



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

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

Documento n. 12

L'Organo di revisione: controlli sul rendiconto.

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 Giosuè
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://.cndcec)) nella sezione studi e ricerche “principi di revisione ee.II.”.



L'ORGANO DI REVISIONE: controlli sul rendiconto.

PRINCIPALI RIFERIMENTI

Parte II titolo VI del Tuel, finalità e postulati dei Pcel e Pcel n. 3, DPR 194/96, norme di coordinamento per la finanza pubblica, capo III D.lgs. 170/06

QUADRO DI SINTESI

1. Il Tuel disciplina al Titolo VI, parte II, che la rilevazione e la dimostrazione dei risultati di gestione avviene tramite il rendiconto. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 definisce gli schemi formali ed il contenuto obbligatorio dei documenti che compongono il rendiconto, distinti per tipologia di enti.
2. Il punto 27 del principio contabile n.3 indica che "Il rendiconto costituisce un insieme unitario ed organico di documenti formali per la rappresentazione dei risultati dell'attività amministrativa svolta nell'esercizio di riferimento, considerati nei diversi aspetti finanziario, patrimoniale ed economico e fa parte, insieme ai documenti di previsione, del Sistema di Bilancio, come definito nel documento Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. I valori di rendiconto, pertanto, devono essere confrontabili e devono essere confrontati con quelli di previsione e costituiscono conferma e dimostrazione del grado di attendibilità di questi ultimi, che devono essere formulati".

CONTROLLI SPECIFICI

CRITERI APPLICATIVI

3. La sessione di rendiconto è una fase dell'attività amministrativa che inizia dopo la chiusura dell'esercizio e termina con l'approvazione da parte dell'organo consiliare della proposta di deliberazione del rendiconto predisposta dall'organo esecutivo.
4. Il Tuel e la normativa di settore richiedono che nella sessione di rendiconto siano rilevate e consuntivate diverse gestioni. Lo statuto dell'ente ed il regolamento di contabilità possono inoltre prevedere la presentazione di conti economici di dettaglio per servizi e per centri di costo, di un conto consolidato patrimoniale e del bilancio di inizio e fine mandato. La sessione coinvolge tutti gli organi dell'ente, coloro che hanno gestito o consumato risorse e coloro che in sede preventiva sono stati chiamati a conseguire risultati gestionali.
5. Le fasi della rendicontazione generale e settoriale si distinguono in:



- rilevazione
- dimostrazione
- valutazione
- comunicazione dei risultati.

Risultati e rappresentazione

6. I risultati devono essere espressi oltre che in termini finanziari, economici e patrimoniali anche in termini di tempi e modi, giacché solo la comparazione di diversi elementi rende possibile la valutazione del risultato.
7. La funzione dell'ente stabilita all'art.13 del Tuel per il Comune, all'art.19 del Tuel per la Provincia, all'art.28 per le Comunità Montane, implica che siano dimostrati gli effetti dell'attività amministrativa in termini di sviluppo socio economico della popolazione amministrata e di assetto del territorio.
8. L'obbligo del piano generale di sviluppo come indicato al punto 19, del principio contabile n.1, implica che annualmente sia dato atto dello stato di avanzamento (o di attuazione) del piano.

Il rispetto del principio della coerenza interna implica che in sede di rendiconto sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

I rendiconti di settore devono trovare una conciliazione nel rendiconto generale dell'ente ed i loro risultati significativi devono trovare una valutazione nella relazione dell'organo esecutivo sulla gestione.

Risultati e comunicazione

10. L'ente pubblico ha l'obbligo di comunicazione del sistema di bilancio agli utilizzatori.

L'obbligo di comunicazione assume particolare evidenza, in una democrazia partecipata, per i risultati gestionali di un ente locale.

La comunicazione ha un livello interno ed uno esterno e deve quindi essere diversamente formulata per essere comprensibile ed utile. Utile internamente per le decisioni socio-politiche, utile esternamente e necessariamente anche oggettiva per la valutazione da parte del cittadino contribuente, utente ed elettore dell'utilità ritornata per effetto delle risorse consumate.

La relazione dell'Organo di revisione

11. La relazione al rendiconto nella previsione della lettera d) del 1° comma, dell'art.239, del Tuel presenta, quale contenuto essenziale, l'attestazione della corrispondenza del rendiconto (conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio), alle risultanze della gestione.
L'attestazione ha valore di certificazione della conformità dei dati del rendiconto con i documenti contabili, gli inventari ed i conti del tesoriere e degli altri agenti contabili interni.
12. Con la relazione al rendiconto, l'Organo di revisione manifesta la propria attività, compendia l'operato, attesta corrispondenze dopo aver verificato l'attendibilità complessiva e di settore e, attraverso una autonoma valutazione, formula suggerimenti e proposte all'organo consiliare.
13. L'art. 227 del Tuel, al secondo comma, dispone che l'organo esecutivo approvi lo schema di rendiconto e lo trasmetta, unitamente alla proposta di deliberazione consiliare, all'Organo di revisione entro un termine tale da lasciare almeno 20 giorni per l'esame e la formulazione della relazione, per successivamente mettere rendiconto, allegati e relazione a disposizione del Consiglio almeno 20 giorni prima dell'inizio della sessione consiliare di esame ed approvazione.



14. L'organo consiliare dell'ente, in sede di deliberazione del rendiconto deve tenere motivatamente conto della relazione dell'Organo di revisione.
15. La relazione al rendiconto si sostanzia in un giudizio che somma le funzioni di vigilanza, collaborazione e referto.
16. Per l'Organo di revisione l'attestazione della corrispondenza non è sufficiente, dovendo per dettato normativo effettuare una valutazione dei risultati per proporre un miglioramento dell'efficacia, efficienza ed economicità dando possibilità agli organi dell'ente di orientare le successive decisioni.
17. L'attività di collaborazione al consiglio in sede di rendiconto di una gestione complessa, quale è quella degli enti locali deve consentire una valutazione degli aspetti economici, finanziari, patrimoniali, di funzionalità, di produttività e di organizzazione dell'ente e dei suoi servizi. L'apporto dei revisori dovrebbe concretizzarsi con osservazioni e proposte sugli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consiliare tesi a conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati una migliore efficienza, produttività, efficacia ed economicità della gestione, nonché a ottenere il miglioramento dei tempi e dei modi dell'azione.
Dall'analisi della gestione e dalla valutazione del risultato comparando costi, modi e tempi dell'attività amministrativa possono scaturire nella relazione considerazioni e proposte migliorative della gestione quali e quantitativa dei servizi.
18. L'Organo di revisione dovrebbe calarsi nella realtà oggettiva dell'ente per il quale opera e nel quale è formalmente incardinato ed esprimere proposte concrete ed attuabili per stimolare l'autocorrezione e l'innovazione voluta dal legislatore.
19. L'intervento dell'Organo di revisione per il piano delle verifiche connesse al rendiconto, non può essere limitato al periodo di 20 giorni di cui al comma 1, lettera d) dell'art. 239 del Tuel, ma si avvia con i primi adempimenti, che iniziano appena chiuso l'esercizio.

