



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

Documento n. 9

L'Organo di revisione: controlli sugli agenti contabili.

Novembre 2011



Il presente documento è stato predisposto dal gruppo di lavoro “Principi di revisione e comportamento dell’organo di revisione enti locali” della Commissione di Studio dell’Area Enti Pubblici.

Consigliere Delegato: Giosuè BOLDRINI

Consiglieri Co-Delegati : Andrea BONECHI e Marcello DANISI

Coordinatore del gruppo di lavoro: Antonino BORGHİ

Componenti del gruppo di lavoro:

BARBERIS Davide
CELESTINO Luigi
DI RUSSO Davide
FARNETI Giuseppe
MUNAFO' Giuseppe
NICOLETTI Giosué
PICCARRETA Saverio
POZZOLI Stefano
SACCANI Maria Cristina
SAGGESE Michele
SPINNATO Lorenzo
TEMPESTI Monica
TONVERONACHI Nicola

Ricercatore CNDCEC:

OLIVERIO Mara

Un ringraziamento particolare ai colleghi Borghi Antonino, Celestino Luigi, Munafò Giuseppe e Oliverio Mara per l’attività di coordinamento e di redazione.

Il presente documento riflette i principi emanati fino alla data di pubblicazione dello stesso. Le edizioni aggiornate saranno pubblicate esclusivamente sul sito web del Consiglio Nazionale ([.cndcec.](http://www.cndcec.it)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: controlli sugli agenti contabili.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Artt. 93,153, 226, 233 del Tuel

CRITERI APPLICATIVI

DEFINIZIONE DI AGENTE CONTABILI DELL'ENTE LOCALE

1. Il Tuel distingue tra agenti contabili interni ed esterni all'ente (art. 233 del Tuel). Le figure dell'agente contabile dell'ente locale sono così tipizzate dall'art. 93 del Tuel:
 - il tesoriere (art. 226 del Tuel),
 - l'economo (art. 153, comma 7, del Tuel),
 - ogni altro agente che abbia il maneggio di pubblico denaro o che sia incaricato della gestione dei beni,
 - coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti.
2. In sostanza, più che fare un'elencazione esaustiva delle tipologie di agenti, la legge indica dei criteri identificativi. La disciplina del Tuel è integrata dai principi desumibili dalla normativa sulla contabilità dello Stato (R.D. 824/1924 e R.D. 440/1923).
3. L'agente contabile dell'ente locale può quindi essere definito come quella persona fisica o giuridica che, per contratto o per compiti di servizio inerenti al rapporto di lavoro, è incaricato della custodia di beni mobili o del maneggio di denaro o valori dell'ente locale stesso.
4. Ai fini della qualifica di agente contabile, è essenziale che sia costituita una relazione tra ente di pertinenza ed altro soggetto, secondo uno schema procedimentale di tipo contabile, ossia che faccia riferimento ai precisi compiti dell'agente stesso.
5. Il titolo può essere costituito da un atto amministrativo, da un contratto, oppure, nel caso dell'agente di fatto, mancare del tutto o avere cessato la propria validità.
6. La figura dell'agente di fatto può ricorrere, ad esempio, nel caso di cessazione del contratto di concessione dell'imposta sulla pubblicità o della tosap, qualora il concessionario continui a riscuotere i tributi; tale soggetto mantiene comunque la veste di agente contabile, con le responsabilità che ne conseguono, poiché ha esercitato una "gestione di fatto".
7. Il conferimento della qualifica di agente contabile è quindi, di norma, un atto formale; l'art. 233. co. 2, Tuel, stabilisce che al proprio conto della gestione vada allegato il provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione.



