

# / Revisione e vigilanza

05

## 5. Revisione e vigilanza

# IL PARERE DEI REVISORI DEGLI ENTI LOCALI AL BILANCIO DI PREVISIONE 2017-2019



Il parere espresso dai revisori degli enti locali sul bilancio di previsione assume un ruolo centrale per la funzione di indirizzo che il documento ha sulla gestione delle amministrazioni territoriali. Il parere, oltre ai riferimenti normativi e professionali, deve osservare i postulati di correttezza, coerenza, attendibilità e congruità delle previsioni. A tal fine deve verificare la correttezza dei presupposti e le relative proiezioni nel rispetto degli indirizzi di mandato, degli equilibri di bilancio e dei vincoli di legge. Infine, i revisori concludono il parere con un giudizio che può essere corredato da osservazioni e suggerimenti.

/ Andrea ZIRUOLO \*

Tra i compiti dell'organo di revisione degli enti locali, l'emissione del parere sul bilancio di previsione (art. 239 comma 1 punto b n. 2 del DLgs. 267/2000) assume un ruolo centrale rispetto agli altri per la funzione di indirizzo che il documento ha sulla gestione delle amministrazioni territoriali. Il parere<sup>1</sup> deve essere espresso rispetto ai postulati (art. 3 comma 1 del DLgs. 118/2011) di correttezza, coerenza, attendibilità e congruità in quanto nell'approfondire le previsioni, deve verificarne i presupposti unitamente alle "consegne" provenienti dagli esercizi precedenti e proiettarle nell'immediato futuro insieme alle nuove attività da svolgere nel rispetto degli indirizzi di mandato, degli equilibri di bilancio e dei vincoli di legge.

Il **periodo 2017-2019** è il triennio su cui devono essere verificate **la coerenza, l'attendibilità e la congruità dei dati** del prossimo bilancio di previsione degli enti locali i cui termini di approvazione sono stati rinviati al **31 marzo 2017** (art. 5 comma 11 della L. 244/2016).

Particolare attenzione deve essere posta dai revisori delle Province in quanto non sono ancora note le indicazioni sull'orizzonte temporale da osservare. Infatti, sia nel 2015 che nel 2016 le amministrazioni provinciali hanno potuto deliberare bilanci e documenti unici di programmazione (DUP) annuali, in deroga al principio generale, in attesa che il progetto di riforma costituzionale le abrogasse definitivamente. Percorso, tuttavia, congelato dalla

\* Ordinario di Economia Aziendale presso l'Università Gabriele d'Annunzio Chieti-Pescara

1 Vds. principio di vigilanza e controllo degli enti locali n. 3 emanato dal CNDCEC.

2 Corte Cost. 25.11.2016 n. 251, in *Banca Dati Eutekne*.

recente dichiarazione di incostituzionalità di numerosi punti della L. 124/2015 (*legge Madia*) che lo avviava. Pertanto, le Province si ritrovano ad essere enti a metà del guado che ora vedono riproposte le proprie funzioni rispetto ad un orizzonte temporale indefinito ma a cui, in attesa di deciderne il futuro, sono state sottratte definitivamente risorse umane e finanziarie per poterle svolgere.

In attesa di conoscere quali saranno le indicazioni per le amministrazioni provinciali, il lavoro che segue avrà a riferimento la durata del bilancio di previsione dei Comuni unitamente allo **schema di parere** messo a disposizione dal CNDCEC e dall'ANCREL Club dei revisori sui propri siti ufficiali.

Il palinsesto del parere che si andrà a commentare, in premessa, deve prevedere il richiamo ai riferimenti normativi e professionali per poi verificare la completezza della documentazione necessaria al rilascio del giudizio professionale. Quindi, deve controllare la sussistenza degli equilibri finanziari e di cassa, gli effetti dei fondi e degli impegni ereditati dagli esercizi precedenti e il rispetto del saldo obiettivo di finanza pubblica. Effettuata l'analisi generale delle previsioni finanziarie e di cassa, il parere deve necessariamente entrare nel dettaglio della composizione delle entrate e delle spese e dei relativi flussi finanziari e di cassa per poter attestare l'attendibilità delle previsioni.

A tal fine, i revisori attingono informazioni oltretutto dal bilancio anche dagli altri documenti da allegare al bilancio, quali la Nota integrativa, in cui è contenuta la distinzione della spesa in ricorrente e non ricorrente) e il DUP rispetto al quale confrontare la coerenza e la congruità delle previsioni.

Sebbene non trattato nell'articolo per necessità di sintesi, il parere deve osservare gli effetti sul bilancio dell'ente locale dell'intero gruppo pubblico locale (GPL). Inoltre, attraverso il parere, i revisori devono verificare la sostenibilità finanziaria degli investimenti previsti e le possibili forme di copertura finanziaria.

Infine, il parere si conclude con un giudizio corredato da osservazioni e suggerimenti.

## IL PARERE AL BILANCIO DI PREVISIONE DEGLI ENTI LOCALI: PREMESSE E VERIFICHE PRELIMINARI

### I RIFERIMENTI NORMATIVI E PROFESSIONALI

Lo schema contabile su cui dal 2016 gli enti territoriali, i loro organismi strumentali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria approvano il bilancio di previsione, di durata almeno triennale, è quello previsto all'allegato n. 9 al DLgs. 118/2011.

