



Garantire la corretta programmazione
e la rigorosa gestione
delle risorse pubbliche

Circolare Vademecum per la
revisione amministrativo contabile
degli enti e organismi pubblici

2015
2016
2017
2018



MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

Circolare Vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli Enti Pubblici

Aprile 2017

INDICE

Premessa 1

Quadro generale dell'opera..... 2

CAPITOLO 1 - Il controllo di regolarità amministrativa e contabile..... 5

1.1 - Aspetti generali del controllo di regolarità amministrativa e contabile: quadro normativo 5

1.2 - Enti ed organismi pubblici 11

1.3 - Il collegio dei revisori dei conti..... 14

1.3.1 - I requisiti soggettivi dei revisori dei conti 14

1.3.2 - I requisiti specifici richiesti per i revisori dei conti del Ministero dell'economia e delle finanze..... 17

1.3.3 - Composizione e funzionamento 20

1.3.4 - Compiti del collegio 22

1.3.5 - Cause di cessazione 24

1.3.6 - Istituto della prorogatio e collegio straordinario..... 26

1.3.7 - La determinazione dei compensi degli organi 27

CAPITOLO 2 - Le verifiche amministrativo - contabili 29

2.1 - Considerazioni preliminari..... 29

2.2 - Insediamento del collegio dei revisori dei conti..... 30

2.3 - Attività di programmazione dei controlli 31

2.4 - Campionamento dei controlli..... 31

2.5 - Accertamento della regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili..... 33

2.6 - Verifiche di cassa 35

2.6.1 - Verifica di cassa generale..... 35

2.6.2 - Verifica delle casse interne..... 37

2.7 - Verifiche dei documenti contabili 38

2.8 - Verifiche inventariali e di magazzino..... 41

2.9 - Esame e riaccertamento dei residui..... 41

2.10 - Controllo sul rispetto delle norme di contenimento della spesa pubblica..... 43

2.11 - Controllo sull'osservanza delle disposizioni di legge dirette ad accelerare il pagamento dei debiti commerciali..... 45

2.12 - Verifiche in materia di anticorruzione e trasparenza 47

2.13 - Verifiche in materia di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro 53

2.14 - Altre verifiche dell'organo di controllo 55

2.15 - Verbalizzazione delle attività di verifica 58

CAPITOLO 3 - L'armonizzazione dei sistemi contabili..... 61

3.1 - Aspetti generali e quadro normativo di riferimento	61
3.1.1 - La Legge del 31 dicembre 2009, n. 196	62
3.1.2 - La Legge del 5 maggio 2009, n. 42	63
3.1.3 - La Legge del 30 dicembre 2010, n. 240	64
3.1.4 - Le modifiche costituzionali	64
3.1.5 - L'armonizzazione nel quadro europeo	66
3.2 - Gli Enti in contabilità finanziaria	67
3.2.1 - La classificazione per missioni e programmi	69
3.2.2 - I principi contabili	70
3.2.3 - Cenni sugli enti territoriali	73
3.3 - Gli Enti in contabilità economico-patrimoniale	73
3.4 - Il piano dei conti integrato	77
CAPITOLO 4 - I bilanci	82
4.1 - Introduzione	82
4.2 - Amministrazioni in contabilità finanziaria	82
4.2.1 - Il Bilancio di previsione	82
4.2.1.1 - <i>Esame del bilancio di previsione</i>	83
4.2.1.2 - <i>Le variazioni al Bilancio di previsione</i>	85
4.2.1.3 - <i>La relazione del Collegio dei revisori sul Bilancio di previsione</i>	86
4.2.2 - Il Rendiconto generale	86
4.2.2.1 - <i>Il Conto del bilancio</i>	88
4.2.2.2 - <i>Il risultato di competenza</i>	89
4.2.2.3 - <i>I residui</i>	90
4.2.2.4 - <i>La relazione del Collegio dei revisori sul bilancio rendiconto</i>	91
4.2.3 - Il Bilancio economico patrimoniale	92
4.2.3.1 - <i>Lo Stato patrimoniale</i>	92
4.2.3.2 - <i>Il Conto economico</i>	93
4.2.3.3 - <i>La nota integrativa</i>	94
4.3 - Amministrazioni in contabilità economico-patrimoniale	96
4.3.1 - I documenti in fase previsionale	96
4.3.1.1 - <i>Il budget economico annuale e pluriennale</i>	96
4.3.1.2 - <i>Il budget di spesa per missioni e programmi</i>	97
4.3.1.3 - <i>La relazione illustrativa</i>	98
4.3.1.4 - <i>Il piano degli indicatori e dei risultati attesi</i>	98
4.3.1.5 - <i>La relazione del collegio dei revisori o sindacale</i>	99
4.3.2 - Il bilancio di esercizio e i documenti allegati	99
4.3.2.1 - <i>Lo stato patrimoniale</i>	100
4.3.2.2 - <i>Il conto economico</i>	101
4.3.2.3 - <i>La nota integrativa</i>	102
4.3.2.4 - <i>Rendiconto finanziario</i>	102

4.3.2.5 - Conto consuntivo di cassa articolato per missioni e programmi	103
4.3.2.6 - Il rapporto sui risultati di bilancio e i prospetti Siope.....	104
4.3.2.7 - La relazione sulla gestione.....	105
4.3.2.8 - La relazione del Collegio dei revisori o dei sindaci.....	105
4.4 - Il bilancio consolidato	106
4.5 - La trasmissione telematica dei bilanci	108
CAPITOLO 5 - Attività negoziale nella pubblica amministrazione	112
5.1 - Attività negoziale nella pubblica amministrazione	112
5.2 - Fonti normative	113
5.3 - Ambito di applicazione del codice dei contratti pubblici	115
5.4 - Disciplina dei "contratti sotto soglia" e dei "contratti di rilevanza europea"	116
5.5 - Procedure di scelta del contraente per i contratti attivi	117
5.6 - Procedure di scelta del contraente per i contratti passivi.....	117
5.7 - Il sistema Consip.....	118
5.8 - Proroghe contrattuali.....	119
CAPITOLO 6 - Aspetti fiscali della gestione	122
6.1 - Introduzione.....	122
6.2 - IRES	122
6.3 - IVA	125
6.4 - IRAP.....	130
6.5 - Imposta municipale	134
6.6 - Sostituto d'imposta	136
CAPITOLO 7 - Aspetti inerenti alla gestione del personale	138
7.1 - Introduzione.....	138
7.2 - La verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica.....	138
7.2.1 - I limiti finanziari.....	138
7.2.2 - I limiti alle assunzioni ed i processi di esternalizzazione	142
7.3 - I controlli sulla contrattazione integrativa.....	146
7.4 - Le forme di lavoro flessibile e le collaborazioni	153
7.5 - I possibili sviluppi della legislazione in corso d'approvazione.....	156
CAPITOLO 8 - Cenni sul regime di responsabilità dei revisori dei conti.....	160
8.1 - Introduzione.....	160
8.2 - La responsabilità amministrativa	161
8.3 - La responsabilità penale	162
8.4 - Gli obblighi di denuncia del revisore e la responsabilità in caso di omissione	163
8.4.1 - Il contenuto della denuncia.....	164

APPENDICE.....	166
1 VERBALE INSEDIAMENTO DEL COLLEGIO	166
2 VERBALE DI VERIFICA DELLA CASSA ECONOMALE.....	169
3 VERBALE VERIFICA DI CASSA.....	172
4 VERBALE DI VERIFICA DEL MAGAZZINO	178
5 VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVO-CONTABILI	180
6 VERBALE CERTIFICAZIONE COSTITUZIONE DEL FONDO PER LA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA.....	188
7 VERBALE CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA	190
8 VERBALE RELATIVO AL BILANCIO DI PREVISIONE	192
9 VERBALE RELATIVO ALLA VARIAZIONE AL BILANCIO DI PREVISIONE	198
10 VERBALE RELATIVO ALL'ESAME DEL BUDGET ECONOMICO	202
11 VERBALE DI ESAME DEL RENDICONTO GENERALE.....	208
12 VERBALE RELATIVO ALL'ESAME DEL BILANCIO DI ESERCIZIO	220

Premessa

La presente Circolare, com'è noto, è indirizzata ai revisori e ai sindaci designati dal Ministero dell'economia e delle finanze in seno agli Organi di controllo operanti presso Enti e organismi pubblici. I precetti ivi contenuti sono finalizzati, in particolare, ad orientare i comportamenti dei richiamati rappresentanti nello svolgimento della loro delicata e preziosa attività.