Controllo della completezza della documentazione

20. Occorre verificare se lo schema di rendiconto, approvato dall'organo esecutivo e consegnato all'Organo di revisione, è composto dai seguenti documenti:
 - conto del bilancio ;
 - conto economico corredato da prospetto di conciliazione, (facoltativo per i Comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti);
 - conto del patrimonio;ed è corredato da:
 - relazione dell'organo esecutivo al rendiconto della gestione;
 - elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;
 - delibera dell'organo consiliare riguardante la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi e dei progetti e di verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio ai sensi dell'art. 193 del T.U.E.L. ;
 - conto del tesoriere;
 - conto degli agenti contabili interni ed esterni ;
 - prospetto dei dati Siope e delle disponibilità liquide di cui all'art.77 quater, comma 11 del d.l.112/08 e D.M. 23/12/2009;
 - la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale (D.M. 24/9/2009)
 - tabella dei parametri gestionali ;
 - inventario generale;



- il prospetto di conciliazione (per i comuni con più di 3.000 abitanti) con unite le carte di lavoro;
- nota informativa che evidenzia gli impegni sostenuti derivanti dai contratti relativi a strumenti derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata (art.62, comma 8 della L. 133/08);
- conto economico esercizio del servizio raccolta, trasporto e smaltimento rifiuti (per gli enti che applicano la tassa);
- ultimi bilanci di esercizio approvati degli organismi partecipati;
- certificazione rispetto obiettivi del patto di stabilità interno;
- relazione trasmessa alla Sezione di Controllo della Corte dei Conti degli effetti del piano triennale di contenimento delle spese (art.2, commi da 594 a 599 della L. 244/07);
- attestazione, rilasciata dai responsabili dei servizi, dell'insussistenza alla chiusura dell'esercizio di debiti fuori bilancio;

21. Lo statuto e il regolamento di contabilità possono prevedere altri documenti a corredo del rendiconto quali:

- conti economici di dettaglio per servizio o per centro di costo;
- tabella dei parametri di efficacia ed efficienza (se prevista dal regolamento di contabilità);
- relazione dei responsabili dei servizi;
- conto consolidato patrimoniale;
- conto patrimoniale di inizio o fine mandato, o bilancio di mandato.

Rendiconti e certificazioni per settore

22. Nella sessione del rendiconto devono essere presentati "rese del conto" e "consuntivi di settore" quali:

- **Rese del conto del tesoriere e degli altri agenti contabili interni** (artt. 226 e 233 del Tuel)

Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio, il tesoriere e gli altri agenti contabili (econo, riscuotitori speciali, consegnatari dei beni) devono rendere il conto della loro gestione sui modelli contabili (DPR 31 gennaio 1996, n. 194). La regolarità della resa del conto deve essere previamente verificata dal responsabile del servizio finanziario (vedi visto in calce ai modelli) e attestata dall'Organo di revisione.

- **Rendiconto contributi straordinari** (art. 158 del Tuel) - Entro 60 giorni dalla chiusura dell'esercizio l'ente è tenuto a presentare per tutti i contributi straordinari ottenuti apposito rendiconto all'amministrazione erogante. L'Organo di revisione deve verificare il rispetto del termine, la completezza e regolarità del rendiconto.

- **Verifica annuale del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità** - L'Organo di revisione verifica il rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità, e in caso negativo deve darne comunicazione al Ministero dell'interno sulla base del modello ministeriale. Della mancata comunicazione al Ministero rispondono personalmente i componenti dell'Organo di revisione inadempiente.

- **Certificazione annuale del patto di stabilità** - Entro il 31 marzo dell'anno successivo occorre trasmettere via web al Ministero dell'Economia e delle finanze – dipartimento della Ragioneria Generale dello stato, una certificazione sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, dal responsabile del servizio finanziario e dall'Organo di revisione dei risultati ottenuti in termini di competenza mista. Il termine del 31 marzo richiede che gli accertamenti e gli impegni dell'anno precedente siano resi definitivi e quindi una anticipazione del conto del bilancio per la competenza



dell'anno precedente unitamente alle determinazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi (la circolare n.2 del 27/1/2009 del Mef afferma che in assenza dell'approvazione del conto consuntivo, i dati da riportare sono comunque quelli finali). La mancata trasmissione della certificazione costituisce inadempimento al patto di stabilità interno. L'Organo di revisione deve verificare la conformità della certificazione con le scritture contabili ed il rispetto del termine. Nel caso di mancato rispetto dell'obiettivo deve accertare se l'ente ha applicato dall'inizio dell'esercizio le rispettive sanzioni.

- **Certificazione per la dimostrazione del tasso di copertura del costo di alcuni servizi** (art. 243, comma 4 del Tuel). - Entro il 31 marzo, le province e i comuni che:

- a) hanno dichiarato lo stato di dissesto e per tutta la durata del risanamento;
- b) sono in condizioni strutturalmente deficitarie;
- c) non hanno approvato nei termini il rendiconto della gestione;
- d) non hanno presentato il certificato sul rendiconto della gestione con l'annessa tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;

devono presentare alle Prefetture-Uffici territoriali del Governo competenti per territorio, la certificazione anche per le proprie aziende, del tasso di copertura dei servizi pubblici a domanda, del servizio nettezza urbana e del servizio acquedotto.

I certificati devono essere trasmessi, anche se totalmente o parzialmente negativi.