OBBLIGHI DELL'AGENTE CONTABILE

8. Dalla particolare relazione tra agente contabile ed ente pubblico discendono due obblighi primari:
 - rendicontazione,
 - gestione e custodia dei valori ricevuti.
9. Il rendimento dei conti consiste nel dare contezza della gestione di cose altrui; finalità del rendimento dei conti è sia quella di liberare da ogni responsabilità il gestore, sia quella di consentire al destinatario del conto la verifica del risultato complessivo della gestione.
10. La rendicontazione è imperniata sul conto che l'agente contabile deve rendere annualmente, a conclusione del periodo amministrativo.
11. La struttura del conto è simile per le diverse tipologie di agente contabile e consta dei seguenti elementi:
 - carico all'inizio dell'esercizio o all'inizio dell'attività dell'agente, se la gestione è assunta in corso d'anno; in tal caso, il carico deve risultare dal verbale di consegna redatto nel passaggio dal precedente agente,
 - variazioni intervenute nel corso del periodo amministrativo (carico e scarico dell'esercizio),
 - residuo a fine esercizio, che coincide con il carico all'inizio dell'esercizio successivo.
12. L'agente contabile è gravato da una peculiare responsabilità, secondo lo schema civilistico di cui all'art. 1218 c.c.: l'agente contabile è responsabile degli ammanchi di beni, denaro, valori a meno che non dimostri che gli stessi sono dipesi da causa a lui non imputabile.
13. In caso di affidamento della riscossione di entrate dell'ente locale, il maneggio di valori comporta un obbligo di giustificazione dei valori non incassati. Una volta dimostrato il carico, ossia l'importo affidato in riscossione, spetta al contabile dimostrare che il mancato incasso sia dipeso da causa a lui non imputabile; la prova dell'inesigibilità dell'entrata è a carico dell'agente contabile.
14. Gli agenti contabili sono obbligati a presentare il conto della gestione all'ente locale entro trenta giorni dal termine dell'esercizio; nel caso in cui la gestione sia relativa a periodi più brevi, ciascun agente dovrà rendere il conto entro trenta giorni successivi alla cessazione dall'incarico, per effetto del combinato disposto degli artt. 611 del R.D. 827/1924 e dell'art. 233 del Tuel.
15. L'ente locale procede a trasmettere il conto della gestione degli agenti contabili alla Corte dei conti entro sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto (artt. 226, co. 1 e 233, co. 1 del Tuel). Per effetto dell'art. 93, comma 3, Tuel, gli agenti contabili, salvo che la Corte dei conti lo richieda, non sono tenuti alla trasmissione della documentazione occorrente per il giudizio di conto di cui all'art. 74 del RD 2440/1923 e agli artt. 44 e seg. del RD 1214/1934.
16. I conti devono essere compilati secondo gli schemi approvati dal DPR 194/1996.
17. Dall'applicazione della legge discende la necessità per l'ente locale delle operazioni di parificazione sotto il profilo amministrativo, confrontando il rendiconto dell'agente contabile con le scritture contabili e verificando in relazione al carico contabile originariamente attribuito all'agente quanto di esso sia stato effettivamente assolto e quanto invece, sia rimasto non restituito o non riscosso e per quali ragioni.
18. Normativa speciale sulla rendicontazione:
 - entro venti giorni dal termine di ciascun trimestre, i concessionari dell'imposta sulla pubblicità, del diritto delle pubbliche affissioni e della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche devono



compilare (in duplice copia) la situazione riepilogativa delle bollette emesse nel trimestre precedente; la prima copia va trasmessa contestualmente al riversamento trimestrale del tributo all'ente impositore, la seconda copia va trattenuta dal concessionario (art. 4 co. 1 e art. 8, co. 1, DM 26/04/1994),

- l'agente della riscossione Equitalia, ogni mese, trasmette la rendicontazione delle riscossioni e dell'andamento del servizio (art. 36 del d.lgs. 112/99, DM 22/10/1999 e s.m.i.).

VERIFICHE DELL'ORGANO DI REVISIONE

19. Il Tuel prescrive controlli specifici in capo al revisore sugli agenti contabili:

- verifica ordinaria di cassa, del tesoriere e degli altri agenti contabili interni con cadenza trimestrale (art. 223 Tuel);
- 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 (art. 224 Tuel).

20. Non vi è dubbio che il controllo degli agenti contabili impatta su altre funzioni dell'Organo di revisione economico – finanziaria e, più precisamente:

- sulla vigilanza regolarità contabile, finanziaria ed economica (art. 239, co. 1, lett. c) Tuel), con motivate tecniche di campionamento, giacchè le operazioni compiute dagli agenti contabili sono parte dei procedimenti di acquisizione delle entrate, effettuazione delle spese e gestione dei beni e valori dell'ente locale,
- sulla relazione al conto consuntivo (art. 239, co. 1, lett d), con il quale il revisore attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione. Le operazioni di parificazioni dei conti degli agenti contabili costituiscono, invero, la fase preliminare della rendicontazione finanziaria (principio contabile n. 3, punto 42).

I CONTROLLI GENERALI

L'anagrafe degli agenti contabili

21. Dalla sopra citata normativa discende che l'ente locale deve disporre dell'anagrafe degli agenti contabili, ossia di un elenco aggiornato degli agenti contabili interni ed esterni. L'anagrafe deve contenere almeno le seguenti informazioni:

- Dati anagrafici dell'agente contabile,
- Atto di nomina,
- Tipologia dell'agente contabile e funzioni assegnate all'agente.