Le indicazioni presenti, tuttavia, non possono non essere considerate come raccomandazioni e suggerimenti utili anche per tutti coloro che sono chiamati a svolgere l'importante ruolo di componente di Collegio dei revisori o sindacale di un Ente pubblico, prescindendo ovviamente dalla promanazione della designazione, o nomina, anche da parte delle altre amministrazioni vigilanti.

Trattasi, infatti, di istruzioni - scaturite pure dall'esperienza professionale maturata dai funzionari della Ragioneria Generale dello Stato istituzionalmente impegnati nell'attività in rassegna - dettate con lo scopo di fornire ai richiamati soggetti gli indispensabili strumenti operativi necessari al corretto svolgimento delle proprie funzioni, in conformità con quanto disposto dalla normativa vigente.

L'obiettivo, pertanto, del presente lavoro è quello di offrire uno strumento di supporto alle funzioni svolte dai Collegi dei revisori o sindacali degli enti ed organismi pubblici, la cui attività, ampliata con ulteriori compiti anche connessi con la normativa di revisione e monitoraggio della spesa, è sempre più rivolta a supportare la vigilanza sui soggetti di cui trattasi e tesa a garantire la corretta programmazione, nonché la rigorosa gestione delle risorse pubbliche.

Il presente documento, quindi, nel dettare le linee generali entro cui debbono esplicarsi le attività di revisione, dedica una particolare attenzione e uno specifico focus a quegli aspetti che coinvolgono e caratterizzano le attività dei revisori di designazione MEF, tenuto conto del peculiare ruolo che essi sono chiamati a svolgere ai fini del monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica che l'ordinamento assegna al Dicastero a cui essi fanno capo.

La presente Circolare, aggiornata alla data del 1° aprile 2017, sostituisce quelle precedentemente emanate (da ultimo la Circolare n. 30 del 1° luglio 2004).

Quadro generale dell'opera

La presente trattazione è articolata in otto capitoli e un'appendice a contenuto esemplificativo con la quale si è tentato di fornire al revisore, uno strumento operativo di immediato utilizzo per agevolarne l'attività di controllo.

Preliminarmente si evidenzia che si è ritenuto opportuno dare all'opera un taglio di tipo "generale", centrando l'analisi su ciò che accomuna l'attività di revisione nelle diverse tipologie di enti, lasciando invece alle future trattazioni che seguiranno il compito di calare nel singolo contesto i principi generali posti alla base dell'attività di controllo. Non sfuggirà al lettore infatti che, nel dettare le linee guida poste a base dell'attività di revisione dei conti, altro è procedere all'attività di controllo di una ASL, altro è effettuare il controllo e le verifiche in un istituto universitario. Le caratteristiche peculiari che ciascun ente assume in considerazione delle diverse finalità istituzionali che persegue, nonché la variegata produzione normativa che in ciascun settore trova applicazione, richiedono, infatti, una specifica e separata trattazione, risultando impossibile procedere in modo esaustivo a riassumere in un unico volume l'analisi di dettaglio delle singole strutture amministrative e dei singoli sistemi contabili esistenti in ciascuna tipologia di ente.

Ciò premesso, nel capitolo I viene illustrato il quadro generale di riferimento degli aspetti inerenti il controllo di regolarità amministrativa e contabile, si tracciano le linee essenziali della produzione normativa che negli ultimi anni ha segnato il processo evolutivo dell'attività di controllo e si dà atto delle problematiche di inquadramento della tipologia di ente pubblico che il revisore è necessariamente chiamato ad affrontare nello svolgimento della propria attività istituzionale. Nel capitolo vengono individuati, poi, gli elementi costitutivi dell'attività del collegio di revisione o sindacale: i requisiti soggettivi e i compiti ad esso attribuiti, i relativi poteri, nonché le cause di cessazione ponendo una specifica attenzione all'istituto della prorogatio. Per maggiore completezza informativa a vantaggio dei revisori si dà conto delle modalità di definizione dei compensi definite dalla normativa.

Il capitolo II presenta un'analisi di dettaglio delle verifiche amministrative e contabili che il revisore effettua nell'esercizio delle proprie attività. Nel capitolo si evidenzia come le preliminari attività di programmazione dei controlli e di utilizzo di tecniche di campionamento siano attività strumentali essenziali al buon esito del processo di controllo, in linea, peraltro, con le best-practices disegnate dai principi di revisione legale a cui le attività di revisione amministrativo-contabile parzialmente si ispirano. La trattazione si sofferma poi sulle singole attività di verifica, a partire dagli accertamenti sulla regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili; si analizzano le procedure necessarie alla corretta esecuzione delle verifiche di cassa, delle verifiche inventariali e di magazzino, delle verifiche dei documenti contabili e si forniscono indicazioni sulle attività inerenti l'esame del riaccertamento dei residui. Nel prosieguo della trattazione si provvede poi a fornire il quadro degli adempimenti posti a carico dei revisori in materia di controllo sul rispetto delle norme di contenimento della spesa pubblica, in virtù del ruolo che il revisore MEF è chiamato a svolgere nell'ambito dell'attività di monitoraggio dei flussi di finanza pubblica e si illustrano le attività di controllo da svolgere in merito all'osservanza delle disposizioni di legge dirette ad accelerare il pagamento dei debiti commerciali. Si provvede, inoltre, a dare evidenza delle verifiche da effettuare, in materia di anticorruzione e trasparenza, sul

rispetto delle norme relative alla pubblicazione dei dati e delle informazioni nella sezione "Amministrazione trasparente" e si espongono gli ulteriori controlli da effettuare relativamente a sicurezza e salute sui luoghi di lavoro, obblighi previdenziali e assicurativi, adempimenti in materia di privacy, etc. L'ultimo paragrafo del capitolo è infine dedicato alla verbalizzazione delle attività di verifica.

Il capitolo III è dedicato all'inquadramento dell'armonizzazione dei sistemi contabili nel contesto nazionale ed europeo, con brevi cenni esplicativi sulle singole disposizioni legislative sulle quali il processo di riforma si è imperniato. La tematica viene affrontata separatamente per quanto concerne gli enti assoggettati al regime di contabilità finanziaria rispetto agli enti assoggettati al regime di contabilità economico-patrimoniale. Degli enti in contabilità finanziaria viene evidenziata la classificazione per missioni e programmi, nonché gli aspetti inerenti alla definizione dei principi contabili applicati. Vengono forniti inoltre brevissimi cenni sulla disciplina dettata anche per gli enti territoriali. Degli enti in contabilità economico patrimoniale sono delineati i tratti generali e lo stato dell'arte al riguardo della riforma tuttora in corso con brevi cenni per ciò che riguarda l'attuazione della stessa riforma per le Università. L'ultimo paragrafo del capitolo III delinea più nel dettaglio l'articolazione del Piano dei conti integrato, strumento fondamentale di supporto all'attuazione della riforma, e l'evoluzione della disciplina di riferimento.

Il capitolo IV è dedicato all'analisi dei bilanci degli enti in contabilità finanziaria e degli enti in contabilità economica. La trattazione passa in rassegna, per i primi, gli aspetti che riguardano il bilancio di previsione e le sue variazioni e fornisce indicazioni generali sulla relazione del collegio dei revisori che lo accompagna; parimenti vengono fornite le linee guida per la lettura del rendiconto generale nelle sue componenti essenziali con indicazioni specifiche al riguardo dell'esame del risultato di competenza e alla gestione dei residui e al contenuto della relazione del Collegio dei revisori. Separatamente vengono fornite indicazioni circa il contenuto dello Stato Patrimoniale, del Conto economico e della Nota Integrativa che insieme al Conto del Bilancio costituiscono elementi essenziali del Rendiconto finale che gli enti in contabilità finanziaria sono tenuti a presentare. La scelta di una trattazione separata di elementi che rappresentano parte integrante di un unico documento finale (appunto il rendiconto) è principalmente riconducibile alle diverse logiche che sottendono alla redazione del conto del bilancio e del bilancio consuntivo elaborato in chiave economico-patrimoniale per enti che tuttavia operano in contabilità finanziaria. La dissertazione sugli aspetti contabili e di bilancio degli enti che, differentemente, operano in contabilità economico patrimoniale è invece affrontata nella seconda parte del capitolo IV. Anche in questo caso si è ritenuto opportuno procedere ad analizzare gli elementi che compongono i documenti predisposti in fase previsionale da quelli che contraddistinguono invece la fase conclusiva dell'esercizio. Per i documenti previsionali vengono fornite indicazioni specifiche circa il budget economico annuale e pluriennale, il budget di spesa per missioni e programmi, la relazione illustrativa, il piano degli indicatori e dei risultati attesi e la relazione del collegio dei revisori o sindacale. In merito ai documenti predisposti in chiusura di esercizio si forniscono invece indicazioni riguardo alla composizione del bilancio nei suoi elementi essenziali costituiti da Stato patrimoniale, Conto economico, Nota integrativa. Gli enti in contabilità economica sono inoltre tenuti alla presentazione del rendiconto finanziario, del conto consuntivo di cassa articolato per missioni e programmi, del rapporto sui risultati di bilancio, della relazione sulla gestione e della relazione del Collegio dei revisori. Vengono infine forniti brevi cenni sul bilancio consolidato e sugli obblighi inerenti alla trasmissione telematica dei bilanci.

