
l'**aspetto giuridico**, con  
l'**aspetto contabile**

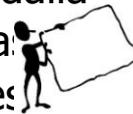


## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



l'art. 194 del TUEL è norma di carattere eccezionale e non consente di effettuare spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge, ma è finalizzata a ricondurre nei casi previsti e tipici, particolari tipologie di spese nel sistema di bilancio.



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



tale adempimento deve essere realizzato previa idonea istruttoria che, in relazione a ciascun debito, evidenzia le modalità di insorgenza, di quantificazione e le questioni giuridiche che vi sono sottese.



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



Il riconoscimento di debiti fuori bilancio richiede l'obbligazione giuridica la cui formazione implica, laddove ci sia una pubblica amministrazione, la forma scritta non è possibile attivare la procedura stabilita dall'art. 194 del Tuel in assenza di questo presupposto, anche quando la prestazione abbia prodotto un arricchimento per l'ente



Sez. Trentino Alto Adige CC – parere n° 35/2018

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



**certezza**, cioè che esista effettivamente un'obbligazione di dare, non presunta ma inevitabile per l'ente

**liquidità**, nel senso che deve essere individuato il soggetto creditore, l'ammontare del debito, o comunque l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione di calcolo aritmetico

**esigibilità**, ovvero il pagamento non deve essere sottoposto a termine o a condizione



Sez. Trentino Alto Adige CC – parere n° 35/2018

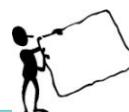
## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



gli impegni di spesa per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti e già scaduti devono essere imputati all'esercizio nel quale viene deliberato il riconoscimento.

Sez. Autonomie – delibera n° 21/2018



69



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



per esigenze di sostenibilità finanziaria, con l'accordo dei creditori interessati, è possibile rateizzare il pagamento dei debiti riconosciuti in tre anni finanziari compreso quello in corso, ai sensi dell'art. 194, comma 2, del TUEL

a condizione che le relative coperture, richieste dall'art. 193, comma 3, siano puntualmente individuate nella delibera di riconoscimento, con conseguente iscrizione, in ciascuna annualità del bilancio, della relativa quota di competenza secondo gli accordi del piano di rateizzazione convenuto con i creditori

Sez. Autonomie – delibera n° 21/2018



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



debiti fuori bilancio

passività pregresse

transazioni



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

71



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



**sentenze esecutive**

## elenco tassativo

**copertura di disavanzi** di **consorzi**, di **aziende speciali** e di **istituzioni**, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione

**ricapitalizzazione**, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di **società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali**

procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità

**acquisizione di beni e servizi**, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati **utilità ed arricchimenti** per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

72



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



nel caso di **debiti derivanti da sentenza esecutiva** il significato del provvedimento del Consiglio non è quello di riconoscere una legittimità del debito che già esiste, ma di **ricondurre al sistema di bilancio un fenomeno di rilevanza finanziaria che è maturato all'esterno di esso**

riserva di ulteriori  
impugnazioni se possibili e  
opportune

il riconoscimento della legittimità del debito fuori bilancio derivante da sentenza esecutiva **non costituisce acquiescenza** alla stessa e pertanto **non esclude l'ammissibilità** dell'impugnazione



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

73



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



gli **accordi transattivi** non sono previsti tra le **ipotesi tassative** elencate e non sono **equiparabili alle sentenze esecutive**



gli accordi transattivi presuppongono la decisione dell'Ente di **pervenire ad un accordo** con la controparte per cui è possibile definire tanto il **sorgere dell'obbligazione** quanto i tempi dell'adempimento



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

74



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



**non sono riconoscibili** ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. e) del TUEL

- gli **oneri per interessi, per rivalutazione monetaria**
- per **spese giudiziali**
- ed in generale **tutti gli esborsi** per i quali è configurabile un **nesso eziologico** con il ritardato pagamento del dovuto al terzo



## I debiti fuori bilancio

### sentenze esecutive



Sez. Liguria n°  
73/2018

sono assimilati i decreti ingiuntivi non  
opposti ed i lodi arbitrari

questa Sezione ritiene che, in coerenza con i principi di efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e con l'interesse pubblico volto ad evitare inutili sprechi di danaro pubblico, sia possibile per i competenti organi dell'ente locale, nelle ipotesi e con le modalità precisate nel presente pronunciamento, procedere al pagamento dell'obbligazione derivante da un provvedimento giurisdizionale esecutivo anche prima della deliberazione consiliare di riconoscimento. Restano comunque salvi l'obbligo della pronta attivazione e celere definizione del procedimento di cui all'art. 194 TUEL, nonché quello di includere la determinazione relativa al pagamento anticipato nella documentazione da trasmettere alla competente Procura della Corte dei conti ai sensi dell'art. 23 della legge n. 289 del 2002.

## I debiti fuori bilancio sentenze esecutive

Sez. Lombardia n°  
210/2018

rimborsi fiscali condanna

Sezione regionale di controllo per la Regione Lombardia ribadisce in via interpretativa, e facendo seguito a precedenti pareri, che alle sentenze esecutive di condanna dell'ente locale al pagamento di rimborsi fiscali a favore dei contribuenti, si applica l'istituto del riconoscimento del debito fuori bilancio di cui all'art. 194 comma 1 lett. a) del D.Lgs n. 267/2000



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

77



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## I debiti fuori bilancio sentenze esecutive

Sez. Lombardia n°  
368/2018

sentenze giudice di pace per sanzioni CDS

Non appare, quindi, legittimo che il regolamento di contabilità possa contenere una disposizione che consenta di riconoscere debiti fuori bilancio determinati da una sentenza del giudice di pace anche se di modestissimo importo, in assenza di una norma di legge che permetta al regolamento di contabilità di introdurre una disciplina che deroghi rispetto a quanto previsto dall'art 194 primo comma lettera a) del decreto legislativo 267/2000.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

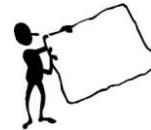
M I L A N O

78



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## I debiti fuori bilancio sentenze esecutive



❖ in caso di sentenza esecutiva il riconoscimento del debito deve essere effettuato anche in presenza di un accantonamento congruo e sufficiente

In caso di contenzioso giudiziario, l'ente ha l'onere di accantonare le risorse necessarie per tutelarsi, quantomeno sotto il profilo finanziario, da una probabile soccombenza ed evitare o neutralizzare gli effetti sfavorevoli che ne potrebbero derivare; tuttavia, anche la sussistenza di uno specifico fondo non consentirebbe, comunque, all'ente di omettere la delibera di riconoscimento, in quanto in tal modo si vanificherebbe la disciplina di garanzia predisposta dall'ordinamento.