Al di là della struttura e del contenuto del bilancio di previsione 2017-2019, relativamente agli enti locali, per la sua redazione occorre fare riferimento agli artt. 9 e 10 della L. 243/2012 e s.m.i.. L'art. 9 richiamato stabilisce il contenuto del nuovo obiettivo di finanza pubblica che, a decorrere dal 2017, prevede che **gli enti debbano conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza finanziaria "potenziata", tra le entrate finali e le spese finali**. Si ricorda che con entrate finali ci si riferisce a quelle iscrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5, e con spese finali a quelle iscrivibili ai titoli 1,2 e 3 dello schema di bilancio.

Nel calcolo del saldo obiettivo per gli anni 2017-2019 – entrate e spese finali in termini di competenza – deve essere considerato il fondo pluriennale vincolato (FPV) sia di parte *entrata* e sia di parte *spesa*, al netto della quota rinveniente da indebitamento. Non rileva la quota di FPV di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente. Quest'ultimo elemento, se non fosse ormai consuetudine legislativa rinviare l'approvazione del bilancio di previsione successivamente alla deliberazione del rendiconto, avrebbe riguardato la fase della gestione finanziaria e non quello della previsione.

Lo schema di parere predisposto dal CNDCEC e da ANCREL è redatto nel rispetto del DLgs. 267/2000 e dei postulati e principi contabili applicati negli **allegati n. 4/1 e n. 4/2**

al DLgs. 118/2011. Inoltre, per la formulazione del parere, oltretutto per l'esercizio delle proprie funzioni, i revisori possono avvalersi dei primi **tre principi di vigilanza e controllo per gli enti locali** emanati dal CNDCEC nel novembre 2016.

Poiché nella stesura del bilancio nei termini di legge, ossia entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente, i riferimenti a cui comparare gli importi 2017-2019 sono quelli delle previsioni definitive 2016, nel caso in cui il bilancio 2017-2019 dovesse essere approvato nel corso del 2017 e successivamente alla deliberazione del rendiconto 2016, il riferimento alle "previsioni definitive" deve essere sostituito con i valori del "rendiconto 2016". Al momento il termine di approvazione del bilancio, come già anticipato, è stato rinviato al 31.3.2017.

### LA STRUTTURA

All'organo di revisione degli enti locali è richiesto il parere su tutti gli atti di programmazione economico-finanziaria di competenza del Consiglio o sottoposti allo stesso. Tra questi è compreso *in primis* il bilancio di previsione e tutti gli atti ad esso propedeutici di cui all'art. 172 comma 2 lett. b) del TUEL. Ne consegue che l'organo di revisione è tenuto obbligatoriamente a formulare un parere contenente un giudizio motivato di coerenza, attendibilità e congruità (art. 239 comma 1-bis del TUEL) sulla proposta di bilancio di previsione secondo il comma 1 lett. b) n. 2 dell'art. 239 del TUEL.

Affinché possano formulare il proprio parere professionale, i revisori devono tenere conto:

- a. dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario, ai sensi dell'art. 153 del TUEL;
- b. delle variazioni proposte rispetto alle previsioni definitive<sup>3</sup> dell'esercizio precedente;
- c. degli ulteriori vincoli di bilancio conseguenti allo sfioramento dei parametri di deficitarietà strutturale;
- d. di ogni altro elemento utile.

La prima attività che i revisori devono compiere nella formulazione del parere riguarda la **verifica della completezza della documentazione**. Infatti, i documenti previsti dalla norma e ricordati nel principio di vigilanza e controllo n. 3, sono necessari per verificare la coerenza, l'attendibilità e la congruità delle previsioni, unitamente alla correttezza del documento di programmazione contabile.

Gli **allegati al bilancio di previsione** di cui occorre verificare la presenza sono:

- a. il prospetto del risultato esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- b. il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato (FPV); il prospetto del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), la Nota integrativa ecc. - il riferimento è all'art. 11 comma 3 del DLgs. 118/2011;
- c. l'elenco degli indirizzi *internet* di pubblicazione dei documenti di bilancio precedenti; **le deliberazioni sulla qualificazione e prezzi di cessione delle aree e fabbricati da destinarsi a residenza, alle attività produttive e terziarie;**
- d. le deliberazioni attinenti ad aliquote e tariffe; la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà;
- e. il prospetto di concordanza tra bilancio di previsione e l'obiettivo di finanza pubblica - il riferimento è all'art. 172 del TUEL;
- f. il prospetto per la determinazione del saldo di finanza pubblica - il riferimento è all'art. 1, comma 712 della L. 208/2015;
- g. il DUP e la nota di aggiornamento dello stesso predisposti conformemente all'art. 170 del TUEL dall'organo esecutivo. Se non inseriti nella seconda parte della sezione operativa del DUP, di cui dovrebbero costituire parte integrante, occorre allegare:
  - g.a) il programma triennale dei lavori pubblici e il programma triennale degli acquisti di beni e servizi di cui all'art. 21 del DLgs. 50/2016;

creare altro punto elenco con la proposizione evidenziata e adeguare la successiva numerazione

3 Sono previsioni definitive quelle relative agli stanziamenti del bilancio di previsione assestate e variate nel corso dell'esercizio.