L'Organo di revisione deve verificare l'adempimento e per gli enti dissestati o strutturalmente deficitari deve controllare che nel corso della gestione siano rispettati i limiti minimi di copertura del costo, tenendo presente che per il mancato rispetto è applicabile la sanzione pari alla perdita del 1% del contributo ordinario spettante per l'anno (ora confluito nel fondo sperimentale di riequilibrio).

- **Relazione illustrativa e conto annuale del personale** (art. 60, comma 2, D.lgs 30/3/2001 n.165 e circolare del 20/1/2009 n.01 del Mef) – Sui modelli e nel rispetto delle indicazioni approvate dalla circolare ministeriale ed entro i termini annualmente previsti deve essere presentato alla Corte dei conti, per il tramite del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (inviandone copia alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento della funzione pubblica) il conto delle spese di personale sostenute nell'anno precedente, accompagnato da una relazione sui risultati della gestione del personale.

I modelli di rilevazione devono essere sottoscritti dal responsabile del procedimento e dal Presidente dell'Organo di revisore o dal revisore unico.

La mancata presentazione del conto e della relazione determina la sospensione dei trasferimenti statali. Il conto annuale e la relativa relazione rappresentano uno strumento di verifica e monitoraggio del costo del personale, nonché di analisi della relativa gestione.

Con i dati forniti sono sviluppati parametri ed indicatori tesi a consentire una maggiore gestione del personale. Per gli enti inadempienti e nel caso siano fornite informazioni incomplete e chiaramente inattendibili scattano le previste sanzioni (art. 30, comma 11, L. n. 468/1978; e art. 60, comma 2 del d.lgs 165/2001). L'Organo di revisione deve verificare la congruità dei dati e la loro corrispondenza con le risultanze contabili, nonché il rispetto dei termini per gli adempimenti. Tenuto conto del rilievo contabile che il conto annuale assume, nel caso di accertamento di situazioni di ritardo, o di incompletezza o non corrispondenza, l'Organo di revisione deve segnalare l'irregolarità al fine di consentire i dovuti interventi.



- **Informazione sulla contrattazione integrativa** - Entro il 31 maggio di ogni anno l'ente deve inviare alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica e al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, specifiche informazioni sulla contrattazione integrativa certificate dall'Organo di revisione. Le informazioni sono volte ad accertare:

- il rispetto dei vincoli finanziari per la consistenza dei fondi;
- l'evoluzione della consistenza dei fondi e della spesa;
- la concreta definizione ed applicazione dei criteri di premialità, riconoscimento del merito, valorizzazione dell'impegno e della qualità della performance individuale all'applicazione dei parametri di selettività con particolare riferimento alle progressioni orizzontali.

Devono essere pubblicati in modo permanente nel sito istituzionale:

- i contratti integrativi, la relazione tecnico-finanziaria e quella illustrativa certificate dall'Organo di revisione;
- le informazioni annualmente trasmesse entro il 31 maggio;
- la valutazione da parte dell'utenza dell'impatto sul funzionamento dei servizi pubblici redatta su modello predisposto dal Dipartimento della funzione pubblica d'intesa con il MEF.

I contratti decentrati devono essere trasmessi all'Aran ed al CNEL.

- **Albo dei beneficiari** (art. 1, d.p.r. 7/4/2000 n. 118) - Gli enti locali devono istituire ed aggiornare annualmente l'albo dei beneficiari delle provvidenze di natura economica e pubblicarlo in modo da poter essere consultato da ogni cittadino.

Per il dettaglio si rimanda a quanto argomentato al capitolo "Controlli sulla gestione finanziaria ed adempimenti contabili", punto "La vigilanza sull'albo dei beneficiari di provvidenze economiche"

- **Conto economico del servizio smaltimento rifiuti** - Fino all'entrata in vigore della tariffa in luogo della tassa, i comuni devono approvare e determinare con le modalità stabilite dal legislatore (art. 61, DLgs n. 507/1993) il costo e i proventi a consuntivo del servizio, sia ai fini di verificare il rispetto della percentuale minima di copertura, sia (comma 3 bis) nel caso di gettito superiore al costo, per assumere impegno di spesa per il rimborso od il riversamento dell'eccedenza nell'anno successivo.

[Per percentuale di copertura si intende il rapporto, tra il totale dei proventi previsti al netto delle addizionali ex ECA e contributo provinciale di cui all'art.19 del D.Lgs. n.504/92 e i costi di esercizio (diretti ed indiretti) delle nettezza urbana, al netto della quota percentuale (tra il 5 ed il 15%) che il comune abbia eventualmente dedotto dai costi di esercizio a titolo di spazzamento, ai sensi dell'art.61, comma 3 bis, del D.Lgs. n.507/93].

L'Organo di revisione deve verificare la corretta rilevazione dei costi e dei ricavi ed in particolare deve verificare la corretta quantificazione tra gli altri costi di quelli ad uso promiscuo od imputati in quota parte.

- **Rapporto sul rispetto termini di pagamento** (art. 9 del d.l. 78/2009) - L'Organo di revisione deve vigilare sulla corretta applicazione della norma tesa a garantire la tempestività dei pagamenti e deve formulare un rapporto da allegare alle relazioni che devono essere trasmesse alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai sensi dell'art.1, comma 166 della L. 266/2005.

Per il dettaglio si rimanda a quanto argomentato al capitolo "Controlli sulla gestione finanziaria ed adempimenti contabili", punto "Controlli sulla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione"



La procedura di approvazione del rendiconto

23. La proposta di rendiconto completa degli allegati di cui al comma 5 dell'art. 227 del Tuel e di quelli indicati nello statuto e nel regolamento di contabilità, deve essere messa a disposizione dei componenti l'organo consiliare nei termini e modi previsti dall'autonoma regolamentazione e, comunque, almeno venti giorni prima dell'inizio della sessione di rendiconto.
Il consiglio deve deliberare il rendiconto entro il 30 aprile dell'anno successivo, tenendo conto motivatamente della relazione dell'Organo di revisione.
24. La mancata approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare nei termini determina, sino all'adempimento, la condizione di ente locale strutturalmente deficitario, assoggettato ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi. L'inadempienza nella presentazione del certificato del rendiconto, comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario dell'anno nel quale avviene l'inadempienza(ora confluito nel fondo sperimentale di riequilibrio).