## I debiti fuori bilancio riconoscimento di debiti fuori bilancio



la disciplina legislativa del TUEL **obbliga i singoli enti**, in presenza di tutti i presupposti disciplinati dalla norma ad adottare con tempestività i **provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio** onde evitare, la **formazione di ulteriori oneri** aggiuntivi a carico dell'ente come **eventuali interessi o spese di giustizia**

la mancata tempestiva adozione degli atti amministrativi necessari astrattamente idonea a generare responsabilità per funzionari e/o amministratori



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



l'art. 194 del TUEL è **norma di carattere eccezionale** e non consente di effettuare spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge essendo finalizzata a **ricondurre nei casi previsti e tipici, particolari tipologie di spese** nel sistema di bilancio



il **riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio** è atto dovuto e vincolato

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



il riconoscimento della **legittimità dei debiti fuori bilancio** ascrivibili alla lettera (e) dell'art. 194 del TUEL comporta l'accertamento della sussistenza non solo dell'**elemento dell'utilità pubblica**, nell'ambito dell'espletamento di **pubbliche funzioni e servizi di competenza** ma anche quello dell'**arricchimento senza giusta causa**



## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



motivazione del provvedimento da parte del responsabile del settore/servizio



la **sussistenza dell'UTILITA'** conseguita → valutata in relazione alla realizzazione dei **vantaggi economici** corrispondenti agli interessi istituzionali dell'ente [sono comunque da **qualificarsi utili e vantaggiose** le spese specificatamente previste per legge]

l'**ARRICCHIMENTO** corrisponde alla **diminuzione patrimoniale sofferta senza giusta causa dal soggetto privato e terzo** che va indennizzato nei limiti dell'arricchimento ottenuto dall'ente

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



Sez. Puglia – delibera n° 60/2019



la componente relativa all'utile di impresa non riconosciuta non è fissa, ma può variare di volta in volta e deve essere oggetto di attenta valutazione da parte dell'amministrazione

ai fini della quantificazione dell'utile di impresa, si possono utilizzare i criteri «danno da concorrenza», ritenendo che questo utile sia da quantificare «... in una percentuale del valore dell'appalto, 10% o 5% a seconda che si tratti di appalto di lavori o di forniture di beni e servizi»

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



la fattispecie rientra tra le ipotesi tassativamente previste dall'art. 194 Tuel?

nell'ipotesi di cui alla lett. e) [acquisto di beni e servizi] sussistono i requisiti dell'utilità e arricchimento?

la fonte di finanziamento è corretta [rispetto all'eventuale finanziamento con mutuo]?

è fornita adeguata motivazione per il riconoscimento?

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



è congrua la tempistica del riconoscimento rispetto al momento di formazione?

l'importo indicato comprende tutte somme riconoscibili?

sussistono ipotesi di danno erariale?

la deliberazione di riconoscimento è stata trasmessa alla Corte dei Conti (Procura Regionale)?

## I debiti fuori bilancio

### riconoscimento di debiti fuori bilancio



la spesa rientra nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza?

la spesa è stata correttamente imputata a bilancio?

è esplicitata in modo congruo la motivazione a supporto del riconoscimento?

è previsto il riconoscimento dell'utile d'impresa?

è un fenomeno ricorrente o eccezionale (o dotato di materiality)?

le procedure del ciclo passivo sono congrue?

## Principio n° 2

### debiti fuori bilancio

❖ **Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza**

❖ l'art. 194 del Tuel disciplina l'ambito e le procedure di riconoscibilità dei debiti fuori bilancio, ossia delle obbligazioni verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali

❖ il debito, quindi, è un'obbligazione maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento per l'assunzione dell'impegno di spesa previsto dall'art. 191 del Tuel

## Principio n° 2

### debiti fuori bilancio

#### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ un debito fuori bilancio per essere riconoscibile deve avere i seguenti caratteri:

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

## Principio n° 2

### debiti fuori bilancio

#### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ per ripianare i debiti fuori bilancio il comma 3 dell'art. 193 del Tuel, in materia di salvaguardia degli equilibri di bilancio, offre la possibilità di utilizzare, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate e le disponibilità, per le spese correnti, ad eccezione di quelle:

- ❖ provenienti dall'assunzione di prestiti già contratti;
- ❖ aventi specifica destinazione per legge;
- ❖ derivanti da alienazioni di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

## Principio n° 2

### debiti fuori bilancio

#### ❖ **Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza**

❖ La deliberazione individua le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte che possono essere così elencate in ordine di importanza:

- ❖ riduzione delle spese correnti, o utilizzo di nuove entrate;
- ❖ applicazione eventuale avanzo di amministrazione disponibile ai sensi di legge;
- ❖ utilizzo di disponibilità derivanti da adozione piano triennale di riequilibrio;
- ❖ vendita dei beni del patrimonio disponibile, altre entrate in conto capitale e contrazione di prestiti, con riferimento a debiti fuori bilancio in conto capitale.

## Principio n° 2

### debiti fuori bilancio

#### ❖ **Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza**

❖ Il riconoscimento presuppone il contestuale finanziamento. La funzione della delibera consiliare di riconoscimento e finanziamento è diretta a:

- ❖ accertare se il debito è imputabile all'ente
- ❖ accertare se rientra in una delle cinque tipologie riconoscibili
- ❖ limitare il riconoscimento per la tipologia della lett. e) (acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel) nei limiti dell'utilità ed arricchimento dell'ente;
- ❖ reperire il finanziamento
- ❖ accertare le eventuali responsabilità

## Principio n° 2

### debiti fuori bilancio

#### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ l'Organo di revisione rispetto a queste tematiche deve esprimere un giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile obbligatorio secondo l'art. 239 comma 1, lett. b) n. 6) e comma 1 bis del Tuel.

❖ inoltre, deve verificare che il provvedimento sia trasmesso alla competente procura della Corte dei Conti. Qualora l'ente non provveda, l'organo di controllo deve provvedere a comunicare alla competente Procura della Corte dei Conti l'inadempienza.

❖ l'Organo di revisione deve verificare, anche a campione, nel corso dell'esercizio e alla fine, se sussistono spese aventi la natura di debiti fuori bilancio imputate in competenza senza un previo atto di riconoscimento e finanziamento da parte del Consiglio. A tal fine occorre accentuare le verifiche in particolare sulle somme impegnate nei primi mesi dell'esercizio

## Principio n° 2

### passività pregresse

#### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ accanto a quelli che tecnicamente si definiscono "debiti fuori bilancio" si collocano le "passività pregresse" o arretrate, spese che, a differenza dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare l'impegno (amministrativo, ai sensi dell'art. 183 T.U.E.L.), ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno dato luogo ad un debito in assenza di copertura

❖ nel caso in cui l'impegno sia stato a suo tempo assunto, ma i corrispondenti residui siano stati eliminati oppure nei casi in cui, ad esempio sulle utenze, l'ente riceva in annualità successive richieste di conguaglio su spese a suo tempo impegnate, tali spese possano essere impegnate sulla competenza dell'esercizio e non siano da considerarsi debiti fuori bilancio.