- g.b) la delibera di approvazione della programmazione triennale del fabbisogno di personale di cui all'art. 91 del TUEL, art. 35 comma 4 del DLgs. 165/2001 e art. 19 comma 8 della L. 448/2001;
- g.c) il piano triennale di contenimento delle spese di cui all'art. 2 commi 594 e 599 della L. 244/2007;
- h. la delibera della Giunta comunale di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- i. la proposta del Consiglio di conferma o variazione delle aliquote e tariffe per i tributi locali;
- j. le deliberazioni con le quali sono determinate le tariffe per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- k. il programma delle collaborazioni autonome di cui all'art. 46 comma 2 del DL 112/2008, conv. L. 133/2008;
- l. il limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione di cui all'art. 46 comma 3 del DL 112/2008;
- m. il limite massimo delle spese per il personale a tempo determinato, con convenzione e con collaborazione coordinata e continuativa (art. 9 comma 28 del DL 78/2010);
- n. i limiti massimi di spesa disposti dall'art. 9 del DL 78/2010;
- o. i limiti massimi di spesa disposti dall'art. 1 commi 138, 141, 143 e 146 della L. 228/2012.
- p. i documenti e i prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- q. prospetto analitico delle spese di personale previste nel bilancio come individuate dall'art. 1 comma 557 e ss. della L. 296/2006;
- r. il parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153 comma 4 del TUEL in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compa-

tibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte in bilancio annuale o pluriennale.

## GLI EQUILIBRI FINANZIARI DEGLI ESERCIZI PRECEDENTI

Come anticipato, la programmazione degli esercizi futuri deve trarre origine dalle ipotesi che oggi è possibile formulare sul futuro e dai condizionamenti che il bilancio necessariamente eredita dalle gestioni pregresse. La stessa Corte dei Conti<sup>4</sup> indica che il ciclo gestionale, pur riferendosi al futuro, non può prescindere dalle conseguenze del "passato". Pertanto, considerando che il documento di bilancio è redatto per competenza finanziaria e, anche se per il solo primo esercizio del triennio di bilancio, per competenza di cassa, **i revisori devono verificare la corretta determinazione dei risultati di competenza e di cassa provenienti dalle precedenti gestioni.** In caso di disavanzo, gli stessi devono verificare la sostenibilità dell'eventuale ripiano sugli anni oggetto della previsione di bilancio, unitamente alla eventuale presenza di debiti fuori bilancio e di passività potenziali. In particolare, i revisori devono attenzionare la corretta determinazione del FPV, verificando sia che non accolga forme elusive del riaccertamento straordinario dei residui, sia la correttezza della sua composizione.

Il parere dei revisori non può prescindere dalla **data di deliberazione del bilancio di previsione** in quanto, potendo essere approvato entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente o durante la gestione o l'esercizio provvisori del primo anno oggetto della previsione, deve tenere conto delle informazioni e dei fatti sopravvenuti nelle more della formulazione del parere. Pertanto, così come elencato nel richiamato principio di vigilanza e controllo n. 3, occorre verificare che:

- siano salvaguardati gli equilibri di bilancio;

4 Delibera n. 23/Sez. aut/2013/INPR.

- non risultino debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
- sia stato rispettato l'obiettivo del saldo di finanza pubblica;
- siano state rispettate le disposizioni sul contenimento delle spese del personale;
- non siano stati richiesti finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Laddove l'ente abbia ereditato dagli esercizi precedenti un disavanzo di amministrazione, i revisori, dopo averne verificato la natura, devono controllare se l'ipotesi del suo ripiano pluriennale è conforme alle prescrizioni di legge. Infatti, poiché l'eventuale disavanzo da ripianare può essere:

- disavanzo ordinario ex art. 188 del TUEL;
- disavanzo da riaccertamento straordinario e disavanzo tecnico ex art. 3 del DLgs. 118/2011;
- disavanzo oggetto di un piano di risanamento finanziario pluriennale ex art. 243-bis del TUEL;

il suo ripiano deve seguire la specifica norma che lo disciplina.

Laddove invece l'ente locale non abbia rispettato l'obiettivo di finanza pubblica dell'esercizio precedente, i revisori devono verificare che nel bilancio di previsione siano inclusi gli effetti delle sanzioni previste.

## LA VERIFICA DELLA COERENZA INTERNA, ESTERNA E DELLA VERIDICITÀ

Come sopra richiamato, il parere dei revisori al bilancio di previsione deve verificarne la **coerenza rispetto al più ampio sistema di programmazione**. Ne consegue, secondo quanto stabilito dal postulato n. 10 al DLgs. 118/2011, che con riferimento all'intero ciclo di gestione del bilancio occorre verificare che sia assicurato un nesso logico e conseguente tra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. Relativamente al bilancio di previsione occorre verificare la coerenza della declinazione al suo interno dei contenuti della programmazione. Innanzitutto, occorre verificare la

**coerenza rispetto al DUP** in quanto questo postulato implica che i documenti contabili e non siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico che identifica la coerenza dei documenti in fase di previsione va ricercato nel collegamento tra gli atti non solo contabili sia preventivi che gestionali e consuntivi, siano essi di breve che di lungo termine. Quest'ultimo aspetto deve essere tenuto maggiormente presente in caso di approvazione del bilancio di previsione oltre il 31.12 dell'esercizio precedente, in quanto durante la gestione o l'esercizio provvisorio si riesce più facilmente a comprendere se l'azione intrapresa non è in contrasto con gli indirizzi formalizzati nelle linee di mandato o nel DUP e con gli equilibri di bilancio (**coerenza interna**).

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.