Il capitolo V presenta gli aspetti inerenti l'attività negoziale nella pubblica amministrazione fornendo un quadro generale sulle fonti normative di riferimento e sull'ambito di applicazione dei contratti. Si è ritenuto opportuno dare rilevanza, nella trattazione del tema, alla diversa disciplina che regola i contratti c.d. "sotto soglia" e i contratti "sopra soglia o di rilevanza europea". La trattazione presenta brevemente le procedure di scelta dei contraenti nelle situazioni in cui la Pubblica Amministrazione si trovi ad essere contraente, rispettivamente, di contratti attivi o passivi. In riferimento al tema della razionalizzazione, contrazione e centralizzazione della spesa pubblica per beni e servizi si è proceduto ad illustrare il c.d. Sistema Consip fornendo indicazioni dei casi in cui esiste un generale obbligo di approvvigionamento e dei casi in cui tale utilizzo si configuri come mera facoltà. Da ultimo si dà conto della tematica relativa alle proroghe contrattuali, fornendo indicazioni generali sull'evoluzione della disciplina e sugli orientamenti giurisprudenziali che su tale questione hanno inciso.

Il capitolo VI illustra gli aspetti fiscali della gestione con trattazione separata per le diverse tipologie di imposte dirette (IRES e IRAP) e indirette (IVA); fornisce inoltre indicazioni sulla figura del sostituto d'imposta e sugli adempimenti ai quali sono sottoposti gli enti nel ricoprire tale ruolo.

Nel capitolo VII si delineano gli aspetti inerenti alla gestione del personale che sono stati ripartiti, idealmente, in tre grandi aree di analisi: l'area relativa alla verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, con separata trattazione a riguardo dei limiti posti dalle norme di contenimento in termini finanziari e dei limiti posti alle assunzioni e ai processi di esternalizzazione; l'area relativa ai controlli da effettuare sull'applicazione della contrattazione collettiva; infine l'area relativa ai vincoli normativi posti all'impiego delle forme di lavoro flessibile e delle collaborazioni negli enti sottoposti a controllo.

Il capitolo VIII chiude l'opera fornendo cenni al regime di responsabilità dei revisori. Dopo una breve introduzione sono affrontate separatamente le trattazioni relative alla responsabilità amministrativa e alla responsabilità penale a cui è sottoposto il revisore. Sono inoltre delineati, in linea generale, gli obblighi di denuncia del revisore, sul contenuto minimo obbligatorio della stessa e sulla responsabilità occorrente nel caso di omissione.

CAPITOLO 1 - Il controllo di regolarità amministrativa e contabile

1.1 - Aspetti generali del controllo di regolarità amministrativa e contabile: quadro normativo

L'articolo 97, comma 2, della Costituzione sancisce che *"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione"* elevando, in tal modo, il buon andamento e l'imparzialità a principi cardine ai quali deve ispirarsi e conformarsi l'intera attività amministrativa. Ciò richiede implicitamente che la Pubblica Amministrazione, al fine di garantire la piena e concreta realizzazione di tali principi, sia in grado di attivare e di predisporre un'adeguata attività di controllo consistente, in linea generale, nel riesame degli atti e delle attività poste in essere, per verificare la regolarità formale e sostanziale del processo decisionale, la conformità alle norme e/o ai criteri posti come parametri di misurazione della "buona amministrazione".

L'interesse da tutelare è quello di garantire il corretto uso delle risorse pubbliche nel rispetto degli indirizzi formulati dagli organi preposti. A tale scopo la Costituzione ha attribuito alla Corte dei Conti la funzione di controllo preventivo sugli atti e successivo sulla gestione del bilancio garantendo così, in generale, il controllo sull'azione della Pubblica Amministrazione. Accanto all'attività della Corte dei Conti si pone, poi, l'attività svolta dalla Ragioneria generale dello Stato, che ha, invece, il compito di vigilare "dall'interno" sull'operato delle amministrazioni pubbliche. Il tema del controllo quale strumento necessario a verificare la regolarità formale e sostanziale del processo decisionale ha assunto, un ruolo di rilievo nelle politiche di *governance* delle pubbliche amministrazioni. Il sistema dei controlli sulle gestioni di enti e organismi pubblici e la relativa disciplina sono stati, pertanto, nell'ultimo decennio, oggetto di una pluralità di interventi normativi volti alla riduzione della spesa pubblica in un contesto caratterizzato dalla progressiva riduzione delle risorse pubbliche disponibili, nonché al riordino dei diversi livelli istituzionali di decisione e di gestione delle amministrazioni.

In questa prospettiva, con l'emanazione del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 286, concernente il *"Riordino e il potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle Amministrazioni Pubbliche a norma dell'articolo 11 della Legge 15 marzo 1997, n. 59"* il legislatore ha voluto ridefinire il sistema dei controlli nel suo complesso, individuando quattro fondamentali tipologie di controllo interno. Più dettagliatamente ha stabilito che¹ *"Le pubbliche amministrazioni, nell'ambito della rispettiva autonomia, si dotano di strumenti adeguati a:*

- a) *garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa (controllo di regolarità amministrativa e contabile);*

¹ Articolo 1, comma 1, Decreto Legislativo n. 286 del 1999.

- b) *verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati (controllo di gestione);*
- c) *valutare le prestazioni del personale con qualifica dirigenziale (valutazione della dirigenza);*
- d) *valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (valutazione e controllo strategico).*

Lo stesso Decreto Legislativo² stabilisce che ai controlli di regolarità amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, i servizi ispettivi delle amministrazioni, nonché i servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria generale dello Stato.

Allo scopo di garantire una corretta e sana gestione delle risorse pubbliche, il legislatore ha voluto assegnare, fra gli altri, agli organi di revisione (Collegi dei revisori e Collegi sindacali) la verifica dei processi decisionali degli organi di governo degli enti, chiamando il revisore dei conti a svolgere attività indirizzate a verificare la legittimità delle deliberazioni, la coerenza e congruenza dei comportamenti e il controllo sui risultati attribuendogli compiti specifici nell'ambito dei controlli di regolarità amministrativa e contabile.

Successivamente, la Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (*"Legge di contabilità e finanza pubblica"*),³ ha disposto, all'articolo 49, una delega al Governo per il potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, anche mediante il potenziamento delle strutture e dei sistemi di controllo e monitoraggio del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e per la riforma del controllo di regolarità amministrativa e contabile di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) e all'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 286 del 1999.

In attuazione di tale delega, è stato emanato il Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n. 123, *"Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196"* ad oggi caposaldo normativo dell'attività di revisione negli enti pubblici. Detto decreto legislativo ha razionalizzato e riorganizzato sistematicamente tutte le disposizioni normative concernenti il controllo di regolarità amministrativo e contabile. In tal modo, la riforma del sistema delle verifiche di regolarità amministrativo contabile si inserisce nell'ambito del complesso processo di attuazione della riforma della contabilità e della finanza pubblica ancora attualmente in corso.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile disegnato dalla citata norma, rientra, sotto il profilo della natura, nell'ambito dei controlli di legittimità, in quanto mira ad assicurare la rispondenza dell'azione amministrativa alla normativa vigente. Tuttavia, l'attività di controllo non è limitata ad un mero accertamento della corretta applicazione

²Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del Decreto Legislativo n. 286 del 1999: *"Ai controlli di regolarità amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, nonché i servizi ispettivi, ivi compresi quelli di cui all'articolo 1, comma 62, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, e, nell'ambito delle competenze stabilite dalla vigente legislazione, i servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato e quelli con competenze di carattere generale."*

³La norma citata ha definito un quadro normativo unico volto ad adeguare le regole di gestione del bilancio e di coordinamento della finanza pubblica agli obblighi derivanti dall'ordinamento comunitario e ai nuovi rapporti economici e finanziari tra Stato ed enti decentrati derivanti dal processo di attuazione del federalismo fiscale.

delle disposizioni legislative, bensì comporta una più ampia verifica sulla pertinenza e regolarità delle attività realizzate dagli enti e organismi pubblici controllati, anche al fine di verificare il proficuo uso delle risorse volto alla realizzazione dell'interesse pubblico istituzionalmente assegnato all'Ente e del buon andamento dell'amministrazione. In altre parole, l'azione di controllo dei soggetti preposti (e fra questi quella dei Revisori dei conti) deve riguardare, l'esame degli atti di amministrazione dell'ente, *"aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici"*⁴, sia sotto il profilo della legittimità⁵, che sotto quello della proficuità economico-finanziaria⁶.