## Transazioni

### transazioni



SEZ. LIGURIA PAR. 4/2014  
SEZ. PUGLIA PAR. 181/2013  
SEZ. PIEMONTE PAR. 345/2013

gli **accordi transattivi** non sono previsti tra le **ipotesi tassative** elencate all'articolo 194 del TUEL e **non sono equiparabili** alle sentenze esecutive

la fattispecie degli accordi transattivi **non può essere ricondotta a** **concetto di debito fuori bilancio** sotteso alla disciplina in argome

gli accordi transattivi presuppongono la **decisione dell'Ente** di perv   
un **accordo con la controparte** per cui è possibile per l'Ente definire tanto il sorgere dell'obbligazione quanto i **tempi dell'adempimento**

sulla base di una **motivata analisi di convenienza** per l'ente di addivenire alla conclusione dell'accordo

## Transazioni

### transazioni



SEZ. PUGLIA PAR. 181/2013  
SEZ. PIEMONTE PAR. 345/2013

l'elemento da considerare al fine di individuare i casi nei quali l'Organo di revisione deve esprimere il proprio avviso è la **competenza consiliare a deliberare** in merito alla conclusione della transazione, e **non la natura** di quest'ultima 

in altri termini, non è rilevante se l'Ente intenda procedere alla **definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale**, quanto se, in ordine all'atto conclusivo del procedimento, **debba pronunciarsi o meno il Consiglio**

## Transazioni

### transazioni

SEZ. PUGLIA PAR. 181/2013

SEZ. PIEMONTE PAR. 345/2013



l'obbligo riguarda principalmente le proposte di transazione riferite a

- passività in relazione alle quali non è stato assunto un **specifico impegno di spesa** [che possono generare un debito fuori bilancio]
- accordi che **comportano variazioni di bilancio**
- accordi che comportano **l'assunzione di impegni per gli esercizi successivi**
- accordi che incidono su **acquisti, alienazioni immobiliari** e relative **permute**



## Principio n° 2

### transazioni

### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ la formulazione del comma 1, lett. b) n. 6) dell'art. 239 Tuel individua le materie nelle quali è obbligatorio il parere dell'organo di revisione

❖ si tratta di materie che, in base all'art. 42 ed all'art. 194 del Tuel, appartengono alla competenza funzionale del Consiglio. Ciò premesso, non è rilevante se l'ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale, quanto se, in ordine all'atto conclusivo del procedimento, debba pronunciarsi o meno il Consiglio, considerato che il parere deve essere reso al solo organo consiliare, il quale è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare la mancata adozione delle proposte espresse dall'organo di revisione.

❖ l'Organo di revisione, nelle sue funzioni di controllo, deve verificare gli atti transattivi predisposti dai responsabili delle varie aree, e dalla stessa Giunta.

## Principio n° 2

transazioni

### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ punti da verificare tecnicamente durante la fase dei controlli:

- ❖ 1) che il contenuto della transazione preveda concessioni reciproche;
- ❖ 2) il fatto che vi sia una controversia giuridica, che si tratti di diritti disponibili e a contenuto patrimoniale;
- ❖ 3) circa le modalità di formazione della volontà amministrativa: o si avrà a corredo un parere dell'avvocatura dell'ente, oppure si richiederà una relazione, di norma riservata al legale che assiste lo stesso Ente o del Responsabile del servizio che ne motiva l'opportunità e la convenienza;
- ❖ 4) che l'atto amministrativo deve essere motivato ed ispirato a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento e comunque non presentare caratteristiche di manifesta illogicità. Deve considerare la convenienza economica della transazione in relazione al rischio di causa, tenuto conto anche dell'andamento processuale.

## Principio n° 2

transazioni

### ❖ Funzioni dell'organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

❖ Il parere dell'Organo di revisione, tenendo conto del quadro sostanzialmente delineato dalla dottrina e dai principi giurisprudenziali e consulenziali delle sezioni della Corte dei conti, deve tener conto dei seguenti criteri:

- ❖ ammissibilità della transazione
- ❖ correttezza della procedura
- ❖ competenza ad autorizzare
- ❖ dimostrazione della convenienza
- ❖ corretta imputazione e finanziamento della spesa

## La vigilanza della regolarità della gestione

vigilanza sulla **regolarità contabile, finanziaria ed economica** della gestione relativamente

- all'acquisizione delle entrate
- all'effettuazione delle spese
- all'attività contrattuale
- all'amministrazione dei beni
- alla completezza della documentazione
- agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità



**L'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento**



M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## I principi di revisione degli eell controlli sulla gestione contabile

- vigilanza regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione
- verifica gestione delle entrate
- verifica gestione delle spese
- procedure di acquisizione delle entrate e di esecuzione delle spese
- tempestività dei pagamenti
- permanenza equilibri generali del bilancio
- controlli sul patrimonio dell'ente
- vigilanza sull'attività contrattuale
- realizzazione opere pubbliche
- altre verifiche specifiche



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## Il controllo delle determinazioni



su **base campionaria** è possibile procedere alla **verifica delle determinazioni** provvedimenti di **competenza dei dirigenti e responsabili di servizio** (incaricati di posizione organizzativa) con rilevanza esterna con particolare riguardo alle determinazioni di **assunzione degli impegni** (spese) e degli **accertamenti** (entrate)



## Il controllo delle determinazioni



- ❖ i riferimenti normativi sono corretti ed aggiornati?
- ❖ sussistono tutti gli elementi necessari [es. per le determinazioni di impegno l'attestazione sulla coerenza con il programma dei pagamenti]?
- ❖ **l'iter logico-argomentativo è sufficiente a configurare una congrua motivazione?**
- ❖ **le soluzioni formalizzate risultano coerenti con l'obiettivo perseguito?**



## Il controllo delle determinazioni

- ❖ sono rispettate le disposizioni di legge [es. in materia di acquisti MEPA]?
- ❖ è riportato il parere di regolarità amministrativa?
- ❖ è riportato il parere di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria?
- ❖ sono rispettati i termini per l'apposizione dei pareri?
- ❖ è avvenuta la pubblicazione?



## Il controllo dei "pagamenti"

- ❖ **verifica dell'esecuzione dei molteplici controlli che le amministrazioni pubbliche devono svolgere sui "pagamenti" eseguiti**

- ❖ verifica della regolarità fiscale per pagamenti > € 5.000 (attraverso [www.acquistinrete.it](http://www.acquistinrete.it) )
- ❖ verifica della regolarità contributiva per pagamenti relativi a lavori, forniture, servizi (acquisizione informatica del DURC)



## Il controllo dei "pagamenti"



- ❖ **verifica dell'esecuzione dei molteplici controlli che le amministrazioni pubbliche devono svolgere sui "pagamenti" eseguiti**
  - ❖ **tracciabilità dei flussi finanziari, mediante adempimenti e strumenti finalizzati al controllo dei flussi conseguenti ad appalti lavori, servizi e forniture**
  - ❖ **verifica rispetto dei termini di pagamento di cui al D.Lgs. 231/2002, anche ai fini di quanto previsto e disposto dal D.Lgs. 89/2014**