La **coerenza esterna**, invece, identifica il nesso logico tra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione di ogni singolo ente territoriale rispetto alle direttive e alle scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

Per quanto concerne il principio generale n. 5 della **veridicità**, i documenti contabili che non lo rispettano, unitamente a tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire un giudizio favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile. Ne consegue che se applicato al bilancio di previsione, la verifica della veridicità richiede una rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno anche in futuro. Il postulato stabilisce che nella valutazione si devono evi-



tare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste.

Affinché il documento di previsione sia veridico, occorre che siano verificate **l'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese previste**. In particolare i revisori devono analizzare:

- a. la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'ente ed ai limiti posti dalla legge;
- b. la previsione per recupero evasione tributaria;
- c. la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda individuale;
- d. la previsione delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazioni del codice della strada;
- e. la previsione delle entrate derivanti da contributo per permesso di costruire e relative sanzioni;
- f. la previsione di spesa del personale;
- g. la previsione di spesa per rimborso rate prestiti;
- h. il rispetto dei vincoli e limiti di spesa;
- i. la corretta quantificazione del fondo di riserva di competenza e di cassa, del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo rischi.

## LA VERIFICA DEI LIMITI DI SPESA

Il legislatore nazionale, al fine di contenere l'andamento della spesa pubblica, di volta in volta introduce dei vincoli sul suo sostenimento, talvolta incidendo in modo generico, talaltra in modo mirato. Le principali verifiche da effettuare da parte dell'organo di revisione devono riguardare in particolare i punti che seguono.

### SPESA DI PERSONALE A TEMPO INDETERMINATO

Gli enti sottoposti al saldo di finanza pubblica, nel rispetto del comma 557 dell'art. 1 della L. 296/2006, devono continuare ad assicurare la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministra-

zioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali. Inoltre, così come ribadito anche dal principio di vigilanza e controllo degli EELL n. 3, occorre **continuare a garantire il contenimento**, ossia il non aumento se non per adeguamenti contrattuali della dinamica retributiva e occupazionale. Le azioni a disposizione dell'ente locale possono essere rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento:

- razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
- contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali.

A tal fine gli enti devono assicurare, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente all'anno 2014 (ossia 2011-2013).

In caso di mancato rispetto della limitazione richiamata nell'esercizio precedente, è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. È fatto, altresì, divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della disposizione richiamata.

Per gli enti locali con meno di 1.000 abitanti, non sottoposti alle regole del saldo di finanza pubblica, le spese di personale non devono superare, ai sensi dell'art. 1 comma 562 della L. 296/2006, la corrispondente spesa dell'anno 2008.

### LIMITE SPESA PERSONALE TEMPORANEO

L'art. 9 comma 28 del DL 78/2010, ha previsto limiti significativi alle spese delle pubbliche amministrazioni, anche locali, per il personale



temporaneo o con rapporto di lavoro flessibile.

Nello specifico degli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione della spesa del personale di cui ai commi 557 e 562 dell'art. 1 della L. 296/2006, la norma stabilisce che possano avvalersi di personale tramite il ricorso alle forme flessibili di assunzione e impiego richiamate entro il limite della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009 ovvero, in caso di mancanza di spesa in tale anno (è il caso di enti di nuova istituzione), di quella concernente la media del triennio 2007-2009. Nel caso di mancato rispetto della riduzione di spesa per il personale, il limite di spesa per le assunzioni a tempo determinato è pari al 50% di quella sostenuta nel 2009.

Così come indicato dalla Corte dei Conti Sezione regionale di controllo per la Lombardia con delibera n. 29/2012/PAR, nel caso in cui anche la spesa costituente tale parametro sia inesistente, occorrerà colmare la lacuna normativa: pertanto, ai fini dell'applicazione della previsione, per gli enti locali che nel corso dell'anno 2009, ovvero nel triennio precedente, non abbiano sostenuto alcuna spesa a detto titolo, saranno consentite le assunzioni determinate da un'assoluta necessità.

Il mancato rispetto dei limiti predetti costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

Le particolari difficoltà finanziarie ed organizzative che attualmente gli enti locali nazionali stanno attraversando hanno indotto la Corte dei Conti, Sezioni riunite in sede di controllo n. 11/Contr./12 del 17.4.2012, a individuare i seguenti margini di adattamento della norma limitativa da parte degli enti di minori dimensioni per salvaguardare particolari esigenze operative, indicando che:

- l'adattamento della disciplina sostanziale è deferito alla potestà regolamentare degli enti locali a condizione che siano rispettati gli intenti;
- l'espressione della predetta potestà deve in ogni caso essere idonea a contenere efficacemente la spesa per le assunzioni a tempo determinato, riportandola nei limiti fisiologici connessi

si alla natura dei rapporti temporanei;

- nel solo caso in cui l'applicazione diretta potrebbe impedire l'assolvimento delle funzioni fondamentali degli enti e non esistano altri possibili rimedi organizzativi per fronteggiare la situazione, è quindi possibile configurare un adeguamento del vincolo attraverso lo specifico strumento regolamentare. A tale riguardo si segnala come possibile ambito di adeguamento, la considerazione cumulativa dei limiti imposti dalla norma ai due diversi insiemi di categorie di lavoro flessibile individuati;
- resta comunque ferma l'esigenza che siano raggiunti gli obiettivi di fondo della disciplina e che venga assicurata la riduzione di spesa nell'esercizio finanziario per le forme di assunzione temporanea elencate.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 173/2012, ha ritenuto che la norma ponendo un obiettivo generale di contenimento della spesa lascia a ogni ente la possibilità di determinare se e quanto ridurre la spesa relativa ad ogni singola tipologia contrattuale (è quindi possibile la compensazione) ferma restando la necessità di osservare il limite di contenimento della spesa complessiva rispetto all'anno 2009.