In merito ai soggetti preposti a tale attività di controllo, l'articolo 2, comma 2, del richiamato Decreto Legislativo n. 123 del 2011, dispone che il controllo di regolarità amministrativo-contabile viene svolto dagli *"organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione, e, in particolare, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, attraverso i propri uffici centrali e periferici e i Servizi ispettivi di finanza pubblica, nonché dai collegi di revisione e sindacali presso enti e organismi pubblici"*. Inoltre, il comma 3 del suddetto articolo, nell'affidare all'Ispettorato generale di finanza le funzioni di vigilanza e coordinamento sulle attività di controllo svolte dagli uffici centrali e periferici del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (RGS) e dai Collegi di revisione e sindacali, prevede che lo stesso presenti, per ogni esercizio finanziario, *"una relazione sull'attività svolta al Ragioniere generale dello Stato, che la comunica con le proprie eventuali osservazioni al Ministro dell'economia e delle finanze (MEF). La relazione è trasmessa dal Ministro dell'economia e delle finanze alla Corte dei conti"*. La platea dei soggetti chiamati ad effettuare il controllo di regolarità amministrativa e contabile risulta quindi più ampio di quello circoscritto dalla presente trattazione che è volta essenzialmente ad analizzare la figura del revisore dei conti nella richiamata ottica di coordinamento dell'attività di controllo.

Di fondamentale rilevanza appaiono, per quello che qui concerne, le disposizioni dettate nel Titolo III (*"I controlli dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti e organismi pubblici"*) del citato Decreto Legislativo n. 123 del 2011, i cui contenuti, qui di seguito, vengono sinteticamente riportati:

- l'articolo 19 che dispone le modalità di costituzione dei collegi dei revisori dei conti e dei collegi sindacali, stabilendo in modo più puntuale anche le regole relative all'avvicendamento tra il collegio uscente e quello successivo, mediante la previsione della nomina di un collegio straordinario, al fine di evitare che si possano creare situazioni di mancata continuità nell'attività di vigilanza;
- l'articolo 20 che definisce i compiti, i poteri, le funzioni del collegio dei revisori e sindacale e i rapporti con gli altri organi, nonché stabilisce i principi in base ai quali si deve conformare la relativa attività di controllo;

⁴ Così l'articolo 2 comma 1, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011.

⁵ L'articolo 2, comma 4, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, prevede infatti, che *"Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è volto a garantire la legittimità amministrativa e contabile, al fine di assicurare la trasparenza, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, e si svolge in via preventiva o successiva rispetto al momento in cui l'atto spiega i suoi effetti, secondo i principi e criteri stabiliti dal presente decreto"* confermando quanto disposto dall'articolo 1 comma 1 lettera a) del Decreto Legislativo n. 286 del 1999.

⁶ Il disposto di cui all'articolo 2, comma 2, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 prevede espressamente che la finalità di tale controllo è quella di *"assicurare la legittimità e proficuità della spesa"*. In tal senso si esprime anche l'allegato 17 al D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, il quale nelle premesse evidenzia che *"Per quanto riguarda la natura del controllo, va sottolineato che si tratta di un controllo di "legalità sostanziale" (e non meramente formale) esteso all'osservanza delle norme tecniche di "corretta amministrazione" che comporta anche una valutazione della proficuità economico-finanziaria degli atti di gestione"*.

- l'articolo 21 con il quale viene assicurata l'indipendenza dei revisori e dei sindaci prevedendo che agli stessi si applichino i requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza previsti dall'articolo 2387 del Codice Civile;

È utile evidenziare che l'articolo 29 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, ha abrogato l'articolo 2, comma 2, del già citato Decreto Legislativo n. 286 del 1999, nella parte in cui prevedeva che *"Le verifiche di regolarità amministrativa e contabile devono rispettare, in quanto applicabili alla pubblica amministrazione, i principi generali della revisione aziendale asseverati dagli ordini e collegi professionali operanti nel settore"*. Il legislatore ha, con ciò, ritenuto non più necessaria, nell'esercizio dell'attività di revisione amministrativa e contabile svolta dall'organo di revisione, la rigorosa osservanza dei canoni generali previsti per l'attività di revisione aziendale, adottati invece dalle società di revisione legale nelle loro attività di verifica. Il controllo di regolarità amministrativo-contabile infatti, non può essere equiparato, in termini di dimensione organizzativa e di ampiezza dell'intervento, anche temporale, all'attività svolta dalle suddette società di revisione. L'applicazione dei principi di revisione, pur non essendo obbligatoria dal punto di vista normativo, resta tuttavia un indicatore di riferimento per il corretto e proficuo svolgimento della propria attività di controllo da parte del collegio dei revisori⁷.

Il Decreto Legislativo n. 123 del 2011, oltre a delineare le finalità ed il contenuto dell'attività di controllo amministrativo-contabile nel suo complesso, individua una serie di principi volti ad assicurare che l'attività dei Collegi di revisione possa risultare efficace e coerente con l'interesse pubblico da tutelare. In particolare all'articolo 20, comma 4, è stabilito che *"l'attività dei collegi dei revisori e sindacali si conforma ai principi della continuità, del campionamento e della programmazione dei controlli."*

Il richiamo al principio della continuità, mutuato dalle norme che regolano l'attività di revisione legale, è volto ad assicurare la funzionalità dell'organo di controllo, garantendo che l'attività di verifica si svolga senza soluzione di continuità sia attraverso la previsione di verifiche da effettuarsi periodicamente con cadenza almeno trimestrale, sia attraverso la definizione di regole specifiche in ordine alla composizione stessa dell'organo e al suo funzionamento quali, ad esempio, la previsione di membri supplenti. In particolare la continuità nel funzionamento dell'organo è garantita dalla previsione legislativa di cui all'articolo 19, comma 2, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 che prevede la nomina di un collegio straordinario nel caso in cui l'amministrazione competente non provveda alla nomina del nuovo organo di controllo entro quarantacinque giorni dalla cessazione del precedente collegio⁸.

Strettamente correlati ai principi di continuità e funzionalità sono quelli della programmazione e del campionamento che attengono, rispettivamente, alla pianificazione temporale dell'attività e all'oggetto e alla dimensione dei controlli da effettuare.

Il principio di programmazione dell'attività impone che l'attività di controllo sia preceduta da una fase propedeutica di pianificazione finalizzata a renderla più efficace, mediante la predisposizione di programmi di lavoro definiti sulla base delle caratteristiche della realtà operativa dell'ente sottoposto a verifica. In particolare, nella definizione di tali

⁷ Parimenti si evidenzia che è stato abrogato anche il comma 4, dell'articolo 2, del Decreto Legislativo n. 286 del 1999, che prevedeva che *"I membri dei collegi di revisione degli enti pubblici sono in proporzione almeno maggioritaria nominati tra gli iscritti all'albo dei revisori contabili. Le amministrazioni pubbliche, ove occorra, ricorrono a soggetti esterni specializzati nella certificazione dei conti."*

⁸ Articolo 19, comma 2, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 *"Qualora entro quarantacinque giorni non si provveda alla costituzione dei collegi ai sensi del comma 1, l'amministrazione vigilante nomina in via straordinaria, nei successivi trenta giorni, un collegio di tre componenti in possesso dei requisiti prescritti. Decorso inutilmente il predetto termine di trenta giorni, vi provvede il Ministero dell'economia e delle finanze nominando propri funzionari. Il collegio straordinario cessa le proprie funzioni all'atto di nomina del nuovo collegio"*.

programmi il revisore dovrà tenere conto delle dimensioni e della complessità dell'ente pubblico sottoposto a controllo, identificando le aree più significative da sottoporre a revisione in relazione anche al grado di rischio che le stesse presentano.