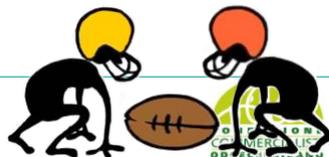
## Il controllo dei pagamenti



- ❖ sono verificate le inadempienze fiscali per i pagamenti di importo superiore a 5.000 euro?
- ❖ **ci sono stati frazionamenti elusivi della disposizione?**
- ❖ è individuata una procedura specifica per l'esecuzione dei controlli?
- ❖ **sono richiesti i DURC per le diverse fasi ivi incluso il pagamento?**

## Il controllo dei pagamenti

- ❖ è eseguito l'intervento sostitutivo in caso di DURC irregolare?
- ❖ **nell'ipotesi di dichiarazione di dichiarazione di mancato assoggettamento al DURC è eseguita la verifica della correttezza?**
- ❖ **qualora si ricorra all'autocertificazione della regolarità contributiva le attestazioni sono verificate a campione?**



## Il controllo dei pagamenti

- ❖ **le fatture sono state pagate entro i termini previsti dal D.Lgs. 231/2002?**
- ❖ **sono stati corrisposti degli interessi di mora [oltre che gli importi forfetari a ristoro]?**
- ❖ **è rispettata la disciplina in materia di tracciabilità dei pagamenti?**
- ❖ **sono state adottate le misure organizzative e gestionali per velocizzare i pagamenti?**

## Il controllo dei mandati

- ❖ su base campionaria, soprattutto in corrispondenza delle verifiche di cassa, la disamina dei mandati di pagamento, relativa alla conclusione del procedimento di spesa
  - ❖ rispetto del principio di competenza
  - ❖ conformità delle modalità di estinzione
  - ❖ legittimazione del sottoscrittore
  - ❖ presenza elementi indispensabili



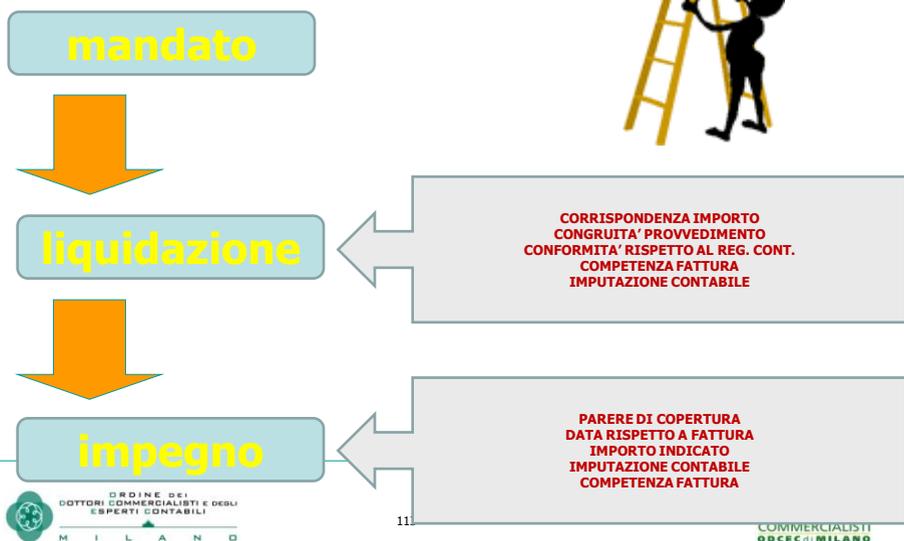
## Il controllo dei mandati

- ❖ il pagamento è avvenuto seguendo le modalità indicate dal creditore [conto dedicato]?
- ❖ la disposizione è sottoscritta dal soggetto individuato dal regolamento di contabilità?
- ❖ ci sono tutti gli elementi necessari?
- ❖ è stata correttamente effettuata l'imputazione contabile (residuo o competenza)?



check-list

## Il controllo a «ritroso»



## Principio n° 4

### controlli periodici

#### ❖ **Controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ l'Organo di revisione effettua controlli periodici ai fini dell'attività di vigilanza, secondo un programma rivolto all'intera durata del proprio mandato, attraverso controlli, anche a campione, sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, esercitando in tal modo un controllo concomitante della gestione, anche ai fini della relazione al rendiconto.

❖ la vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.

## Principio n° 4

### controllo contabile

#### ❖ **Controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

- ❖ la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nella tenuta della contabilità;
- ❖ la verifica del rispetto dei principi contabili elaborati ed approvati;
- ❖ la verifica in ordine ai metodi, alle tecniche e alle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi di esercizio dell'ente locale.

## Principio n° 4

### gestione dell'entrata

#### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

- ❖ l'Organo di revisione deve effettuare controlli, anche "a campione", mirati al riscontro della regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate in conformità alle disposizioni di legge, dei principi contabili e alle norme regolamentari
  - ❖ verificando che l'attività di accertamento delle singole entrate venga effettuata correttamente nei tempi e nei modi previsti e monitorando l'andamento complessivo delle entrate al fine degli equilibri complessivi del bilancio.

## Principio n° 4

### accertamento

### ❖ controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese

❖ Il controllo dell'Organo di revisione sugli atti di accertamento è teso a riscontrare la presenza dei seguenti elementi:

- ❖ indicazione della ragione del credito e del titolo giuridico che supporta il credito
- ❖ indicazione del soggetto o dei soggetti debitori
- ❖ ammontare del credito
- ❖ presenza della scadenza, eventualmente distinta in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato nel bilancio di previsione
- ❖ presenza di idonea documentazione trasmessa dal responsabile del procedimento al responsabile del servizio finanziario
- ❖ indicazione da parte del soggetto cui è affidata la gestione della risorsa di entrata
- ❖ rispetto in generale del principio della competenza potenziata di cui al principio contabile applicato all'allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011
- ❖ presenza anche degli effetti sul valore economico del ricavo/provento e dei riflessi sul patrimonio se vi sono (con particolare attenzione ai ricavi pluriennali che generano risconti passivi e alle alienazioni che possono generare plusvalenza o minusvalenza)
- ❖ corretta imputazione al bilancio
- ❖ rispetto della ulteriore disciplina eventualmente prevista dal regolamento di contabilità dell'ente locale
- ❖ rispetto della normativa fiscale

## Principio n° 4

### gestione dell'entrata

### ❖ controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese

❖ L'Organo di revisione nell'ambito della verifica del rispetto della corretta applicazione dei principi contabili negli atti di accertamento deve appurare, fra l'altro:

- ❖ che siano accertate anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale (a fronte delle quali occorre accantonare il fondo crediti dubbia esigibilità);
- ❖ che l'accertamento dell'entrata sia registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza;
- ❖ che non siano riferite all'esercizio finanziario entrate future;
- ❖ che sia effettuata la registrazione nelle scritture contabili dell'ente locale di tutte le entrate, comprese quelle che non generano movimenti di cassa, al fine di rilevare gli aspetti economico-patrimoniali;
- ❖ che attraverso la codifica della transazione elementare siano distinte le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti;
- ❖ che l'accertamento sia effettuato dal responsabile di servizio a cui è affidata la gestione dell'entrata;
- ❖ che siano state verificate le ragioni del mantenimento del credito e che ciò sia effettuato dal responsabile della specifica entrata;
- ❖ le transazioni non monetarie come definite nel paragrafo "definizioni" di cui al principio contabile di cui all'allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011.