#### LIMITI POSTI DALL'ART. 6 DEL DL 78/2010

Sempre nell'ambito di regimentare l'andamento della spesa pubblica, l'art. 6 sotto la rubrica "*Riduzione dei costi degli apparati amministrativi*" contiene numerosi commi che dettano **regole di contenimento automatico di spesa** applicabili agli enti locali.

La base di riferimento per l'applicazione delle riduzioni, così come per la spesa del personale, è l'esercizio 2009 e pertanto il dato deve essere desunto dalle somme complessivamente impegnate in tale anno per ciascuna tipologia di spesa e non analiticamente.

Infatti, laddove inizialmente l'indicazione che la violazione dell'importo impegnato, da cui l'illecito disciplinare e la relativa responsabilità erariale, sembrava richiedere che già nella previsione fosse indicato il limite mas-





simo impegnabile per singola tipologia di spesa, successivamente è stato reinterpretato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 139/2012. La sentenza, di tipo manipolativo, ha ritenuto la disposizione legittima nella misura in cui le singole riduzioni di spesa previste nell'art. 6 si cumulino e costituiscano unitariamente il limite complessivo entro il quale gli enti possono effettuare compensazioni tra eventuali sforamenti e maggiori economie. Questo principio è stato successivamente ribadito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 72/2014.

Sulla scia della pronuncia n. 139/2012 della Corte Costituzionale su richiamata, la Corte dei Conti, Sezione Autonomie, con delibera n. 26/2013/QMIG, ha evidenziato, che la lettura costituzionalmente orientata dell'art. 1 comma 141 della L. 228/2012, consente una soluzione interpretativa che salvaguardi le scelte decisionali degli enti locali in tema di allocazione delle risorse, evitandone l'indebita compromissione dell'autonomia finanziaria.

In tal senso, valorizzando l'inciso della sentenza costituzionale "*ferme restando le misure di contenimento della spesa già previste dalle vigenti disposizioni*" è possibile imputare all'unico aggregato di spesa per consumi intermedi (acquisti di beni e prestazioni di servizi) le specifiche percentuali di abbattimento comunque disposte in funzione del raggiungimento, nel medesimo arco temporale di riferimento, degli obiettivi complessivi di finanza pubblica previsti per i singoli enti del comparto territoriale di spesa, effettuando eventuali compensazioni tra economie ed eccedenze.

Il **limite** previsto ed eventualmente assestato, durante la gestione **deve essere vigilato dall'organo di revisione** anche attraverso motivate tecniche di campionamento e in caso di mancato rispetto, per quelli che determinano automaticamente responsabilità erariale, **denunciare la grave irregolarità**.

Le spese oggetto del richiamato art. 6 del DL 78/2010 e delle sentenze costituzionali sono le seguenti.

#### **Studi e incarichi di consulenza (art. 6 comma 7)**

Con il fine di valorizzare le professionalità

interne alle amministrazioni pubbliche, a far data dal 2011, la norma ha previsto che la spesa annua per studi e incarichi di consulenza, inclusa quella relativa a studi e consulenze conferite a pubblici dipendenti e quella per studi e consulenze connesse a processi di privatizzazione e alla regolamentazione del settore finanziario, non può essere superiore al 20% di quella sostenuta nel 2009.

Nel caso non sia possibile individuare un parametro finanziario precostituito (in quanto la spesa per l'anno 2009 è stata pari a zero), il limite va ricercato nella spesa strettamente necessaria sostenuta dall'ente locale nell'anno in cui si manifesta l'assoluta necessità di conferire un incarico di consulenza o di studio. Questo importo, così come indicato nella delibera della Corte dei Conti Sezione regionale di controllo per la Lombardia n. 227/2011/PAR, a sua volta diventerà il parametro finanziario per gli anni successivi.

Per individuare quali siano le attività configurabili studi e consulenze si può fare riferimento alle delibere Corte dei Conti, Sezione Autonomie, 15.2.2005 n. 6 e 14.3.2008 n. 6. Inoltre, non rientrano nella determinazione dell'importo assoggettato al vincolo richiamato le spese per studi e consulenze finanziate da soggetti pubblici o privati (Corte dei Conti a Sezioni riunite in sede di controllo, delibera n. 7/CONTR/11 del 7.2.2011).

Il tetto di spesa da rispettare nel bilancio di previsione 2017-2019 è stabilito dall'art. 14 del DL 66/2014 nelle percentuali del:

- 4,2% della spesa sostenuta nel 2009 se la spesa dell'ente per il personale, risultante dal conto annuale del 2012, è pari o inferiore a 5 milioni di euro;
- 1,4% della spesa sostenuta nel 2009 se la spesa dell'ente per il personale, risultante dal conto annuale del 2012, è superiore a 5 milioni di euro.