Relazione dell'organo esecutivo al rendiconto della gestione

25. Il comma 6 dell'art. 151 e l'art. 231 del Tuel, richiedono all'organo esecutivo di presentare, in allegato al rendiconto, una relazione illustrativa dei risultati conseguiti valutandone l'efficacia della azione gestionale condotta, sia in relazione ai risultati attesi (obiettivi prefissati all'inizio del periodo), sia alla utilità ritornata ai cittadini a fronte delle risorse a loro prelevate (rapporto costi-benefici).
26. La relazione al rendiconto assolve al dovere di dimostrare i risultati ottenuti sia in termini generali di buon andamento dell'attività condotta, sia in termini di scostamento rispetto a quanto previsto nel programma amministrativo e nella relazione revisionale e programmatica.
Se in sede di piano esecutivo di gestione gli obiettivi gestionali sono stati definiti, per ogni servizio, con appositi strumenti di misurazione (indicatori), la relazione dovrà evidenziare i risultati settoriali effettivamente ottenuti, motivando le cause che hanno determinato eventuali scostamenti.
27. La relazione dovrà contenere una ampia ed articolata serie di informazioni al fine di consentire un esame analitico ed approfondito dei valori espressi nei documenti di rendiconto in termini di risultati complessivi e nei vari settori in cui l'ente ha operato, rispettando il dettato della L. n. 241/90, sulla trasparenza e comprensibilità del risultato amministrativo.
28. Per quanto riguarda il conto economico ed il conto del patrimonio, la relazione deve evidenziare i criteri di valutazione delle componenti economiche e dei valori patrimoniali, assumendo il contenuto della nota integrativa richiesta per le imprese dall'art. 2427 del Codice civile.
29. Alla relazione è opportuno allegare il referto conclusivo della struttura operativa cui è stato affidato il controllo di gestione come richiesto dall'art. 198 del Testo unico e la relazione dei servizi di controllo interno sugli effetti prodotti dalle norme contenute nei regolamenti di semplificazione ed accelerazione dei procedimenti amministrativi, contenente osservazioni e suggerimenti per la modifica dei regolamenti e per il miglioramento dell'azione amministrativa come richiesto dall'art. 20, comma 6 della L. n. 59/97.
30. I punti da 162 a 171 del principio contabile n.3 indicano lo schema ed i contenuti della relazione redatta secondo corretti principi contabili.
31. Le principali finalità secondo i principi contabili della relazione sono quelle di fornire informazioni integrative, esplicative e complementari per consentire l'effettiva comprensibilità del rendiconto rispettando il postulato della chiarezza.
32. In particolare viene richiesta la trattazione dei seguenti argomenti:
a) attuazione del piano programmatico (o del piano generale di sviluppo);



- b) analisi degli scostamenti ed indicazione delle motivazioni ed azioni correttive,
 - c) politiche di investimento e di indebitamento;
 - d) analisi prestazioni e servizi offerti in termini di costo e qualità percepita;
 - e) risultati economici delle diverse aree;
 - f) informazioni sull'andamento dei costi, proventi, investimenti ecc. ;
 - g) informazioni sulle partecipazioni;
 - h) analisi per indici;
 - i) evoluzione prevedibile della gestione.
33. L'Organo di revisione deve pertanto attestare se la relazione predisposta dalla giunta è o non è stata redatta conformemente a quanto previsto dall'articolo 231 del Tuel.

Adempimenti successivi all'approvazione

34. Trasmissione alla Corte dei Conti.

Trasmissione del rendiconto - Sono tenuti a trasmettere il rendiconto alla Corte dei conti, Sezione enti locali, ai fini del referto annuale al Parlamento entro il 31 luglio dell'anno successivo, (o diverso termine stabilito annualmente con delibera della Sezione delle Autonomie della Corte di conti) sui risultati dell'esame sulla gestione finanziaria e sul buon andamento dell'azione amministrativa, nonché sul rispetto del patto di stabilità interno (art. 13, D.L. 22 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modifiche, dalla L. 26 febbraio 1982, n. 51 e successive integrazioni , art.227 del Tuel e art.7, comma 7 della L. 131/2003):

- le province;
- i comuni con popolazione superiore ad ottomila abitanti;
- le comunità montane
- i comuni i cui conti del bilancio si chiudono in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio (riconosciuti e non ancora finanziati con effettivi impegni di spesa);

La Corte dei conti, sulla base del piano annuale delle rilevazioni, può inoltre richiedere, ai fini del referto annuale al parlamento sul controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio e sul funzionamento dei controlli interni, di cui all'art. 3, commi 4 e 7 della L. 14 gennaio 1994, n. 20, il rendiconto di tutti gli altri enti locali.

35. I Comuni con popolazione superiore a 8.000 abitanti, le Comunità montane e quelli i cui rendiconti si chiudono in disavanzo ovvero rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio devono presentare il rendiconto alla Sezione enti locali della Corte dei conti per il referto al Parlamento.

L'Organo di revisione deve verificare il rispetto del termine ed il rispetto dell'eventuale obbligo di trasmissione alla Corte dei conti.

Trasmissione della relazione dell'organo di revisione sul rendiconto (art.1, commi da 166 a 168 della L. 266/2005) - L'Organo di revisione è tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del rendiconto, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte dando conto:

- della corretta rilevazione dei risultati gestionali;
- del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità;
- dell'osservanza del divieto di indebitamento per spese diverse da quelle di investimento;
- di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria non sanata.



Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.

Controlli sul conto del bilancio

36. Il conto del bilancio rileva e dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale e gli scostamenti rispetto alle previsioni.

Le risultanze finali del conto del bilancio sono espresse in termini di avanzo, disavanzo o pareggio finanziario, distinte in:

- risultato contabile di gestione (quadro riassuntivo della gestione di competenza)
- risultato contabile di amministrazione (quadro riassuntivo della gestione finanziaria).

37. Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ha approvato i seguenti modelli di conto del bilancio, da utilizzare obbligatoriamente:

- n. 13 per le province;
- n. 14 per i comuni ed unioni di comuni;
- n. 15 per le comunità montane;
- n. 16 per le città metropolitane.

38. Il modello obbligatorio consente di assicurare l'uniformità della rappresentazione dei risultati della gestione finanziaria, la comparazione dei dati fra enti, nonché il consolidamento degli stessi nell'ambito del settore pubblico allargato. Agevola inoltre il controllo esterno e l'esame della Corte dei conti.