## Principio n° 4

riscossione

### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ L'Organo di revisione deve verificare, anche "a campione", la riscossione delle entrate tramite il controllo dell'ordinativo di incasso, per il quale l'ordinamento prevede i seguenti elementi obbligatori:

- ❖ l'indicazione del debitore;
- ❖ l'ammontare dell'importo da riscuotere;
- ❖ la causale;
- ❖ gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
- ❖ l'indicazione del titolo e della tipologia, distintamente per residui o competenza;
- ❖ la codifica di bilancio;
- ❖ il numero progressivo;
- ❖ l'esercizio finanziario e la data di emissione;
- ❖ la codifica SIOPE;
- ❖ i codici della transazione elementare.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

119



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## Principio n° 4

riscossione

### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ L'Organo di revisione nella verifica della fase della riscossione deve aver cura di controllare, fra l'altro:

- ❖ che gli ordinativi di incasso siano imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente locale nell'esercizio successivo;
- ❖ che l'ente locale proceda alla regolarizzazione dell'incasso entro 60 giorni dalla comunicazione e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere;
- ❖ che sia rispettato il vincolo autorizzatorio dello stanziamento per gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti;
- ❖ che sia rispettato il divieto di imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro;
- ❖ che gli incaricati interni versino le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente locale con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiori ai quindici giorni lavorativi.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

120



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC MILANO

## Principio n° 4

residui

### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ L'Organo di revisione deve altresì controllare il corretto accertamento delle somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio (residui attivi) ed in particolare:

- ❖ che ogni responsabile di servizio effettui la verifica di esigibilità dei residui attivi ai fini del riaccertamento ordinario;
- ❖ che le dichiarazioni di inesigibilità siano motivate;
- ❖ che i residui attivi di dubbia e difficile esazione stralciati dalle scritture di contabilità finanziaria siano rilevati nelle scritture economico-patrimoniali dell'ente locale e riportati nell'apposito prospetto allegato al rendiconto e siano aggiornati ogni anno;
- ❖ che i crediti non siano prescritti;
- ❖ la correttezza delle azioni poste in essere per il recupero delle somme dopo la scadenza.

## Principio n° 4

impegni

### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ L'Organo di revisione deve effettuare controlli, anche "a campione", mirati al riscontro della regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle spese in conformità alle disposizioni di legge, dei principi e alle norme regolamentari.

❖ le verifiche dell'Organo di revisione sulla gestione della spesa devono tener conto del fatto che tutte le obbligazioni passive devono essere registrate secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria

## Principio n° 4

### impegni

### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ Il controllo da parte dell'Organo di revisione, anche "a campione", degli atti di impegno deve essere teso a verificare la sussistenza dei seguenti elementi:

- ❖ presenza degli elementi dell'impegno (obbligazione giuridicamente perfezionata, ragione del debito, somma da pagare, soggetto/i creditore/i) o della prenotazione nel caso di opere pubbliche;
- ❖ esigibilità dell'obbligazione giuridica e l'indicazione dell'esercizio di perfezionamento;
- ❖ cronoprogramma nel caso di spese imputate agli esercizi successivi;
- ❖ presenza di idonea documentazione trasmessa del responsabile del procedimento al responsabile del servizio finanziario;
- ❖ indicazione degli accertamenti di entrata che finanziano la spesa per gli investimenti;
- ❖ presenza degli effetti economico-patrimoniali;
- ❖ corretta imputazione al bilancio;
- ❖ rispetto della normativa fiscale.

## Principio n° 4

### impegni

### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

- ❖ che non siano riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica;
- ❖ che siano registrate tutte le spese, anche quelle che non determinano movimenti di cassa effettivi, al fine della rilevazione degli effetti economico-patrimoniali;
- ❖ che gli atti di impegno contengano anche la trattazione degli effetti economico-patrimoniali indicando le conseguenze nel conto economico e nello stato patrimoniale;
- ❖ che entro fine anno decadano le prenotazioni di impegni relativi a procedure in via di espletamento per le quali non sia stata assunta dall'ente locale l'obbligazione di spesa verso i terzi;
- ❖ che l'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti sia resa indicando gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio;
- ❖ che nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, la spesa di investimento sia registrata con imputazione per l'intero importo all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente locale;
- ❖ che nell'ipotesi di lavori pubblici di somma urgenza siano rispettate le norme dell'ordinamento;
- ❖ che non siano assunti impegni per gli esercizi del bilancio successivi a quello di competenza al di fuori dei casi contemplati dall'ordinamento;
- ❖ che non siano assunti impegni sugli esercizi non considerati nel bilancio, fatta eccezione dei casi previsti dall'ordinamento

## Principio n° 4

### liquidazione

### ❖ controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese

❖ Con riguardo alla fase della gestione della spesa relativa alla liquidazione l'Organo di revisione deve verificare:

- ❖ che la liquidazione sia effettuata tempestivamente (e comunque nei termini definiti dal regolamento di contabilità) dall'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa;
- ❖ che sia disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

## Principio n° 4

### mandati

### ❖ controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese

- numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
- data di emissione;
- indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa;
- codifica di bilancio;
- numero della fattura, nel caso di pagamento di un debito commerciale;
- indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché il relativo codice fiscale o la partita IVA;
- ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
- causale ed estremi dell'atto esecutivo, che legittima l'erogazione della spesa;
- eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore;
- rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti;
- codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del D.lgs. n.118/2011.
- identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi in caso di esercizio provvisorio.

## Principio n° 4

### verifiche sugli atti

### ❖ controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese

❖ nell'ambito dell'attività di vigilanza l'Organo di revisione deve riscontrare per gli atti:

- ❖ la correttezza della competenza dell'organo che adotta il provvedimento;
- ❖ l'adeguata motivazione;
- ❖ la presenza dei pareri prescritti dalla legge;
- ❖ il corretto riferimento al bilancio e il rispetto dei principi di contabilizzazione;
- ❖ la completezza della documentazione;
- ❖ la coerenza con gli atti di programmazione.

## Principio n° 4

### pagamenti

### ❖ controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese

❖ L'Organo di revisione deve altresì verificare che l'ente locale rispetti la normativa sui pagamenti in materia di Documento Unico di Regolarità contributiva (Durc), che l'ente locale esegua la verifica degli inadempienti e la tracciabilità dei flussi finanziari.