Infine la norma richiama l'applicazione delle tecniche di campionamento definibili come l'applicazione di metodologie finalizzate a selezionare dalla popolazione presa a riferimento un numero di voci tali da garantire che le stesse possano rappresentare in maniera significativa l'universo indagato. L'applicazione delle tecniche di campionamento garantisce l'esercizio snello dell'attività di controllo essendo preclusa al collegio la possibilità di effettuare una verifica completa su tutti gli atti posti in essere dall'organo amministrativo dell'ente sottoposto a verifica.

Il revisore, pertanto, non è tenuto a procedere ad un controllo "a tappeto" di tutti gli atti posti in essere dall'ente. In tal senso si è espressa anche la Corte dei Conti con sentenza n. 441/A del 12 ottobre 1985 e, a seguire, la stessa Ragioneria Generale dello Stato con la Circolare del 1° luglio 2004, n. 30, allegato n. 33. Ciò in quanto l'attività di controllo deve essere ispirata ad un criterio di efficienza e di diligente sorveglianza della contabilità che implica un approccio di completezza logico-sistemica non circoscritto ad atti isolati ma esteso ad un minimo insieme documentale.

Nel definire il quadro normativo di riferimento è opportuno menzionare anche il Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, recante " *il Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70*", che costituisce la base per il funzionamento amministrativo e contabile degli enti pubblici non economici⁹. In esso sono dettate una pluralità di disposizioni volte a regolamentare i compiti affidati al collegio e a delimitarne il perimetro di azione. Detto regolamento è attualmente in fase di revisione, a seguito di quanto disposto dall'articolo 4, comma 3, lettera b), del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, concernente " *Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*"¹⁰.

Per evidenziare la complessità delle attività di controllo, giova rilevare che il controllo amministrativo e contabile può, idealmente, essere suddiviso in controllo di tipo amministrativo e controllo di tipo contabile, entrambi riconducibili al più generale controllo di legittimità.

Il controllo di regolarità amministrativa si realizza attraverso l'esame degli atti e dei procedimenti posti in essere dall'ente attraverso gli organi di gestione e di direzione. L'espletamento di tale attività richiede il possesso di un elevato grado di conoscenza in ordine alla disciplina di portata generale e alla disciplina che più specificamente regola l'ente soggetto a controllo (la legge istitutiva, statuto, il regolamento di amministrazione e contabilità, etc..) e di quella tributaria, previdenziale e in materia di appalti pubblici. La verifica tuttavia assume una portata più ampia del "semplice" controllo formale: al revisore è richiesto il possesso di un'elevata sensibilità professionale e di una capacità di individuare, in modo efficace, le aree di intervento, senza limitarsi ad una programmazione standardizzata e circoscritta alla verifica delle risposdenze di tipo formale.

⁹ Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.P.R. n. 97 del 2003, "L'ordinamento finanziario e contabile degli enti pubblici nazionali di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70, è regolato dalle disposizioni contenute nel presente regolamento.

¹⁰ Il citato articolo dispone infatti che "Con uno o più regolamenti da adottare ai sensi dell' articolo 17, comma 1, della Legge 23 agosto 1988, n. 400 , entro il 31 dicembre 2012 su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, sono definiti: [...] b) la revisione delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 , prevedendo come ambito di applicazione le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto".

Il controllo contabile è diretto, invece, alla verifica della corrispondenza dei dati contenuti nei documenti di bilancio con quelli provenienti dalle scritture contabili dell'ente, nonché alla verifica della corretta esposizione dei valori contabili in bilancio, dell'esistenza delle attività e passività e dell'attendibilità delle valutazioni di bilancio. Va, inoltre, evidenziato che l'evoluzione della normativa degli ultimi anni che ha portato all'incremento del numero degli enti assoggettati ad un regime di contabilità di tipo economico-patrimoniale, richiede che il revisore si interroghi prioritariamente sul sistema di contabilità utilizzato dall'ente soggetto a controllo.

Nell'ambito del controllo contabile rientrano anche le verifiche periodiche svolte dal Collegio almeno trimestralmente come, ad esempio, la verifica di cassa, la verifica sulla regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili e la verifica della rispondenza delle scritture contabili con i fatti gestione (ad esempio verifica della corretta rilevazione del versamento dei contributi previdenziali e assistenziali o delle ritenute erariali).

Altra classificazione utile ad inquadrare la complessità dell'attività di controllo è quella che distingue il controllo preventivo dal controllo concomitante e dal controllo successivo.

In merito all'attività di controllo preventivo occorre precisare che ai sensi dell'articolo 2, comma 3, del Decreto Legislativo n. 286 del 1999, *"Il controllo di regolarità amministrativa e contabile non comprende verifiche da effettuarsi in via preventiva se non nei casi espressamente previsti dalla legge e fatto salvo, in ogni caso, il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all'efficacia dell'atto sono adottate dall'organo amministrativo responsabile"*.¹¹ Tale prescrizione garantisce che lo svolgimento dell'attività di direzione, tipica dell'organo amministrativo, non sia ostacolata dall'attività del revisore come avverrebbe, invece, nel caso in cui le determinazioni dell'organo amministrativo fossero sottoposte alla condizione di efficacia determinata dall'atto di controllo del revisore.

Più recentemente il legislatore ha espressamente chiarito che l'organo di revisione, nell'espletamento della propria attività di controllo, deve limitarsi a collaborare con gli organi di amministrazione attiva, nonché con gli uffici amministrativi dell'ente o organismo pubblico, astenendosi dallo svolgere un ruolo attivo proprio degli organi deliberativi dell'ente. Ai sensi dell'articolo 20, comma 5, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, infatti, *"I collegi dei revisori dei conti e sindacali non intervengono nella gestione e nell'amministrazione attiva degli enti e organismi pubblici"*. Va evidenziato tuttavia che l'attività del collegio dei revisori è ispirata ad un principio di collaborazione per il quale nello svolgimento dei propri compiti il collegio deve coordinarsi con gli altri organismi di controllo interno ed esterno dell'ente.

Il ruolo svolto dal collegio dei revisori appare invece riconducibile al controllo concomitante nei casi in cui il revisore partecipi alle sedute degli organi di amministrazione attiva¹². La previsione, fissata dall'articolo 20, comma 6, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011¹³, trovava già all'articolo 79 del Decreto Presidente della Repubblica n. 97 del 2003 (ora abrogato dall'articolo 29, comma 1, lettera f) del Decreto Legislativo n. 123 del 2011) espresso riconoscimento. Operativamente il controllo concomitante, consente un

¹¹ Tale previsione risulta oggi in linea con quanto definito dal legislatore nel successivo Decreto Legislativo n. 123 del 2011 il quale all'articolo 20, comma 5 stabilisce che è precluso all'organismo di revisione di intervenire nella gestione e nell'amministrazione attiva degli enti e organismi pubblici.

¹² Le modalità del controllo concomitante sono analoghe a quelle attuate nella vigilanza effettuata dal collegio sindacale delle società di capitali sull'attività degli organi decisionali societari.

¹³ Articolo 20, comma 6, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 *"Alle sedute degli organi di amministrazione attiva assiste almeno un componente del collegio dei revisori e sindacale."*

monitoraggio delle attività dell'ente "in corso d'opera" e garantisce l'assunzione tempestiva di misure correttive qualora le decisioni assunte e gli elementi istruttori su cui tali decisioni si fondano non presentino le adeguate caratteristiche di legittimità e adeguatezza.

Infine il revisore è chiamato svolgere anche attività di controllo successivo, che viene esercitato su atti e documenti che hanno già prodotto i loro effetti. La conseguenza che ne deriva è che tale controllo può comportare l'attivazione di ipotesi sanzionatorie nei confronti dei soggetti responsabili laddove si riscontrino irregolarità amministrative o contabili.

1.2 - Enti ed organismi pubblici

L'attività di controllo amministrativo contabile è esercitata, secondo le previsioni legislative, sugli atti posti in essere da enti ed organismi pubblici. In tal senso si esprime l'articolo 3, comma 7, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, per il quale *"Il controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti adottati dagli enti e organismi pubblici è svolto dai collegi dei revisori dei conti e sindacali, ai sensi degli articoli 19 e seguenti."*

Nell'approccio operativo del revisore, lo sforzo iniziale di inquadramento normativo dell'ente sottoposto a controllo, presso cui il revisore è chiamato a svolgere il suo incarico, risulta fondamentale per l'individuazione degli atti da assoggettare a verifica e dell'insieme delle azioni da porre in essere. L'indagine iniziale, delineando l'insieme delle norme di riferimento a cui l'ente è sottoposto, consente l'individuazione del perimetro entro cui deve muoversi l'attività operativa del revisore. Tale inquadramento richiederà una ricognizione dettagliata della normativa generale e di quella specifica di settore, nonché dello Statuto e delle altre norme di natura regolamentare che disciplinano l'ente. Le diverse norme incidono su ambiti di applicazione differenti: fra questi, di particolare rilevanza risultano essere le norme relative al rapporto di lavoro del personale dipendente e le norme emanate in materia di finanza pubblica.