Adempimenti propedeutici alla formazione del conto del bilancio

39. L'attività amministrativa per la formazione del conto del bilancio inizia immediatamente dopo la chiusura dell'esercizio ed è disciplinata da norme di inerenza sia propedeutica all'approvazione sia successiva, che dispongono termini ordinamentali ed altri da regolare autonomamente che sono così riassumibili:

Risultato di cassa - La fase preliminare di parificazione delle scritture culmina con la resa del conto da parte del tesoriere e degli altri agenti contabili secondo le modalità dell'art. 233 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali ed i modelli indicati dal D.P.R. n. 194 del 1996.

Le partite del conto del tesoriere debbono concordare con le scritture della contabilità

Le partite del conto del tesoriere al 31 dicembre debbono concordare con le scritture della contabilità finanziaria dell'ente e la relativa esposizione nel conto del bilancio.

Eventuali mancate concordanze devono essere analiticamente esposte e motivate nella relazione al rendiconto.

Nel caso dei pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre, indicati anche nell'apposita riga del quadro riassuntivo della gestione finanziaria, l'ente dovrà provvedere:

- a) ed emettere il relativo mandato di pagamento nell'esercizio successivo nel caso sussista un corrispondente impegno;
- b) a riconoscere e finanziare il debito fuori bilancio nel caso non sussista totalmente o parzialmente un corrispondente impegno.



Il risultato d'amministrazione, alla presenza di pagamenti per azioni esecutive eseguiti forzatamente dal tesoriere, deve essere determinato assumendo il risultato di cassa risultante dalle scritture contabili aumentate dei residui attivi e diminuiti dei residui passivi.

Sulla base del d.m. del 24/9/2009, costituisce elemento che può portare alla situazione di deficitarietà strutturale l'esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti.

Decadenza impegni - Con la chiusura dell'esercizio decadono le prenotazioni di impegno, se non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi o comunque non è iniziata la procedura di gara (art. 183, comma 3, T.U.).

Riaccertamento dei residui - Prima dell'inserimento nel conto del bilancio occorre procedere al riaccertamento di ogni residuo attivo e passivo formatosi nelle gestioni del penultimo esercizio. Il riaccertamento consiste nella revisione delle ragioni di mantenimento e in particolare se sono soddisfatte le condizioni poste dal legislatore per i residui attivi (art. 189 del T.U.) e per i residui passivi (art. 190 del T.U.). Il riaccertamento dei residui deve risultare da apposito atto contenente per ciascun residuo eliminato, totalmente o parzialmente, esaustiva motivazione.

Come indicato al punto 47 del principio contabile n.3, non è possibile riportare a residui attivi negli anni successivi somme che non rispettano i requisiti essenziali dell'accertamento delle entrate quali indicati nel principio contabile n. 2.

I residui attivi devono, pertanto, avere la caratteristica di crediti esigibili da terzi per i quali è individuato il debitore e fissata la scadenza.

Non è possibile riportare a residui passivi somme non impegnate o economie di spesa, fatta eccezione in tutti i casi nei quali espresse norme di legge consentono il mantenimento del residuo stesso.

I residui passivi finanziati con entrata a destinazione vincolata per legge devono essere indicati in apposito elenco allegato al conto del bilancio.

Costituisce grave irregolarità una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale.

Sulla base del d.m. del 24/9/2009, costituiscono elementi che possono portare alla situazione di deficitarietà strutturale:

- Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relative ai titoli I e III, con l'esclusione dell'addizionale Irpef, superiori al 42 per cento dei valori di accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III esclusi i valori dell'addizionale Irpef;
- Ammontare dei residui attivi di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65 per cento (provenienti dalla gestione dei residui attivi) rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III;
- Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente;

Rilevazione dei crediti inesigibili - Se nel riaccertamento dei residui attivi o nella determinazione dei nuovi residui vengono rilevati crediti inesigibili occorre, sentito il parere dell'Organo di revisione e l'espletamento di accertamenti in relazione alle cause che ne hanno determinato l'inesigibilità ed eventuali responsabilità, adottare apposito atto per stralciarli dal conto del bilancio ed iscriverli nel conto del patrimonio nell'apposita voce sino al termine di prescrizione.



Rilevazione dei crediti di dubbia esigibilità -I crediti conservati nel conto del bilancio per i quali i responsabili del servizio o del procedimento segnalano una dubbia esigibilità devono essere rilevati e segnalati all'Organo di revisione.

L'Organo di revisione nel suo controllo con il metodo del campionamento può confermare l'importo segnalato o rilevare ulteriori crediti di dubbia esigibilità.

I crediti di dubbia esigibilità, come indicato al punto 101 del principio contabile n.3, devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita.

L'ente può pertanto scegliere fra le seguenti opzioni.

- a) mantenere i residui di dubbia esigibilità nel conto del bilancio e vincolare pari importo dell'avanzo d'amministrazione;
- b) eliminare del conto del bilancio i crediti di dubbia esigibilità.

Rilevazione del risultato d'esercizio dei consorzi, aziende speciali, istituzioni - Se al ripiano del disavanzo d'esercizio dei consorzi, aziende speciali e istituzioni è tenuto l'ente locale sulla base dello statuto, convenzione o atto costitutivo, occorre rilevare come debito fuori bilancio la quota del disavanzo a carico dell'ente, attivando la procedura e utilizzando i mezzi finanziari indicati dal legislatore (artt. 193 e 194 del T.U.).

La rilevazione deve essere comunicata all'Organo di revisione per la relazione al rendiconto.

Rilevazione di perdite di società partecipate - Relativamente alle perdite delle società partecipate, l'organo di revisione deve verificare che esse siano esclusivamente riconducibili agli interventi di cui all'art. 2447 (2482 ter) del codice civile, in quanto solo tale fattispecie è riconoscibile quale debito fuori bilancio e quindi finanziabile. Qualora l'ente abbia ripianato una perdita d'esercizio di una società partecipata non classificabile tra le operazioni ricapitalizzazione, l'Organo di revisione deve accertare che essa sia avvenuta previa adeguata motivazione, ma non attraverso il riconoscimento di debito fuori bilancio (pareri Corte dei conti – sez. controllo lombardia e liguria n.29/2007 e n.2/2005)

Rilevazione di altri debiti fuori bilancio - I responsabili dei servizi devono rilevare e segnalare al responsabile del servizio finanziario l'esistenza di debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi di legge (art. 194 del T.U.), per attivare la procedura indicata al punto precedente.