❖ Per quanto concerne la verifica sugli inadempienti si rammenta che le disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni sono dettate dall'articolo 48-bis, D.P.R. n. 602/1973, in base al quale le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 5.000,00 euro verificano, anche telematicamente, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, per l'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a

## Principio n° 4

### Pagamenti/tempestività

#### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ L'Organo di revisione deve effettuare due ordini di verifiche in materia di tempestività dei pagamenti:

- ❖ vigilare sulla corretta applicazione delle norme finalizzate a garantire la tempestività dei pagamenti da parte delle amministrazioni pubbliche;
- ❖ verificare le attestazioni relative ai pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nonché all'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 e darne atto nella propria relazione;
- ❖ verificare, per gli enti che non hanno effettuato il passaggio a SIOPE+ di cui all'articolo 14, commi 8-bis e 8-ter, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, la trasmissione alla piattaforma elettronica dei crediti commerciali delle comunicazioni relative al pagamento delle fatture;



❖ verificare l'attuazione da parte dell'ente delle misure sui pagamenti previste dalla legge 145/2018.



## Principio n° 4

### Controlli sui beni

#### ❖ **controlli di regolarità amministrativo -contabile sulle entrate e sulle spese**

❖ L'Organo di revisione deve effettuare due ordini di verifiche in materia di disciplina dell'amministrazione dei beni, ovvero deve:

- ❖ verificare il corretto utilizzo degli strumenti giuridici utilizzabili per attribuire a soggetti terzi il diritto di utilizzazione dei beni;
- ❖ verificare la corretta determinazione dei canoni annui.



In particolare, l'Organo di revisione deve verificare che la concessione in godimento a terzi di beni demaniali o di beni appartenenti al patrimonio indisponibile, stante la loro destinazione alla diretta realizzazione di interessi pubblici, avvenga mediante l'utilizzo dello strumento giuridico della concessione amministrativa, in forma anche di concessione-contratto, ancorché essa presenti elementi privatistici, mentre per quelli appartenenti al patrimonio disponibile, che la loro attribuzione in godimento avvenga secondo gli schemi del diritto comune in quanto si configurano quali locazioni.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

130



## Verifica adempimenti fiscali

→ «Split payment»

Art. 17-ter  
D.P.R.  
633/1972



per le **cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti**

**pubblici territoriali** e dei consorzi tra essi costituiti

**non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito**

per i quali i suddetti cessionari o committenti **non sono debitori d'imposta** ai sensi delle disposizioni in materia di IVA

operazioni non soggette a inversione contabile CM [1/2015]

l'imposta è in ogni caso **versata dai medesimi** secondo modalità e termini fissati con decreto del **Ministro dell'economia e delle finanze**



## Verifica adempimenti fiscali

→ «Split payment» - D.M. 23/1/2015

- ❖ **c'è corrispondenza tra versamento ed Iva a debito del periodo?**
- ❖ **è definita una procedura di gestione dello split payment?**
- ❖ **sono state correttamente effettuate le registrazioni contabili (split commerciale vs. split istituzionale)?**
- ❖ **sono state correttamente effettuate le movimentazioni nei registri IVA?**



**sono stati utilizzati i corretti codici tributo?**



## I controlli sul patrimonio dell'ente

corretta tenuta della contabilità patrimoniale

- corretta tenuta ed aggiornamento
- corrispondenza con inventario fisico

redditività del patrimonio

conservazione del patrimonio



## I vincoli di spesa



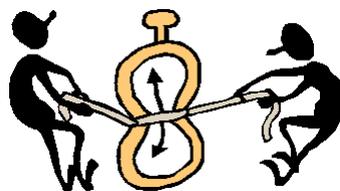
nel corso degli anni il legislatore ha progressivamente **introdotto dei limiti di spesa** in relazione a determinate fattispecie considerate "sensibili" [L. 122/2010]

assistiti da un **quadro sanzionatorio rilevante**, tanto in termini di **sanzioni pecuniarie specifiche** quanto in termini di **responsabilità erariali**

il rispetto di tali vincoli deve essere verificato a **livello previsionale, gestione e consuntivo**

## I vincoli di spesa

esercizio di autovetture  
consulenza, studio ricerca e consulenza  
relazioni pubbliche, convegni, mostre,  
pubblicità, rappresentanza  
sponsorizzazioni  
missioni  
formazione  
mobili e arredi  
rapporti di lavoro flessibile



## I vincoli di spesa

i vincoli sono stati rispettati?  
i limiti sono stati correttamente determinati?  
l'ente ha operato la rideterminazione prevista dalla  
sent. n° 139/2012 della Corte Costituzionale?  
alcune spese sono etero-finanziate in modo specifico?  
gli impegni confrontati con i "tetti" di spesa  
comprendono tutte le voci?  
vi sono possibili danni erariali derivanti dal  
superamento?



## “Valutazione” incarichi di studio, ricerca e consulenza

l'affidamento da parte degli enti locali di **incarichi di studio o di ricerca, ovvero di consulenze** a soggetti estranei all'amministrazione

deve essere **adeguatamente motivato** con specifico riferimento all'**assenza di strutture organizzative o professionalità interne** all'ente in grado di assicurare i medesimi servizi, ad esclusione degli incarichi conferiti ai sensi della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni



## “Valutazione” incarichi di studio, ricerca e consulenza

In ogni caso l'atto di affidamento di incarichi e consulenze ... deve essere **corredato della valutazione dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale e deve essere trasmesso alla Corte dei conti**

l'affidamento di incarichi in difformità dalle previsioni ... costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale

le disposizioni di cui al presente comma si applicano agli enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti



## “Valutazione” incarichi di studio, ricerca e consulenza

è da ritenersi **tuttora esistente** il controllo dei revisori dei conti previsto dall’art.1, comma 42, della legge n.311/2004

in quanto lo stesso **costituisce un’esplicazione dei compiti richiamati dall’art. 239 del TUEL** ma con una **valenza “esterna”**

in quanto la valutazione dei revisori è rimessa, di fatto, anche alla Corte dei conti affinché la stessa eserciti le funzioni che la legge le riconosce



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

Stato Liguria par. 74/2013

39



## Controllo degli agenti contabili

l’organo di revisione economico-finanziaria

provvede con cadenza trimestrale

- alla verifica della gestione del servizio di tesoreria
- alla verifica della gestione degli altri agenti contabili

il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell’amministrazione dell’ente



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

140



## Controllo degli agenti contabili

la verifica è finalizzata

ad accertare il corretto svolgimento delle procedure contabili previste

ad accertare la regolarità dell'aggiornamento e delle rilevazioni eseguite

a riscontrare fisicamente la corrispondenza della giacenza fisica con le risultanze «di diritto» della contabilità tenuta



## Controllo degli agenti contabili

si provvede a **verifica straordinaria** di cassa

a seguito del **mutamento della persona** del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana

alle operazioni di verifica **intervengono** gli **amministratori** che cessano dalla carica e coloro che la assumono, nonché il **segretario**, il **responsabile del servizio finanziario** e l'**organo di revisione dell'ente**

## L'anticipazione di tesoreria

il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio

Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione



## Check-list agenti contabili interni [diversi da economo]

esiste regolamento sulla gestione degli agenti contabili [→ regolamento di contabilità]

la disciplina indicata si presenta coerente, completa e razionale rispetto al contesto

- nomina
- controlli
- adempimenti contabili
- obblighi di riversamento
- Rendicontazione [amm.va e giudiziale]