L'individuazione della tipologia dei soggetti appartenenti alle categorie degli enti e organismi pubblici richiamati dall'articolo 3, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, tuttavia, richiede l'analisi e il coordinamento di una pluralità di disposizioni normative di cui si dà evidenza in breve.

Storicamente sono stati inquadrati nel novero degli "enti pubblici" gli enti regolati dalla Legge 20 marzo 1975, n. 70, *"Disposizioni sul riordinamento degli enti pubblici e del rapporto di lavoro del personale dipendente"* nonché gli enti autonomamente definiti tali dalla relativa legge istitutiva.

La successiva norma di riferimento, per quello che qui concerne, è rappresentata dal Decreto Legislativo del 30 marzo 2001, n. 165¹⁴, che disciplina le "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche". Essa, al comma 2, dell'articolo 1, stabilisce che *"Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici"*

¹⁴ Il Decreto citato ha sostituito il Decreto Legislativo del 3 febbraio 1993, n. 29.

nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti i del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300".

Tale definizione, che individua l'ambito di applicazione della disciplina avente ad oggetto la privatizzazione del pubblico impiego, non contempla l'intero quadro delle amministrazioni pubbliche ma ne esclude alcune quali, ad esempio, gli enti pubblici economici e le Autorità indipendenti¹⁵. È tuttavia a tale definizione che si riferisce il legislatore quando, con la Legge del 23 dicembre 2005, n. 266 (Legge Finanziaria 2006)¹⁶ "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" ha inteso inizialmente definire l'ambito di applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica.

Successivamente, con l'articolo 1, comma 505, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge Finanziaria 2007) il legislatore ha stabilito, invece, che le disposizioni in materia di finanza pubblica si applicano alle "amministrazioni pubbliche" inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione di cui all'elenco ISTAT, pubblicato in attuazione del comma 5, articolo 1, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311¹⁷ (Legge finanziaria 2005). Quest'ultima norma individuava tali "amministrazioni pubbliche", in un apposito allegato¹⁸ alla legge stessa, elenco annualmente aggiornato dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), con proprio provvedimento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, non oltre il 30 settembre (precedentemente 31 luglio) di ogni anno, "al fine di assicurare il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica stabiliti in sede europea".

Infine, ai sensi del comma 2¹⁹, articolo 1, della Legge n. 196 del 2009, Legge di contabilità e finanza pubblica, "ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) [...], le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165". Il perimetro disegnato da quest'ultima norma, più ampio e completo, coincide pertanto con gli enti e i soggetti indicati annualmente nel comunicato ISTAT, le Autorità amministrative indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui al Decreto Legislativo n. 165 del 2001.

Va evidenziato che l'elenco ISTAT, emanato dall'Istituto con atto proprio, pur assumendo natura provvedimento (e non rango legislativo) diviene, per espressa volontà del legislatore trasposta nelle norme citate, l'ambito di riferimento della maggior parte delle misure fissate per il contenimento della spesa pubblica e delle altre misure di carattere economico e finanziario. Da ciò è derivato un ampio intervento della giurisprudenza che, negli ultimi anni è stata chiamata ad esprimersi in riferimento alle inclusioni/esclusioni degli enti inseriti nell'elenco ISTAT di cui all'articolo 1, comma 2, della

¹⁵ Giova evidenziare che parte delle categorie di enti su menzionate è informata ai principi di contabilità economico-patrimoniale

¹⁶ Articolo 1, comma 10: "A decorrere dall'anno 2006, le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n.165, e successive modificazioni, non possono effettuare spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza, per un ammontare superiore al 40 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2004 per le medesime finalità.

¹⁷ Secondo la previsione legislativa tale comma non si applica agli organi costituzionali.

¹⁸ Tale allegato si configura come la "prima stesura" dell'elenco ISTAT. L'elenco, a partire dal 2005, è formalizzato ogni anno mediante emanazione di un provvedimento proprio da parte dell'ISTAT e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. La previsione di pubblicazione annuale, inizialmente fissata per il 31 luglio di ciascun anno, è stata successivamente modificata al 30 settembre ad opera del comma 2, articolo 1 della Legge n.196 del 2009.

¹⁹ così modificata dall'articolo 5, comma 7, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44.

Legge n. 196 del 2009.²⁰ Sul punto il legislatore ha, poi, provveduto a disporre, con il comma 169, dell'articolo unico della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di Stabilità per il 2013), che " *avverso gli atti di ricognizione delle Amministrazioni pubbliche operata annualmente dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, è ammesso ricorso alle Sezioni riunite della Corte dei conti, in speciale composizione, ai sensi dell'articolo 103, secondo comma, della Costituzione*".²¹ La possibilità di ricorrere alla Corte dei conti, in speciale composizione, va ricondotta al disposto dell'articolo 103 della Costituzione che attribuisce alla Corte stessa la giurisdizione in materia di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge.

Riflessioni di più ampia portata impone invece la definizione di "organismo pubblico", in quanto essa non risulta esplicitata nella norma individuata, ma il suo significato va piuttosto desunto dalla ratio di fondo che ha mosso il legislatore nel suo inserimento all'interno del comma 2, articolo 2, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011.

Va evidenziato, infatti, che tale definizione non coincide con quella di "organismo di diritto pubblico" mutuata dall'ordinamento comunitario e fissata, ad oggi, nel comma 1 lettera d) dell'articolo 3 del Decreto Legislativo 18 aprile del 2016 n. 50 (già all'articolo 3, comma 26, del Decreto Legislativo 163 del 12 aprile del 2006).²²

La definizione "organismo pubblico" non coincide neppure con quella data per individuare l'elenco degli enti disciplinati dalla Legge 21 marzo 1958, n. 259, che assoggetta al controllo della Corte dei Conti gli enti alle cui gestioni finanziarie lo Stato contribuisce in via ordinaria.²³

Infine l'identificazione dell'organismo pubblico non può essere neppure riferita agli enti regolati dal già citato elenco ISTAT²⁴.

Gli organismi pubblici rappresentano una categoria variegata, nella quale è possibile rinvenire soggetti dotati o meno di personalità giuridica, che assume caratteri giuridici diversi a seconda delle caratteristiche specifiche dell'ente, incidendo in tal modo sulla dimensione del controllo esercitabile dai revisori e sull'ampiezza dei compiti previsti dalla norma.

In definitiva per facilitare l'inquadramento normativo degli enti sottoposti a controllo, e definire la tipologia di verifiche da effettuare, può risultare di ampia utilità procedere ad effettuare una classificazione distinguendo gli organismi pubblici dagli enti pubblici. Questi ultimi sono dotati di personalità giuridica autonoma e distinta, con proprio patrimonio e proprie regole di funzionamento. Fra gli enti pubblici è possibile poi procedere ad un'ulteriore distinzione fra enti pubblici non economici ed enti pubblici economici. La categoria degli enti pubblici non economici è di gran lunga la più ampia, ed

²⁰ In tal senso si è espressa la Corte dei Conti.

²¹ La funzione così attribuita alla Corte dei conti non si configura però come funzione giurisprudenziale per i vizi dell'atto, ma inerisce piuttosto alla sussistenza dei requisiti richiesti dall'ordinamento per l'inclusione nel novero delle amministrazioni pubbliche cioè all'accertamento della qualità di amministrazione pubblica attribuita ad una individuata istituzione (nel caso in questione l'ISTAT).

²² Ai sensi dell'articolo citato "L'«organismo di diritto pubblico» è qualsiasi organismo, anche in forma societaria:

- istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;
- dotato di personalità giuridica;

- la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.

²³ Le condizioni richiamate si riferiscono alla contribuzione in via ordinaria da parte dello Stato nei confronti degli enti pubblici.

²⁴ Ai sensi dei commi 2 e 3, articolo 1 della Legge n. 196 del 2009.

è costituita da enti che sono riconosciuti come tali dalla legge istitutiva, hanno personalità giuridica pubblica, con un bilancio e un patrimonio distinto da quello dello Stato. Essi hanno generalmente un notevole grado di autonomia operativa riconosciuto per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali. La categoria degli enti pubblici economici risulta invece, in questo momento storico, del tutto residuale in quanto le finalità ad essi storicamente attribuite, sono oggi più diffusamente perseguite attraverso la costituzione di società *in house* o a società partecipate.