La rilevazione deve essere comunicata all'Organo di revisione per la relazione al rendiconto.

Elenco dei residui attivi e passivi - Il comma 5 dell'art. 228, del Tuel, richiede che al conto sia allegato l'elenco dei residui attivi e di quelli passivi distinto per anno di provenienza. Gli elenchi sottoscritti dal responsabile del servizio finanziario sono consegnati al tesoriere una volta che il rendiconto è definitivamente approvato, per consentire allo stesso, il riscontro dei mandati di pagamento emessi come disposto dal comma 3 dell'art. 216 del Tuel.

Riaccertamento dei residui e motivazione

- 40. L'attendibilità del risultato finanziario si fonda sulla corretta determinazione dei residui attivi e passivi.
- 41. Se nell'atto annuale di riaccertamento la quantificazione precedente viene disattesa, si fa perdere attendibilità al precedente rendiconto.
- 42. Per ogni variazione nella consistenza dei residui d'anni precedenti deve pertanto essere fornita ampia motivazione da parte del responsabile del servizio affidatario dei valori.



43. I residui attivi riportati devono costituire crediti la cui riduzione è giustificabile solo per diminuita esigibilità o per applicazione del principio della prudenza per i limitati casi di crediti il cui ammontare non era certo ma solo stimabile.
44. I residui passivi riportati costituiscono:
- a) debiti;
 - b) debiti in corso di formazione;
 - c) risorse destinate (residui da impegni art.183 , comma 5 del Tuel).
45. Qualsiasi variazione nella consistenza dei residui del punto a) indica, in generale, una errata determinazione precedente ed in tal caso oltre alla motivazione devono essere valutate le responsabilità.
46. Le variazioni in diminuzione dei residui del punto b) sono accettabili solo per l'applicazione del principio della prudenza nella quantificazione della spesa.
47. Le variazioni in diminuzione dei residui del punto c) sono motivabili solo con la scelta gestionale di destinare le risorse accertate a diversi impieghi facendolo affluire nell'avanzo d'amministrazione vincolato.
48. L'Organo di revisione deve verificare ed attestare l'attendibilità del risultato finanziario. La verifica deve fondarsi in primo luogo sulla esigibilità dei residui attivi (crediti) riportati nel conto del bilancio e dei debiti non iscritti nel conto (debiti fuori bilancio). Non è possibile considerare realizzato un avanzo d'amministrazione in presenza di crediti inesigibili o di dubbia esigibilità. Non è altrettanto possibile, in presenza di debiti fuori bilancio, utilizzare l'avanzo d'amministrazione per finanziare altre spese senza prima aver riconosciuto e finanziato tali debiti.

Risultato d'amministrazione

49. L'ordinamento contabile (art.186, 187 e 228 comma 4), obbliga a distinguere il risultato contabile d'amministrazione in:
- risultato contabile di gestione (accertamenti meno impegni);
 - risultato contabile di amministrazione.
- Il risultato contabile d'amministrazione positivo deve essere obbligatoriamente distinto in:
- a) derivante da fondi non vincolati;
 - b) derivante da fondi vincolati;
 - c) derivante da fondi per finanziamento spese in conto capitale
 - d) derivante da fondi di ammortamento.
50. I fondi vincolati si riferiscono ad economie di spesa di stanziamenti finanziati con entrate con vincolo di destinazione.
- I fondi per il finanziamento delle spese in conto capitale evidenziano risorse confluite nel risultato di amministrazione che presentano tuttavia una destinazione a spese in conto capitale in relazione alla natura dell'entrata originaria.
51. I fondi di ammortamento derivano dall'applicazione al titolo primo della spesa del bilancio preventivo degli ammortamenti di cui all'art. 167 del Tuel e dall'impossibilità di impegnare i relativi stanziamenti: ciò comporta economie di spesa ed il rifluire delle stesse nel risultato di amministrazione con l'evidenziazione del vincolo di destinazione per il riacquisto di beni ammortizzabili.
52. I fondi non vincolati hanno carattere residuale.



53. La distinzione nei vari fondi è assolutamente necessaria sia per i fini informativi per la diversa valutazione del risultato di settore, sia perché il risultato complessivo potrebbe essersi formato con il saldo algebrico di valori positivi nei fondi di cui alle lettere b, c e d, precedenti e saldo negativo della gestione “libera” delle entrate e delle spese. In tal caso l’ente si trova in una situazione di sostanziale disavanzo e deve adottare i provvedimenti necessari per il ripiano disposti dal 2° comma dell’art.193 del Tuel.
54. Il punto 59 del principio contabile n.3, afferma infatti che “ I vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono, anche se quest’ultimo non è capiente a sufficienza o è negativo (disavanzo di amministrazione); in questi casi l’ente dovrà ricercare le risorse necessarie per finanziare tutte le spese derivanti da entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione”.
55. Come indicato al punto 67 del principio contabile n.3, l’avanzo d’amministrazione non vincolato è opportuno sia utilizzato secondo le seguenti priorità:
- a. per finanziamento debiti fuori bilancio;
 - b. al riequilibrio della gestione corrente;
 - c. per accantonamenti per passività potenziali,
 - d. al finanziamento di maggiori spese del titolo II e/o estinzione anticipata di prestiti.
56. Il risultato di amministrazione si collega a quello dell’esercizio precedente e all’evoluzione della gestione finanziaria dell’esercizio considerato. Il risultato di amministrazione è dato dal risultato di amministrazione precedente +/- i maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati, +/- i maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio.
- Il disavanzo d’amministrazione deve essere applicato al bilancio e ripianato appena possibile e comunque entro il termine del 30 settembre con le modalità indicate nell’art.193 del Tuel.