## Check-list agenti contabili interni [diversi da economo]

l'agente contabile è stato nominato [diritto/fatto]  
al momento dell'assunzione della carica è stato  
redatto apposito verbale [in contraddittorio con  
agente cessante]

è svolto adempimento della rendicontazione  
amministrativa trimestrale [o periodica]

adempimento [entro 30 giorni] di resa del conto  
giudiziale

rendicontazione giudiziale su mod. DPR 194/1996



## Check-list agenti contabili interni [diversi da economo]

rendicontazione giudiziale su mod. DPR 194/1996

→ correttezza nella predisposizione della  
rendicontazione giudiziale e documenti allegati

esistenza della parifica del responsabile del bilancio  
economico-finanziario

trasmissione del conto giudiziale alla Corte dei Conti  
entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto



## Check-list agenti contabili interni [diversi da economo]

iniziative assunte dall'ente nel caso di ritardo o omissione nella presentazione del conto giudiziale [ed eventualmente del rendiconto amm.vo]

attivazione registro cronologico per la rilevazione giornaliera delle operazioni

aggiornamento registro cronologico per la rilevazione giornaliera delle operazioni

modalità di conservazione delle disponibilità monetarie e non



147



## Check-list agenti contabili interni [diversi da economo]

rispetto dei tempi di riversamento al tesoriere o al sub-agente

comunicazione al responsabile del servizio economico-finanziario per l'aggiornamento della contabilità → svolgimento e tempestività

corrispondenza al regolamento delle operazioni compiute

corrispondenza della giacenza di diritto alla giacenza di fatto



148



## Check-list agenti contabili interni [eonomo]

- **aspetti rilevanti nei punti precedenti**
- **regolamento economale**
- **rispetto limiti anticipazione economale**
- **rispetto quali-quantitativo dei limiti di spesa del regolamento economale**
- **divieto di frazionamento (o elusione procedure)**
- **rimborso anticipazione entro il 31/12**
- **split payment**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

149



## Sentenze Sez. Giurisd. Liguria 2014

inoltre, pur tenendo presente che le **somme non discaricabili** vanno **liquidate a carico dell'agente contabile**, il quale ne deve rispondere, ai sensi dell'art. 48 del R.D. 12 luglio 1914, n. 1214, la Sezione ritiene, nella specie, di **pronunciare condanna** dell'eonomo nella misura del 50% della somma predetta, pari ad euro XXX, in considerazione del **riconosciuto concorrente apporto causale alla produzione del danno di altri soggetti (sindaci pro - tempore, amministratori, componenti del collegio di revisione)** che a vario titolo, e ciascuno nell'ambito delle proprie competenze, hanno consentito la realizzazione delle irregolarità gestionali sopra rilevate; in proposito è significativo che il rimborso della maggior parte delle spese sia stato richiesto da

amministratori



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

150



## Sentenze

### Sez. Giurisd. Piemonte 2016

Nel dettaglio, le verifiche di cassa , ordinarie e straordinarie, comprendono – per quanto qui interessa - la verifica della regolare tenuta delle scritture contabili e della contabilità dell'Ente, la verifica della regolarità della gestione del Servizio di Tesoreria e la conciliazione tra i saldi di cassa di fatto e di diritto.

La verifica di cassa deve essere inoltre accompagnata dall'esame – anche secondo tecniche motivate di campionamento - degli ordinativi di incasso e di pagamento e della relativa documentazione, con il controllo che gli stessi rechino la presenza di tutti gli elementi necessari previsti dalla legge. Inoltre la verifica deve essere effettuata nei confronti di tutti gli agenti contabili dell'ente.



## Sentenze

### Sez. Giurisd. Piemonte 2016

Dal suddetto controllo l'organo di revisione può dunque trarre una serie di dati fondamentali per il riscontro di cassa dell'ente e condurre altresì verifiche sugli ordinativi di incasso e pagamento, verificando la completezza dei dati e la loro regolarità, onde desumere elementi da cui trarre anche elementi in ordine al corretto funzionamento del servizio finanziario.

Il non avere effettuato le verifiche trimestrali di cassa , che costituiscono per il Revisore contabile un obbligo ineludibile, per un periodo di tempo che abbraccia il secondo semestre 2010 ed i primi nove mese del 2011 ed il non avere compiuto, di conseguenza, i controlli, sia pure a campione, che ordinariamente vengono effettuati nel corso della verifica trimestrale di cassa sui titoli di spesa costituisce, ad avviso del Collegio, comportamento che appare connotato da specifici elementi di gravità anche a fronte delle modalità di consumazione della condotta illecita



## Principio n° 8

### ❖ **controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa**

❖ L'Organo di revisione provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione della tesoreria e degli altri agenti contabili.

❖ La verifica periodica e trimestrale, in presenza di un numero rilevante di agenti contabili, può avvenire, per la generalità degli aspetti indicati, con il metodo del campionamento combinato con un'adeguata rotazione nel triennio di svolgimento della funzione.

❖ L'Organo di revisione suggerisce il contenimento del numero degli agenti contabili valorizzando l'articolazione in subagenti e cassieri/ fiduciari che riconducono la loro gestione agli agenti contabili principali nella prospettiva del migliore e più efficace presidio dell'attività da essi svolta.

## Principio n° 8

### ❖ **controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa**

❖ La verifica è finalizzata ad accertare:

- ❖ a) il corretto svolgimento delle procedure;
- ❖ b) la regolarità dell'aggiornamento e delle rilevazioni;
- ❖ c) la corrispondenza della giacenza fisica con le risultanze «di diritto» della contabilità;
- ❖ d) il corretto adempimento degli obblighi di rendicontazione;
- ❖ e) l'adempimento degli obblighi fiscali;

❖ f) la conformità dell'attività rispetto alle previsioni regolamentari.

## Principio n° 8

### ❖ **controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa**

❖ Il riscontro periodico dell'attività degli agenti contabili ha natura collegiale, con la conseguenza che le eventuali attività di ispezione e controllo eseguite dal singolo revisore hanno necessariamente mera natura istruttoria e referente rispetto a quella collegiale.

❖ Il programma della verifica degli agenti contabili è funzionale all'entità del maneggio realizzato, alla tipologia di agente contabile, ai rilievi della Corte dei Conti ed alle disposizioni del regolamento di contabilità ovvero dello specifico regolamento relativo al funzionamento degli agenti contabili.

❖ Il controllo degli agenti contabili deve avvenire non sulla base di un approccio formale (semplice corrispondenza con versamento) bensì sulla base di un approccio sostanziale, verificando i documenti originari che dimostrano la consistenza degli importi riscossi (biglietti, ricevute, atti, ecc.).

## Principio n° 8

### Controlli generali

### ❖ **controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa**

❖ L'Organo di revisione in occasione dell'insediamento

- ❖ acquisisce il quadro di riferimento degli agenti contabili operanti nell'ente locale e degli eventuali conti correnti esistenti
- ❖ assume l'informazione in ordine al responsabile del procedimento per la trasmissione dei conti giudiziali
- ❖ verifica la sussistenza di pronunce di condanna o di irregolarità in ordine alla gestione degli agenti contabili dell'ente locale
- ❖ acquisisce gli eventuali rilievi del precedente organo di controllo.