22. Nel caso in cui l'Organo di revisione rilevi la presenza di agenti contabili di fatto per mancanza dell'atto formale di nomina, l'Organo di revisione ne richiede l'immediata adozione.

23. Se la presenza di agenti contabili di fatto è dovuta a inadempienze contrattuali da parte del terzo, l'Organo di revisione sollecita l'adozione di misure a salvaguardia dell'ente locale.

Le verifiche trimestrali

24. La verifica trimestrale del tesoriere e degli agenti contabili interni ha lo scopo di verificare la corrispondenza tra:



- Scritture contabili dell'agente contabile
- Denaro, valori e beni mobili in custodia all'agente,
- Scritture contabili dell'ente locale.

Il conto della gestione e il conto del tesoriere

25. La gestione annuale dell'agente contabile trova riscontro nel conto che l'agente stesso deve presentare all'ente locale entro il 30 gennaio dell'anno successivo.
26. In caso di mancato rispetto di tale termine, il Tuel non prevede una sanzione specifica. Tale situazione, tuttavia, va attentamente monitorata dall'Organo di revisione.
- Se il conto viene presentato con ritardo ma in tempo utile per consentire l'ordinato svolgimento delle operazioni legate all'approvazione del rendiconto annuale, quali la parificazione con la contabilità dell'ente e la redazione della relazione dell'organo di revisione, nonché l'approvazione del rendiconto nei termini di legge, si configura colpa lieve in capo all'agente contabile. L'Organo di revisione si deve assicurare che vengano applicate eventuali sanzioni disciplinari o contrattuali, se previste.
 - In caso di omessa presentazione del conto da parte di agente contabile interno, il conto viene compilato d'ufficio, secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità.
 - In caso di omessa presentazione del conto di agente contabile esterno, vi è l'obbligo di denuncia alla Corte dei conti per instaurare il giudizio di resa del conto; se risulta tecnicamente possibile approvare il rendiconto, l'Organo di revisione, nella redazione della relazione al conto consuntivo, effettuerà i rilievi del caso.

I CONTROLLI SPECIFICI

Il controllo trimestrale del tesoriere

27. 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.
28. 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, ossia reversali non incassate o riscossioni senza reversali, nonché mandati da pagare e pagamenti senza mandati.
29. E' necessario effettuare la conciliazione tra il saldo di tesoreria e i fondi presso la Banca d'Italia.
30. L'Organo di revisione verifica le cause delle operazioni da regolarizzare e, se non già provveduto, invita ad una tempestiva normalizzazione delle stesse.
31. L'Organo di revisione deve effettuare anche la verifica dei valori depositati presso il tesoriere, ossia dei titoli azionari, delle polizze fideiussorie ricevute e delle marche segnatasse (ad esempio dei diritti per carte d'identità e di stato civile).
32. Ancora secondo tecniche di campionamento, almeno in sede di prima verifica, l'Organo di revisione verifica il rispetto delle clausole contrattuali da parte del tesoriere quanto a applicazione delle valute, dei tassi di interesse e delle spese bancarie.



Il conto del tesoriere

33. Il conto del tesoriere deve essere sottoposto a parificazione da parte dell'ente locale secondo il punto 42 e 43 del principio contabile n. 3. Secondo il punto 43 le mancate concordanze devono essere analiticamente esposte e motivate nella relazione al rendiconto

L'anticipazione di tesoreria

34. L'Organo di revisione deve verificare che l'anticipazione di tesoreria sia assunta nei limiti di cui all'art. 222 del Tuel. L'anticipazione di tesoreria ha, per sua natura, carattere temporaneo e dovrebbe essere estinta entro il termine dell'esercizio; se ciò non avviene, l'anticipazione si trasforma in un debito contratto al di fuori delle procedure previste dal Tuel e dalla normativa sul patto di stabilità. La circostanza impatta, quindi, sul monitoraggio annuale del patto di stabilità e va segnalata nella relazione al rendiconto e nel questionario annuale sul rendiconto da trasmettere alla Corte dei conti.
35. Il ricorso reiterato all'anticipazione di tesoreria deve essere attentamente monitorato dal revisore poiché è sintomo di criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi.

Verifiche di cassa presso gli altri agenti contabili interni

36. **Servizio economato** - deve rispettare le disposizioni del regolamento di contabilità dell'ente locale.

37. L'Organo di revisione deve verificare:

- la coincidenza del saldo di cassa con il saldo contabile delle scritture economiche,
- 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 reintegro del fondo economico.