Controllo di corrispondenza e di rispetto di regole e principi contabili

57. Per la relazione al rendiconto l’Organo di revisore deve controllare utilizzando il metodo a campione:
- la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili ed alle norme regolamentari;
 - la corrispondenza dei risultati di ciascuna risorsa di entrata ed intervento della spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni iniziali, previsioni definitive, incassi e pagamenti, determinazione dei residui attivi e passivi);
 - l’equivalenza delle previsioni e degli accertamenti delle entrate a destinazione specifica con le previsioni e gli impegni di spesa di utilizzo conformemente alle disposizioni di legge;
 - l’equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e gli impegni di spesa dei capitoli relativi ai servizi per conto terzi;
 - la corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;
 - il rispetto del principio della competenza finanziaria nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni;
 - l’inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi degli anni precedenti risultanti dal riaccertamento effettuato ai sensi del 3° comma dell’art.228 del Tuel;
 - la sussistenza e l’esigibilità dei residui attivi;



- l'utilizzo dei fondi a destinazione specifica e vincolata, conformemente alle disposizioni di legge;
- la corretta rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e di competenza;
- le gestioni degli agenti contabili interni a denaro e materia, rese nei termini di legge e complete della documentazione giustificativa;
- il rispetto dei principi di competenza economica nella rilevazione dei componenti del conto economico;
- la regolare tenuta degli inventari, il loro aggiornamento annuale e la corretta rappresentazione delle attività e passività nel conto del patrimonio, nonché la rilevazione delle variazioni che le stesse hanno subito per effetto della gestione;
- la conciliazione dei valori espressi nel conto del bilancio con quelli del conto economico e del conto del patrimonio;
- la corretta e completa esposizione dei risultati amministrativi nella relazione illustrativa, conformemente alle norme statutarie ed ai regolamenti dell'ente;
- che siano stati adempiuti gli obblighi relativi alla dichiarazione annuale, Iva, Irap ed alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

Attestazione di corrispondenza dei risultati

58. I risultati e gli elementi gestionali che devono essere verificati dall'Organo di revisione sono i seguenti:

- a) risultato della gestione di cassa, conciliato con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale.
- b) il risultato della gestione finanziaria di competenza (accertamenti di competenza – impegni di competenza). Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause.
- c) il risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione, come richiesto dall'art.187 del Tuel;
- d) esigibilità dei residui attivi per porre eventuale vincolo sull'avanzo nel caso di crediti di dubbia esigibilità;
- e) rispetto dei limiti di indebitamento e del divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle di investimento;
- f) rispetto del patto di stabilità e nel caso negativo della corretta applicazione delle sanzioni a decorrere dall'inizio del nuovo esercizio;
- g) rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale. La spesa di personale sostenuta nell'anno precedente deve rientrare nei limiti di cui all'art.1, comma 557 o comma 562 (per i Comuni non soggetti al patto di stabilità) della L. 296/06;
- h) andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di ripianare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione;
- i) corretta applicazione da parte degli organismi partecipati delle limitazioni alla composizione degli organi ed ai compensi disposte dalla L. 296/2006 e dal d.l. 78/2010;
- l) la corretta rilevazione e dimostrazione delle rettifiche e delle integrazioni apportate agli accertamenti ed agli impegni nel prospetto di conciliazione al fine di calcolare i valori economici e patrimoniali. Ed in particolare se è stata assicurata la seguente coincidenza:
 - entrate correnti = parte a conto economico e restante parte al conto del patrimonio;
 - spese correnti = parte a conto economico, parte al conto del patrimonio e restante parte ai conti d'ordine;



m) Nella predisposizione del conto economico sono stati rispettati i principi di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione e classificazione indicati nei punti da 69 a 103, del principio contabile n. 3;

n) Nel conto del patrimonio sono rilevati i beni ed i rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente e suscettibili di valutazione, i risultati della gestione patrimoniale e sono riportate le variazioni :

- che la gestione finanziaria ha causato agli elementi dell'attivo e del passivo ;
- che gli elementi patrimoniali hanno subito per effetto della gestione risultanti da atti amministrativi e per effetto della rilevazione della quota di ammortamento dei beni utilizzati nell'esercizio.

Controlli di corrispondenza

59. L'Organo di revisione deve operare specifici controlli di corrispondenza, in particolare:

Fondo di cassa - Il fondo di cassa al 31 dicembre deve corrispondere al saldo del conto presso la Tesoreria comunale. Nel caso contrario occorre rilevare e motivare lo scostamento.

Il saldo della cassa vincolata aumentato degli eventuali utilizzi disposti ai sensi dell'art. 195 del Tuel, deve corrispondere alle somme rimaste da pagare per interventi finanziati con somme a specifica destinazione.

Utilizzo anticipazione di Tesoreria - L'anticipazione di Tesoreria utilizzata nell'esercizio deve essere contenuta nei limiti di cui all'art. 222 del Tuel.

Gli interessi derivanti da tale anticipazione devono decorrere dall'effettivo utilizzo della stessa.

Utilizzo di entrate a specifica destinazione - Se l'ente, non in stato di dissesto, ha richiesto al Tesoriere, per far fronte a momentanee esigenze di cassa, l'utilizzo a norma dell'art. 195 del Tuel, di somme giacenti nel conto di Tesoreria vincolato deve essere completamente reintegrato nel corso dell'esercizio.

Risultato della gestione di competenza - Il risultato di gestione (gestione finanziaria di competenza) deve corrispondere alla differenza fra accertamenti ed impegni di competenza senza considerare l'eventuale avanzo d'amministrazione applicato al bilancio.

Il risultato della gestione di competenza può essere calcolato anche attraverso la somma algebrica delle riscossioni e pagamenti di competenza e dei residui attivi e passivi di competenza.

Scostamento tra previsione iniziale e consuntiva- Rilevare, comparando previsione iniziale e rendiconto, gli scostamenti sostanziali che hanno privato di significatività le iniziali previsioni per:

- entrate correnti
- spese correnti
- rimborso prestiti
- mezzi propri per investimenti
- mezzi di terzi per investimenti

Risultato d'amministrazione -Il risultato di amministrazione (gestione finanziaria competenza + residui) deve corrispondere al saldo di cassa al 31 dicembre aumentato dai residui attivi e diminuito dai residui passivi.

Conciliazioni dei risultati della gestione finanziaria - Occorre dimostrare la conciliazione fra risultato di gestione e risultato di amministrazione utilizzando il seguente prospetto:



Risultato di gestione	Accertamenti di competenza	più
	impegni di competenza	meno
	differenza	
gestione dei residui	maggiori residui attivi	più
	minori residui attivi	meno
	minori residui passivi	più
	differenza	
avanzo applicato		più
avanzo non applicato		più
Risultato d'amministrazione		

Fondi a destinazione vincolata - Occorre verificare che le risorse a destinazione specifica o vincolata sono state utilizzate conformemente alle disposizioni di legge.