❖ In corrispondenza dell'insediamento ovvero nel corso del mandato, l'Organo di revisione accerta e riscontra l'insieme dei controlli che l'ente locale, soprattutto attraverso il responsabile del servizio economico-finanziario ed il responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, esercita sull'attività e sulla gestione degli agenti contabili.

## Principio n° 8

### Verifica regolamentare

### ❖ controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

- ❖ La verifica della disciplina regolamentare riguarda, in particolare:
- ❖ a) i criteri di nomina;
- ❖ b) le procedure di controllo;
- ❖ c) gli adempimenti contabili;
- ❖ d) i limiti di riversamento (per gli agenti contabili della riscossione);
- ❖ e) i limiti dell'anticipazione (per gli agenti contabili del pagamento); f) i controlli;
- ❖ g) gli obblighi di rendicontazione amministrativa e giurisdizionale;
- ❖ h) le spese effettuabili per la gestione economica;
- ❖ i) il ruolo di cassieri e fiduciari.

## Principio n° 8

### Anagrafe agenti

### ❖ controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

- ❖ L'Organo di revisione deve verificare, secondo quanto disposto dall' art. 138 del D.lgs. 26/8/2016 n.174 (codice di giustizia contabile), che l'ente locale abbia provveduto a comunicare alla sezione giurisdizionale territorialmente competente della Corte dei conti i dati identificativi relativi ai soggetti nominati agenti contabili e tenuti alla resa di conto giudiziale.
- ❖ L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, come richiesto dall'art.139 del citato D.lgs. n. 174/2016, abbia individuato un responsabile del procedimento che, espletata la fase di verifica o controllo amministrativo previsti dalla vigente normativa, provveda al deposito presso la sezione giurisdizionale territorialmente competente unitamente alla relazione degli organi di controllo interno.
- ❖ Nel caso in cui l'Organo di revisione rilevi la presenza di agenti contabili "di fatto" invita l'ente locale a procedere alla regolarizzazione formale, anche mediante l'individuazione quale agente contabile di diritto mediante l'adozione di un apposito provvedimento.

## Principio n° 8

### Rendicontazione giurisdizionale

### ❖ controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

❖ La gestione effettuata nel corso dell'esercizio dall'agente contabile trova riscontro nel conto giudiziale che ogni agente deve presentare all'ente locale entro trenta giorni dal termine dell'esercizio di riferimento che, a sua volta, deve procedere alla trasmissione alla Corte dei Conti entro sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto.

❖ L'Organo di revisione verifica su base campionaria il tempestivo adempimento di tale obbligo adottando le necessarie misure ed eventualmente effettuando le conseguenti segnalazioni alla Corte dei Conti.

❖ La verifica operata può anche riguardare l'effettivo utilizzo dei modelli di cui al D.P.R. n. 194/1996, la loro corretta compilazione nonché l'apposizione della sottoscrizione di parifica da parte del Responsabile del servizio finanziario.

❖ L'Organo di revisione verifica su base campionaria il tempestivo adempimento dell'obbligo di trasmissione alla Corte dei Conti, entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, dei conti degli agenti contabili attraverso il sistema SIRECO riscontrando i contenuti della relazione predisposta dagli organi di controllo interno ai sensi dell'art. 139 del D.Lgs. n. 174/2016.

## Principio n° 8

### Gestione del tesoriere

### ❖ controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

❖ I controlli trimestrali hanno lo scopo di conciliare il fondo di cassa al termine del trimestre, risultante dalle scritture contabili del tesoriere con quelle dell'ente locale, e di verificare la regolarità della gestione tenuto conto delle pattuizioni contenute nella convenzione di tesoreria.

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

- ❖ mandati emessi in conto competenza e residui e mandati annullati, come dal giornale dei mandati;
- ❖ reversali emesse in conto competenza e residui e reversali annullate, come dal giornale delle reversali;
- ❖ operazioni da regolarizzare relativamente alle reversali non incassate e ai mandati da pagare;
- ❖ operazioni da regolarizzare riferite alle riscossioni senza reversali e ai pagamenti senza mandati;

❖ operazioni di prelievamento dai conti correnti diversi dal conto di tesoreria secondo la periodicità prevista.

## ❖ controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

❖ L'Organo di revisione, su base campionaria, anche in occasione delle verifiche periodiche, riscontra:

- ❖ la conformità al regolamento di contabilità delle tipologie di spesa e del loro ammontare;
- ❖ la corretta rendicontazione periodica delle spese;
- ❖ l'assunzione dei relativi impegni in contabilità;
- ❖ il periodico reintegro del fondo economale;
- ❖ la tenuta e l'aggiornamento del registro di cassa;
- ❖ il rispetto dei limiti dell'anticipazione economale;
- ❖ l'adempimento degli obblighi fiscali.

## ❖ controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

❖ L'Organo di revisione, su base campionaria, anche in occasione delle verifiche periodiche, riscontra:

- ❖ la conformità delle operazioni al regolamento di contabilità,
- ❖ il rispetto degli obblighi e limiti del riversamento,
- ❖ la tenuta e l'aggiornamento del registro di cassa e la corrispondenza con i documenti originari;
- ❖ le modalità di conservazione delle disponibilità monetarie;
- ❖ la tenuta e l'aggiornamento del registro dei bollettari;
- ❖ la numerazione e la vidimazione dei bollettari;
- ❖ l'adempimento degli obblighi fiscali.

## Principio n° 8

### Consegnatari dei beni

#### ❖ **controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa**

❖ L'Organo di revisione verifica periodicamente e con adeguate tecniche di campionamento la correttezza delle procedure di rilevazione e conservazione dei beni mobili e di utilizzo degli stessi da parte dei consegnatari dei beni mobili (prima della loro immissione in uso) soggetti ad un obbligo di custodia e non di semplice vigilanza.

❖ La verifica comporta il riscontro dell'annotazione nel registro di carico e scarico e la corrispondenza con i documenti originari.

## I controlli sul "personale"

programmazione del fabbisogno

vincoli assunzionali

vincoli di (contenimento della) spesa

contrattazione integrativa

servizi esternalizzati

disciplina pubblico impiego

altre limitazioni



## I principi di revisione degli eell

### **vincoli di spesa**

- rispetto obblighi di contenimento
- computo della spesa
- applicazione delle sanzioni
- voci escluse

### **vincoli assunzionali**

- rispetto dei limiti del turn over
- rispetto dei presupposti assunzionali

### **vincoli contrattazione decentrata**

- modalità e criteri di costituzione dei fondi

rispetto dei presupposti normativi



M I L A N O

165



## I controlli sul personale

### **altri aspetti rilevanti**

- onnicomprensività del trattamento economico
- buoni pasto
- procedure rilevazione assenze
- procedure assunzioni di personale
- incarichi a dipendenti pubblici



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O

166