In linea generale, comunque, negli enti pubblici (intesi nella loro accezione più ampia), il controllo viene esercitato da un collegio di revisori al cui interno, ai sensi dell'articolo 16 della Legge n. 196 del 2009, "*è assicurata la presenza di un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze*".

Giova evidenziare che, proprio in virtù della complessità normativa esistente in ordine alla definizione della nozione di ente pubblico, il Consiglio di Stato è stato chiamato più volte ad esprimersi. In particolare con la Sentenza 1 giugno 2016, n. 2326, Sezione VI, ha stabilito che "*L'esigenza di assicurare determinate finalità impone che la perimetrazione della nozione di ente pubblico possa variare sia in relazione ai settori, generali o particolari, che vengono in rilievo, sia in relazione, quando l'ente pubblico è identificato, alla specifica attività che deve svolgere (Conferma della sentenza del T.a.r. Lazio, Roma, sez. III, n. 5613/2013)*".

Al revisore è lasciato quindi il compito prioritario di verificare, nel variegato e complesso insieme delle norme esistenti, che l'ente sottoposto a controllo, abbia inquadrato la propria attività nel corretto ambito normativo di riferimento, individuando la disciplina che regola il singolo ente secondo le caratteristiche proprie dell'ente stesso e in relazione anche alle diverse finalità per le quali è chiamato ad esercitare l'attività di controllo.

1.3 - Il collegio dei revisori dei conti

Come già evidenziato in precedenza l'articolo 19 del Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n. 123, detta le disposizioni generali per la costituzione dei collegi dei revisori dei conti e sindacali disponendo che "*I collegi dei revisori dei conti e sindacali degli enti e organismi pubblici, escluse le società, sono costituiti con la nomina disposta da parte della amministrazione vigilante ovvero mediante deliberazione dei competenti organi degli enti e organismi, ai sensi delle vigenti disposizioni di legge, statutarie e regolamentari.*"

1.3.1 - I requisiti soggettivi dei revisori dei conti

In merito ai requisiti soggettivi necessari per l'esercizio dell'attività di revisore va in primo luogo evidenziato che l'articolo 13, comma 1, lettera h), del Decreto Legislativo 29 ottobre 1999, n. 419, applicabile in linea generale agli enti pubblici nazionali che non svolgono attività di previdenza, prevede che le amministrazioni dello Stato che esercitano la vigilanza sugli enti pubblici promuovano una revisione degli statuti dei medesimi enti che stabilisca, con riferimento alla composizione del collegio dei revisori, che uno dei membri sia in rappresentanza di autorità ministeriale e che gli altri "*siano scelti tra iscritti al registro dei revisori contabili o tra persone in possesso di specifica professionalità*"²⁵.

²⁵ Il registro dei revisori contabili, oggi registro dei revisori legali, è attualmente disciplinato dal Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

È necessario pertanto procedere primariamente ad una distinzione fra i requisiti di professionalità che debbono essere posseduti dai revisori in rappresentanza dell'autorità ministeriale vigilante e i requisiti posseduti dagli altri revisori. Più nel dettaglio va rilevato che tra i soggetti posti in rappresentanza dell'autorità ministeriale possono essere nominati soggetti dipendenti dell'Amministrazione stessa, soggetti dipendenti di altre Amministrazioni e altri soggetti non legati da un rapporto di lavoro subordinato con la Pubblica Amministrazione. L'individuazione dei soggetti dipendenti dall'Amministrazione vigilante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera h), del Decreto Legislativo n. 419 del 1999, può, in alcuni casi²⁶, prescindere dall'iscrizione nel registro dei Revisori, specialmente negli enti di minori dimensioni, fatto salvo ovviamente il possesso delle professionalità necessarie.

Analogamente, non è richiesta l'iscrizione al registro dei revisori legali, per i magistrati della Corte dei Conti chiamati a ricoprire l'incarico di revisore²⁷.

Il requisito dell'iscrizione al registro è invece richiesto obbligatoriamente per tutte le altre categorie di revisori ivi inclusi quelli nominati in rappresentanza dell'autorità ministeriale ma che non operano alle dirette dipendenze dell'Amministrazione stessa.

Fra i requisiti richiesti, in via generale, a tutti coloro che sono chiamati a ricoprire l'incarico di revisore, figura il requisito di indipendenza, previsto dall'articolo 21 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, e finalizzato a garantire che l'incarico di revisore sia svolto con obiettività e integrità, in assenza di situazioni di potenziale conflitto tra revisore e ente soggetto a controllo che potrebbero verificarsi laddove il revisore fosse portatore di interessi diretti o indiretti nello svolgimento dell'incarico.

La verifica della sussistenza di una concreta minaccia per l'indipendenza del revisore va effettuata caso per caso procedendo a una valutazione dei rischi che possano comprometterne l'integrità e l'obiettività quali, ad esempio, l'esistenza di interesse economico, finanziario o di altro genere in rapporto diretto con l'attività svolta dall'ente pubblico oppure l'eccesso di familiarità, fiducia o confidenzialità, tra il revisore e i soggetti che operano nell'ente che potrebbe rendere il revisore stesso eccessivamente influenzabile nell'esercizio dell'attività di vigilanza.

Nel caso in cui il rischio di compromissione dell'indipendenza risulti significativo e non sia possibile procedere ad intraprendere azioni correttive in grado di ridurre tale rischio ad un livello compatibile con lo svolgimento dell'attività di vigilanza, il revisore è chiamato a rifiutare l'incarico o a rinunciarvi.

Le cause di incompatibilità, poste a presidio del requisito dell'indipendenza, sono attualmente individuate dal Decreto del Presidente della Repubblica del 27 febbraio 2003, n. 97, all'articolo 82 che rimanda, tuttavia, alla disciplina civilistica la quale esclude che siano nominabili in qualità di revisori:

- il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado dei componenti dell'organo esecutivo dell'ente e coloro che sono legati all'ente o alle società dallo stesso controllate da un rapporto di lavoro continuativo, sia subordinato che autonomo, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza ai sensi dell'articolo 2399 del Codice Civile;

²⁶ Per i dipendenti del MIUR, ad esempio, per gli incarichi di revisione presso le Istituzioni Scolastiche è previsto l'obbligo di iscrizione al registro dei revisori legali solo per coloro che sono inquadrati nella Seconda Area Funzionale (Decreto Interministeriale n. 44 del 2001).

²⁷ Articolo 19, comma 19, del Decreto Legge n. 98 del 2011 convertito, con modificazione, nella Legge n. 111 del 15 luglio 2011.

- gli interdetti, gli inabilitati, i falliti e coloro che sono stati condannati a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità di esercitare uffici direttivi ai sensi dell'articolo 2382 del Codice Civile;
- i componenti dell'organo esecutivo dell'ente o delle società dallo stesso controllate, nonché il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado del predetto organo.

La causa di incompatibilità è disciplinata dalla norma in quanto il suo verificarsi può impedire al revisore di svolgere le attività di controllo con la dovuta adeguatezza stante il venir meno delle condizioni di serenità necessarie. Ulteriori cause di incompatibilità possono essere stabilite da norme particolari di natura regolamentare e dagli statuti degli stessi enti controllati.

La preesistenza di cause di incompatibilità alla nomina ha come conseguenza l'ineleggibilità al ruolo di revisore. Qualora invece tali incompatibilità sopraggiungano in un momento successivo alla stessa nomina, la fattispecie che si configura è quella della decadenza.

Si segnala infine che ai sensi dell'articolo 1, comma 2, lettera h), del Decreto Legislativo 8 aprile 2013, n. 39, "Disposizioni in materia di inconfiribilità e incompatibilità di incarichi presso le pubbliche amministrazioni e presso gli enti privati in controllo pubblico, a norma dell'articolo 1, commi 49 e 50, della Legge 6 novembre 2012, n. 190", emanata dal legislatore ai fini del conferimento di incarichi dirigenziali e di responsabilità amministrativa di vertice nelle pubbliche amministrazioni, negli enti pubblici e negli enti di diritto privato in controllo pubblico, si intende "*per «incompatibilità», l'obbligo per il soggetto cui viene conferito l'incarico di scegliere, a pena di decadenza, entro il termine perentorio di quindici giorni, tra la permanenza nell'incarico e l'assunzione e lo svolgimento di incarichi e cariche in enti di diritto privato regolati o finanziati dalla pubblica amministrazione che conferisce l'incarico, lo svolgimento di attività professionali ovvero l'assunzione della carica di componente di organi di indirizzo politico*".