La violazione del limite indicato costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

#### **Spese per relazioni pubbliche convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza (art. 6 comma 8)**

Anche in questa circostanza, a far data dal 2011,

il contingentamento delle spese con l'oggetto richiamato al 20% degli importi dell'anno 2009 ha il fine di arginare gli sprechi degli anni passati. In linea con la pronuncia richiamata della Corte Costituzionale è possibile fare variazioni compensative tra queste spese e, in caso di necessità, anche quelle per studi e consulenze su richiamate.

La Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con delibera n. 1076/2010/ PAR, ha fornito la definizione delle spese per relazioni pubbliche convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza.

L'art. 16 comma 26 del DL 138/2011, dispone l'obbligo per i Comuni di elencare le spese di rappresentanza sostenute in ciascun anno in un prospetto che sebbene sia da allegare al rendiconto è il presupposto per la verifica di attendibilità delle nuove previsioni. Il riferimento a tale prospetto<sup>5</sup> non può essere trascurato in quanto, oltre ad essere stato trasmesso alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, è stato sottoscritto dallo stesso organo di revisione per essere pubblicato nel sito web dell'ente nei 10 giorni successivi dalla approvazione del rendiconto.

#### **Spese per sponsorizzazioni (art. 6 comma 9)**

A far data dal 2011 non è più possibile effettuare queste spese. Anche per questa tipologia di spesa, la Corte dei conti sezione regionale di controllo per la Lombardia, con delibera n. 1076/2010/PAR, ha fornito la definizione.

#### **Spese per missioni anche all'estero (art. 6 comma 12)**

A far data dal 31 maggio 2010 non sono più dovute le diarie per le missioni all'estero e non sono più riconosciute le indennità per l'utilizzo del mezzo proprio al personale che esercita funzioni ispettive ed al personale contrattualizzato come individuato dal DLgs. 165/2001. Inoltre, dal 2011 la spesa annua non può essere superiore al 50% di quella sostenuta nel 2009.

La violazione costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

La Corte dei Conti a Sezioni riunite in sede

di controllo, con delibera n. 8/CONTR/11 del 7.2.2011, ha precisato che nel caso di autorizzazione all'uso del mezzo proprio le disposizioni interne dell'ente possono prevedere un indennizzo corrispondente al costo del trasporto pubblico. Inoltre, con delibera n. 9/CONTR/11 del 7.2.2011, ha precisato che resta in vigore l'art. 45 comma 2 del CCNL 16 maggio 2001 per i segretari comunali e provinciali inerente al rimborso delle spese sostenute dal segretario titolare di segreteria convenzionata. Pertanto, poiché tale onere ha carattere negoziale, non può essere ricondotto nel trattamento di missione.

La Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Liguria, con delibera n. 10/2011, ha espresso il parere che la limitazione non riguarda le spese di viaggio sostenute dal sindaco e dagli amministratori. Infatti – concetto ripreso dalla Sezione autonomie della Corte dei Conti con delibera n. 38/2016 – i viaggi degli amministratori locali che vivono fuori dai Comuni in cui sono eletti e si spostano per partecipare all'attività istituzionale sono diversi da quelli che invece si muovono dal Comune per andare in missione. In questi casi, pertanto, resta in vigore la disciplina di cui all'art. 84 comma 3 del TUEL che stabilisce che *"agli amministratori che risiedono fuori del capoluogo del comune ove ha sede il rispettivo ente spetta il rimborso per le sole spese di viaggio effettivamente sostenute per la partecipazione ad ognuna delle sedute dei rispettivi organi assembleari ed esecutivi, nonché per la presenza necessaria presso la sede degli uffici per lo svolgimento delle funzioni proprie o delegate"*.

#### **Spese per formazione (art. 6 comma 13)<sup>6</sup>**

Dal 2011 la spesa annua per attività esclusivamente di formazione non può essere superiore al 50% di quella sostenuta nel 2009. La violazione costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

La Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, con parere n. 116/2011, ha ritenuto che la limitazione trova applicazione solo per gli interventi formativi decisi o autorizzati discrezionalmente dall'ente e non riguarda

5 Vds. lo schema tipo approvato dal DM Min. Interno 23.1.2012.

6 Cfr. altresì direttiva del Dipartimento della Funzione pubblica 30.7.2010 n. 10.



le attività previste da specifiche disposizioni di legge (ad esempio la formazione in materia di trasparenza e anticorruzione).

#### **Spese per acquisto, manutenzione, noleggio, esercizio di autovetture e acquisto di buoni taxi (art. 6 comma 14)**

Dal 2011 la spesa annua non può essere superiore all'80% di quella sostenuta nel 2009. La violazione costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

#### **Spese per acquisto immobili (art. 1 comma 138 della L. 228/2012)**

A far data dal 2014 gli enti territoriali possono effettuare operazioni di acquisto di immobili solo se:

- sono comprovate documentalmente l'indispensabilità e l'indilazionabilità attestate dal responsabile del procedimento;
- la congruità del prezzo sia attestata dall'Agenzia del Demanio, previo rimborso delle spese;
- delle predette operazioni sia data preventiva notizia, con l'indicazione del soggetto alienante e del prezzo pattuito, nel sito internet istituzionale dell'ente.