Occorre effettuare controlli a campione sulla documentazione giustificativa della spesa.

38. Analoghi controlli vanno effettuati presso i servizi dotati di una cassa autonoma o che gestiscono marche per diritti e simili.

39. **Comando polizia municipale** - l'ufficio può essere agente della riscossione di diverse entrate, quali, a titolo esemplificativo:

- riscossione volontaria delle sanzioni per violazione al codice della strada e delle altre sanzioni amministrative,
- riscossione volontaria della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche temporanea e della tassa rifiuti temporanea.

40. Preliminare alla verifica di cassa è quella di tipo documentale: i blocchetti dei verbali delle sanzioni e quelli delle ricevute per la riscossione volontaria devono essere regolarmente numerati e vistati dall'ente e risultare consegnati all'ufficio tramite annotazione nel registro di carico e scarico dell'ente locale. Inoltre, occorre verificare, a campione, i verbali e le ricevute annullati e il motivo.

41. Idonee procedure di verifica devono essere adottate in presenza di verbalizzazioni elettroniche.

42. Il saldo contabile delle riscossioni volontarie deve essere corrispondente alla giacenza effettiva di cassa.

43. In taluni enti locali, il comando di polizia municipale provvede autonomamente all'iscrizione a ruolo delle somme non rimosse volontariamente. In tal caso, l'agente contabile, per le operazioni di riscossione coattiva, è Equitalia, ma l'Organo di revisione, al fine di completare le verifiche sulla regolarità dell'acquisizione dell'entrata, non potrà trascurare di effettuare le seguenti verifiche a campione, almeno in sede di prima verifica:



- tempestività nella notifica dei verbali;
- tempestività dell'iscrizione a ruolo.

44. **Farmacia comunale** - l'Organo di revisione procede a verificare la conciliazione di cassa controllando:

- l'ammontare del denaro giacente in cassa,
- il registro dei corrispettivi;
- i versamenti di cassa effettuati in tesoreria;
- l'ammontare degli incassi dalle Aziende Sanitarie Locali, effettuati direttamente dal tesoriere.

45. **Magazzino comunale** - il responsabile del magazzino comunale è agente consegnatario dei beni mobili; negli enti locali di maggiori dimensioni, vi possono essere diversi consegnatari.

46. L'Organo di revisione deve verificare la correttezza delle procedure di rilevazione dei beni mobili e di utilizzo degli stessi. I beni devono risultare annotati nel registro di carico e scarico. Il carico e lo scarico devono essere corredati dai documenti giustificativi. La procedura deve essere codificata nel regolamento comunale.

47. Le risultanze della contabilità di magazzino e del conto annuale devono coincidere con l'inventario annuale e con quanto indicato nel conto del patrimonio.

Verifiche degli agenti e dei concessionari della riscossione

48. La gestione e la riscossione delle entrate dell'ente locale può essere affidata, a norma degli artt. 52 e 56 del d.lgs. 446/97:

- al sistema Equitalia fino al 31 dicembre 2011;
- ai soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. 446/97;
- a società partecipate dall'ente locale;
- al concessionario del pubblico registro automobilistico, relativamente all'imposta provinciale di trascrizione.

49. L'area degli agenti contabili della riscossione esterni implica un rischio di revisione nei seguenti casi:

- l'agente contabile non presenti, in tutto o in parte, la rendicontazione di legge, tra cui il conto annuale della gestione,
- l'ente locale non abbia previsto clausole di verifica periodica dell'attività nei contratti di servizio.

Tali situazioni vanno monitorate periodicamente dall'Organo di revisione; in particolare, vanno tempestivamente indagate le situazioni in cui le riscossioni sono inferiori alle previsioni.

50. Se non viene presentato il conto della gestione, è d'obbligo la denuncia alla Corte dei conti per l'instaurazione del giudizio di resa del conto.

51. Il controllo degli agenti contabili della riscossione si intreccia, inevitabilmente, con le verifiche dell'attività contrattuale dell'ente locale e con quella delle società partecipate. Tali verifiche devono essere effettuate, se possibile, prima dell'adozione degli atti deliberativi di indizione della gara e dell'affidamento. E' infatti opportuno che l'Organo di revisione controlli le clausole contrattuali soprattutto con riferimento a:

- tempistica di riversamento delle entrate,
- aggio di riscossione,
- modalità di rendicontazione.

52. Si segnala che la legge prevede le modalità di remunerazione e la fissazione del corrispettivo soltanto per l'attività svolta da Equitalia (artt. 17 e 22 del D.lgs. 112/1999).