Nel caso di accertamenti superiori agli impegni la differenza deve confluire nell'avanzo vincolato.

Controllo del rispetto dei parametri di deficitarietà - Con decreto del Ministero dell'Interno del 24/9/2009, è stato approvato il regolamento per la definizione dei parametri obiettivi, valido per il triennio 2010-2012, ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, ai sensi dell'art. 242 del Tuel.

Sono da considerarsi strutturalmente deficitari gli enti che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili dalle tabelle che seguono da allegare al rendiconto di gestione, contenenti parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

L'organo di revisione deve verificare se è superata la meta dei valori deficitari ed anche nel caso di superamento di un singolo valore occorre porre in essere azioni di rientro.

Parametri obiettivi per i comuni

1 Valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5 per cento rispetto alle entrate correnti (a tali fini al risultato contabile si aggiunge l'avanzo di amministrazione utilizzato per le spese di investimento);

2 Volume dei residui attivi di nuova formazione provenienti dalla gestione di competenza e relative ai titoli I e III, con l'esclusione dell'addizionale Irpef, superiori al 42 per cento dei valori di accertamento delle entrate dei medesimi titoli I e III esclusi i valori dell'addizionale Irpef;

3 Ammontare dei residui attivi di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65 per cento (provenienti dalla gestione dei residui attivi) rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III;

4 Volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente;

5 Esistenza di procedimenti di esecuzione forzata superiore allo 0,5 per cento delle spese correnti;



6 Volume complessivo delle spese di personale a vario titolo rapportato al volume complessivo delle entrate correnti desumibili dai titoli I, II e III superiore al 40 per cento per i comuni inferiori a 5.000 abitanti, superiore al 39 per cento per i comuni da 5.000 a 29.999 abitanti e superiore al 38 per cento per i comuni oltre i 29.999 abitanti (al netto dei contributi regionali nonché di altri enti pubblici finalizzati a finanziare spese di personale);

7 Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del Tuel);

8 Consistenza dei debiti fuori bilancio formati nel corso dell'esercizio superiore all'1 per cento rispetto ai valori di accertamento delle entrate correnti (l'indice si considera negativo ove tale soglia venga superata in tutti gli ultimi tre anni);

9 Eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti;

10 Ripiano squilibri in sede di provvedimento di salvaguardia di cui all'art. 193 del tuel riferito allo stesso esercizio con misure di alienazione di beni patrimoniali e/o avanzo di amministrazione superiore al 5% dei valori della spesa corrente.

Ricorso all'indebitamento - Il ricorso all'indebitamento deve essere stato effettuato nel rispetto dell'art. 119 della Costituzione e degli articoli 203 e 204 del d.lgs 267/00, rispettando i limiti di cui al primo del citato articolo 204.

Patto di stabilità interno - Rilevare se l'ente ha conseguito o meno l'obiettivo di saldo del patto di stabilità interno ed in caso di mancato rispetto verificare se nell'esercizio in corso sono state correttamente applicate le sanzioni previste.

Nel caso di mancato conseguimento degli obiettivi del patto di stabilità interno l'organo di revisione deve indicare i motivi

Occorre indicare se l'ente, al fine di conseguire formalmente gli obiettivi del patto di stabilità, ha posto in essere azioni ritenute dall'Organo di revisione elusive dei vincoli normativi.

Riduzione spesa di personale - Rilevare se la spesa di personale sostenuta nell'anno rientra (o non rientra) nei limiti di cui all'art.1, comma 557 o comma 562 (per i Comuni non soggetti al patto di stabilità) della legge 296/06.

Irregolarità non sanate - Le irregolarità non sanate, i principali rilievi e suggerimenti espressi durante l'esercizio devono essere evidenziati nella relazione dell'Organo di revisione al rendiconto.

Passività ed attività potenziali - Dall'esame del rendiconto e suoi allegati e da quanto è emerso nell'attività di verifica e controllo effettuata nell'esercizio, (oppure: dalla relazione sul contenzioso in essere e sul grado di possibile soccombenza) indicare se nel conto del bilancio e nel conto del patrimonio sono rilevate o meno, le passività e attività potenziali e se sono menzionate nella relazione illustrativa della Giunta.

Le ipotesi sono le seguenti :

passività potenziali probabili o possibili :

- per contenzioso civile



- per contenzioso tributario
- per manutenzioni cicliche
- per recupero ambientale
- per copertura di perdite o per necessità di ricapitalizzazione di consorzi e società partecipate attività potenziali probabili o possibili
- per liquidazione ed accertamento tributi
- per prelevamento utili società e consorzi partecipati
- per canoni concessori di demanio artificiale
- per beni patrimoniali cedibili
- per conversione del diritto di superficie in diritto di proprietà
- per esiti favorevoli da contenzioso
- per potenziamento attività di controllo dichiarazioni tributarie
- per alienazione di beni patrimoniali non redditizi
- per cessione di partecipazioni non strategiche

Valutazione dei risultati

60. L'analisi delle risultanze della gestione finanziaria, economica e patrimoniale, globali e per singolo servizio, permette all'Organo di revisione di formulare valutazioni sui costi, modi e tempi dell'azione amministrativa, nonché di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti.
61. La valutazione della gestione dovrebbe essere effettuata tenendo conto dei seguenti elementi ricercando le azioni, gli elementi e le situazioni che hanno prodotto o causato i singoli risultati:
- economicità della gestione dei servizi a domanda e produttivi;
 - gestione del patrimonio ed il significato delle sue variazioni;
 - stima del patrimonio cedibile valutato al fair value;
 - indebitamento dell'ente e sua evoluzione;
 - percentuale degli oneri finanziari sull'indebitamento;
 - gestione delle risorse umane ed il relativo costo;
 - gestione delle risorse finanziarie ed economiche, mantenimento degli equilibri finanziari ed impiego dei fattori produttivi, equilibrio economico;
 - attendibilità delle previsioni e veridicità del rendiconto;
 - rapporto tra utilità prodotta e risorse prelevate;
 - utilizzo degli spazi pubblici;
 - qualità dell'azione amministrativa (trasparenza, tempestività, responsabilità sui procedimenti);
 - informazione e rapporti con i contribuenti;
 - tempi delle risposte.