#### **Spese per acquisto di mobili e arredi (art. 1 comma 141 della L. 228/2012)**

Il comma richiamato limita la tipologia di spesa richiamata agli anni 2013, 2014, 2015 e 2016. Ne consegue che non debba essere più osservato a partire dal 2017. Comunque, affinché sia possibile ricostruire la spesa degli anni passati e prevedere correttamente gli importi in funzione della spesa sostenuta, per i mobili e gli arredi le amministrazioni pubbliche fino a tutto il 2016 non potevano effettuare spese di ammontare superiore al 20% della relativa spesa sostenuta

in media negli anni 2010 e 2011, se non destinati all'uso scolastico e dei servizi all'infanzia, salvo che l'acquisto sia funzionale alla riduzione delle spese, connesse alla conduzione degli immobili. In tal caso l'organo di revisione avrebbe dovuto verificare preventivamente i risparmi realizzabili, che devono essere superiori alla minore spesa derivante dall'attuazione di quanto riportato.

#### **Spese per incarichi in materia informatica (art. 1 comma 146 della L. 228/2012)**

A far data dal 2013, gli enti locali possono conferire incarichi di consulenza in materia informatica solo in casi eccezionali, adeguatamente motivati, in cui occorra provvedere alla soluzione di problemi specifici connessi al funzionamento dei sistemi informatici. La violazione della disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

## LA VERIFICA DEI VINCOLI DI BILANCIO

### I LIMITI DI INDEBITAMENTO

Il controllo sull'indebitamento si rende necessario per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio di previsione il rispetto dei limiti all'indebitamento (art. 204 del TUEL), la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la sostenibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento.

A tal riguardo, **i revisori devono verificare che l'indebitamento già contratto, unitamente a quello previsto, determinino un'onerosità compatibile (congrua) per il triennio 2017-2019 con il limite della capacità di indebitamento** indicato dall'art. 204 del TUEL pari al **10%** del rapporto:

$$\text{Capacità d'indebitamento} = \frac{\text{interessi passivi e oneri finanziari diversi compresi quelli derivanti da garanzie fidejussorie}}{\text{entrate correnti del penultimo rendiconto precedente o su quelle previste}}$$

Al fine della corretta determinazione dell'onerosità, i revisori devono verificare se l'ente ha prestato garanzie principali e sussidiarie per le quali è stato costituito regolare accantonamento. Si ricorda, inoltre, che secondo l'art. 119 Cost. il ricorso all'indebitamento da parte delle amministrazioni pubbliche è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento. In più, ai sensi dell'art. 10 della L. 243/2012, le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti. Quest'ultimo vincolo deve essere osservato anche in sede di ristrutturazione o rinegoziazione del debito laddove la durata della nuova posizione debitoria aumenti rispetto a quella ristrutturata/rinegoziata. Pertanto, l'eventuale previsione in bilancio di queste soluzioni per liberare capacità di indebitamento da parte dell'ente deve essere verificata da parte dei revisori nella correlazione vita utile bene/durata ammortamento del finanziamento.

### VERIFICA DELLA CONGRUITÀ DEL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

Coerentemente al punto 3.3 del principio

contabile applicato n. 4/2, lo schema di parere predisposto dal CNDCEC e dall'ANCREL Club dei revisori, con riferimento al FCDE, prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione siano accertate per l'intero importo del credito anche quando non è certa la riscossione integrale, quali, ad esempio, le sanzioni amministrative al codice della strada, le rette dei servizi pubblici a domanda individuale, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.

Pertanto, deve essere predisposta nel bilancio di previsione un'apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in relazione all'entità degli stanziamenti per i crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti. La dimostrazione di questo fondo in bilancio deve essere evidenziata in un prospetto per singola tipologia di entrata allegato al bilancio. Il fondo confluisce in un unico stanziamento "altre spese e accantonamenti" della missione 20 (Fondi e accantonamenti), programma 2 (Fondo crediti di dubbia esigibilità).

Il FCDE è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate una percentuale pari al complemento a 100 delle medie calcolate nell'ultimo quinquennio in base al rapporto:

$$\text{Capacità di riscossione dal 2015} = \frac{\text{incassi in c/competenza}}{\text{accertamenti}}$$

Poiché il calcolo della capacità di riscossione su riportata fa riferimento ad accertamenti

secondo il principio di competenza finanziaria potenziata, negli esercizi del quinquennio

considerato precedenti al 2015 (data di entrata in vigore del principio di competenza finanziaria potenziata), salvo il caso degli

enti sperimentatori, gli incassi da considerare a numeratore sono sia quelli di competenza che quelli su residui; pertanto:

$$\text{Capacità di riscossione ante 2015} = \frac{\text{incassi in c/competenza} + \text{incassi in c/residui}}{\text{accertamenti}}$$

Dei valori ottenuti è possibile effettuare la **media** utilizzando uno dei seguenti metodi:

- media semplice (sia la media fra il totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);
- rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio e la sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con medesimi pesi indicati per gli incassi;
- media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione del nuovo ordinamento contabile erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili necessari a ricostruire il monte residui attivi imputabile agli anni del quinquennio.

Gli enti che negli ultimi tre anni hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il FCDE facendo riferimento ai risultati degli ultimi tre anni.

Così come indicato nell'All. n. 4/2, **non sono soggetti a svalutazione i seguenti crediti:**

- verso altre amministrazioni pubbliche;

- assistiti da fidejussioni;
- le entrate che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa;
- le entrate da tributi in autoliquidazione, in ossequio al principio 3.7.5;
- le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate rimosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ed essere versate all'ente beneficiario finale. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.

Per i crediti di cui sopra, sottratti al processo di svalutazione *standard* disciplinato dai principi contabili, resta ferma la necessità di valutare l'esigibilità in concreto e di valutare i termini di mantenibilità in bilancio.

Alla luce delle indicazioni sopra riportate, **l'organo di revisione deve accertare la regolarità del calcolo del fondo ed il rispetto della percentuale minima di accantonamento.** Per queste ultime, inoltre, i revisori devono considerare che variano a seconda che ci si riferisca ad **enti locali sperimentatori** dell'armonizzazione contabile oppure no. Inoltre, determinata la quota da accantonare al FCDE ed al fine di evitare un irrigidimento della spesa, il legislatore ha previsto un'introduzione graduale dell'istituto all'interno della previsione di bilancio<sup>7</sup>.

Conseguentemente per gli enti locali sperimentatori, si consideri che il primo esercizio di applicazione dell'istituto contabile è quello di avvio della sperimentazione contabile e non il 2015. Pertanto, nel primo anno di avvio della

7 Cfr Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, delibera n. 285/2016.

sperimentazione è stato necessario stanziare in bilancio una quota almeno pari al 50% dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione. Nel secondo esercizio della sperimentazione contabile, invece, lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è stato pari almeno al 75% dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo, sempre allegato al bilancio di previsione e dal terzo esercizio della sperimentazione contabile l'accantonamento al fondo è stato effettuato per l'intero importo. Per gli **enti locali non sperimentatori**, invece, la L. 190/2014 ha introdotto le percentuali minime per gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità che andrà a regime dal 2019. Pertanto, nel 2015 è stato possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari al 36% dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo, allegato al bilancio di previsione. Nel 2016 lo stanziamento di bilancio è stato pari almeno al 55% dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo, allegato al bilancio di previsione. Ne consegue che nel triennio 2017-2019 l'accantonamento al fondo deve essere effettuato almeno per le seguenti percentuali dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo, allegato al bilancio di previsione: 70% nel 2017; 85% nel 2018; 100% nel 2019.

**I revisori devono verificare se nella Nota integrativa sono state esplicitate le motivazioni sulla scelta della modalità di calcolo della media e se l'ente non ha proceduto all'accantonamento al FCDE.**

### VERIFICA DELLA CONGRUITÀ DEL FONDO DI RISERVA

Per garantire la flessibilità del bilancio alle esigenze non prevedibili della gestione, nella missione 20 "*Fondi e Accantonamenti*", all'interno del programma 1 "*Fondo di riserva*", è stato previsto un fondo conforme ai limiti di cui all'art. 166 comma 2-ter del DLgs. 267/2000:

- non inferiore allo 0,30 e non superiore al

2% del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio oppure

- non inferiore allo 0,45% delle spese correnti delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli artt. 195 e 222.

Inoltre, sempre nella missione "*Fondi e Accantonamenti*", all'interno del programma "*Fondo di riserva*", è stato iscritto un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2% delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese), il cui utilizzo avviene con deliberazioni dell'organo esecutivo.

### VERIFICA DELLA CONGRUITÀ DELLE SPESE POTENZIALI

Oltre ai fondi sopra descritti, così come espressamente richiesto nell'allegato n. 4/1, il legislatore ha rafforzato il postulato della prudenza attraverso la previsione di altri accantonamenti riguardanti *spese potenziali* nel programma 3 "*Altri fondi*" all'interno della missione 20 "*Fondi e Accantonamenti*".

Così come per il FCDE, **l'organo di revisione deve verificare la congruità della previsione delle spese potenziali** che devono essere riferite a:

- accantonamenti per contenzioso sulla base del punto 5.2 lett. h) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al DLgs. 118/2011);
- accantonamenti per indennità fine mandato sulla base del 5.2 lett. i) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al DLgs. 118/2011);
- accantonamento a copertura di perdite organismi partecipati sulla base di quanto disposto dall'art.1 comma 552 della L. 147/2013;
- accantonamento a copertura di perdite di società partecipate sulla base di quanto disposto dall'art. 21 comma 1 del DLgs. 175/2016;
- accantonamento per garanzie prestate (fidejussioni, lettere di *patronage*, ecc.).

## OSSERVAZIONI, PARERI, PROPOSTE

Al termine delle proprie verifiche sul bilancio di previsione, così come indicato nel principio di vigilanza e controllo n. 3, l'organo di revisione deve esprimere all'interno del parere le **valutazioni in ordine alla congruità e attendibilità** con riferimento:

- a. alle previsioni di parte corrente;
- b. alle previsioni per investimenti;
- c. agli obiettivi di finanza pubblica;
- d. alle previsioni di cassa.

Formulate le proprie valutazioni ed in relazione alle osservazioni e proposte riportate nel parere sul bilancio di previsione e sugli allegati, **l'organo di revisione deve esprimere il proprio giudizio** che può essere:

- favorevole;

- non favorevole;
- favorevole con riserva.

Diversamente dalla revisione legale nelle imprese, **il giudizio dell'organo di revisione degli enti locali non può contenere rilievi che delimitino l'area del giudizio**, così come **non è possibile la dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio**. Infatti, nella pubblica amministrazione ogni atto amministrativo prevede la completezza del relativo procedimento. Ne consegue che il giudizio non potrà contenere eccezioni ma al limite una riserva che fino a quando non viene sciolta fa sì che il giudizio non possa essere favorevole. Così come la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio individua l'incompletezza del procedimento e, pertanto, in questi casi il giudizio deve essere non favorevole.