L'iter di attribuzione dell'incarico al revisore prevede l'atto di nomina o designazione e la successiva accettazione da parte del revisore stesso. Il procedimento di assegnazione è tuttavia soggetto alle differenze esistenti nella natura dei vari enti, a seconda che siano enti a base associativa o enti di tipo istituzionale.

Negli enti a base associativa la nomina avviene attraverso un atto di deliberazione dell'assemblea. Il rappresentante del Ministero dell'economia e finanze e il rappresentante dell'amministrazione vigilante sono solamente designati e spetta all'ente procedere alla formalizzazione della nomina con proprio atto. Negli enti aventi natura istituzionale invece la nomina dei revisori è effettuata direttamente dall'amministrazione vigilante con atto proprio, generalmente tramite un decreto ministeriale, con designazione effettuata e comunicata per tempo dagli altri enti titolari del potere di individuare un proprio rappresentante all'amministrazione vigilante competente ad emanare l'atto di nomina.

Successivamente al provvedimento di nomina i revisori dovranno riunirsi al fine di formalizzare l'insediamento dell'organo. Tale prima riunione consente di accertare la regolarità complessiva della procedura di nomina e di prendere cognizione della struttura amministrativa e contabile dell'ente.

In particolare, nella verifica di insediamento²⁸, il collegio dovrà dapprima verificare che i componenti siano in possesso dei requisiti professionali previsti dalla legge, nonché accertarsi dell'inesistenza di eventuali incompatibilità o di possibili situazioni potenzialmente rilevanti per la valutazione dei profili di indipendenza. A tali fini, i singoli interessati saranno tenuti a esplicitare il possesso dei requisiti professionali richiesti e l'inesistenza di eventuali cause di incompatibilità. Inoltre il collegio dovrà procedere alla nomina del proprio presidente, qualora tale carica non sia già attribuita ad uno specifico componente da una particolare disposizione normativa, statutaria o regolamentare.

1.3.2 - I requisiti specifici richiesti per i revisori dei conti del Ministero dell'economia e delle finanze

Ai sensi dell'articolo 16 della Legge del 31 Dicembre 2009, n. 196, *"al fine di dare attuazione alle prioritarie esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica [...] ove non già prevista dalla normativa vigente, è assicurata la presenza di un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze nei collegi di revisione o sindacali delle amministrazioni pubbliche, con esclusione degli enti e organismi pubblici territoriali e, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 3-ter, comma 3, del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, degli enti ed organismi da questi ultimi vigilati, fermo restando il numero dei revisori e dei componenti del collegio"*²⁹.

Tale previsione, garantendo la presenza di un rappresentante del Ministero dell'economia e finanze nell'ampio novero delle amministrazioni pubbliche diverse da quelle territoriali³⁰ o da quelle regolate da norme specifiche³¹, attribuisce al revisore o sindaco incaricato dal MEF un ruolo simile a quello di presidio "istituzionale" dell'attività di monitoraggio della finanza pubblica in grado di garantire l'acquisizione delle informazioni e l'attendibilità dei dati sull'andamento della gestione degli enti e organismi controllati³².

A tale scopo il legislatore ha disposto la costituzione di un elenco di soggetti in possesso dei requisiti necessari, stabilendo con l'emanazione dell'articolo 10, comma 19, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazione, nella Legge del 15 luglio 2011, n. 111, che *"Al fine di potenziare l'attività di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze nei collegi di revisione o sindacali delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e delle autorità indipendenti, sono scelti tra gli iscritti in un elenco, tenuto dal predetto Ministero, in possesso di requisiti*

²⁸ Per ulteriori approfondimenti in merito alla seduta di insediamento si rimanda al Capitolo II, Le verifiche amministrativo-contabili, paragrafo 2, Insediamento del collegio dei revisori dei conti.

²⁹ Ai sensi del medesimo articolo i collegi così costituiti debbono "riferire, nei verbali relativi alle verifiche effettuate, circa l'osservanza degli adempimenti previsti dalla presente legge e da direttive emanate dalle amministrazioni vigilanti."

³⁰ Enti regolati in base a norme di settore alle quali si rimanda.

³¹ Enti regolati dal Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 ed enti e organismi da questi ultimi vigilati. Nel caso in specie l'articolo 3-ter, comma 3, già contiene la previsione del rappresentante del Ministero dell'Economia e Finanze nella parte in cui stabilisce che: *"Il collegio sindacale dura in carica tre anni ed è composto da tre membri, di cui uno designato dal presidente della giunta regionale, uno dal Ministro dell'economia e delle finanze e uno dal Ministro della salute. I componenti del collegio sindacale sono scelti tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero di grazia e giustizia, ovvero tra i funzionari del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica che abbiano esercitato per almeno tre anni le funzioni di revisori dei conti o di componenti dei collegi sindacali"*.

³² A conferma del ruolo che è chiamato a svolgere, al revisore è attribuito il compito di inviare tempestivamente, ai sensi dell'articolo 22 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, copia dei verbali delle verifiche eseguite, unitamente alle situazioni contabili ed ai bilanci, al fine di consentire al proprio Dicastero, per il tramite della Ragioneria generale dello Stato (Ispettorato generale di Finanza) di svolgere, con la necessaria tempestività, gli interventi di propria competenza. La presenza del rappresentante del MEF assicura così l'acquisizione di dati ed informazioni anche sugli aspetti gestionali degli enti ed organismi pubblici e del loro evolversi. Si veda, in tal senso, più diffusamente il capitolo II, sulle verifiche Amministrativo-contabili, al paragrafo concernente le verbalizzazioni delle attività di verifica.

*professionali stabiliti con decreto di natura non regolamentare adeguati per l'espletamento dell'incarico*³³”.

In applicazione della suesposta norma è stato emanato il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 20 febbraio 2012, che individua i requisiti professionali necessari per l'iscrizione nell'elenco su menzionato³⁴.

Appare utile rilevare, tuttavia, che più recentemente, nel Piano Triennale della prevenzione della corruzione del Ministero dell'economia e delle finanze 2014-2016, nella categoria "attribuzione incarichi" definiti nell'ambito dei processi di designazione e nomina di revisori e sindaci degli enti vigilati dal MEF, si è resa evidenza, mediante esplicita raccomandazione, della necessità di integrare la disciplina in vigore specificando ulteriormente i criteri per la scelta dei soggetti designati, nell'ambito dell'elenco di cui al DM 20 febbraio 2012. Pertanto, in esecuzione della suddetta raccomandazione è stata emanata, in data 5 agosto 2016, la Direttiva del Ministro dell'economia e delle finanze, concernente le "linee guida in materia di designazione e nomina su proposta del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato relative agli incarichi di revisione e sindacali".

Tale Direttiva contiene, in sintesi, le seguenti indicazioni:

- Principi generali
- Criteri generali di assegnazione degli incarichi
- Criteri di valutazione nell'individuazione dei soggetti incaricati
- Criteri relativi alla durata degli incarichi e cause di decadenza
- Limiti previsti per il conferimento degli incarichi, anche in relazione alla posizione del personale con rapporto di lavoro a tempo parziale

In merito alla definizione dei principi generali, la Direttiva stabilisce che le proposte per il conferimento degli incarichi sono formulate dal Ragioniere Generale dello Stato, previa verifica dell'insussistenza delle cause di incompatibilità, di diritto e di fatto, e di situazioni di conflitto, anche potenziale, di interesse, ai sensi della normativa vigente.

³³ L'articolo testualmente recita: " *Al fine di potenziare l'attività di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze nei collegi di revisione o sindacali delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e delle autorità indipendenti, sono scelti tra gli iscritti in un elenco, tenuto dal predetto Ministero, in possesso di requisiti professionali stabiliti con decreto di natura non regolamentare adeguati per l'espletamento dell'incarico. In sede di prima applicazione, sono iscritti nell'elenco i soggetti che svolgono funzioni dirigenziali, o di pari livello, presso il predetto Ministero, ed i soggetti equiparati, nonché i dipendenti del Ministero che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, ricoprono incarichi di componente presso collegi di cui al presente comma; i soggetti anzidetti ed i magistrati della Corte dei conti possono, comunque, far parte dei collegi di revisione o sindacali delle pubbliche amministrazioni, anche se non iscritti nel registro di cui all'articolo 6 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.*"

³⁴ Le modalità di iscrizione e i requisiti necessari sono indicati nella Circolare n. 8 del 15 febbraio 2013 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale di Finanza Ufficio III. In particolare possono essere iscritti nell'elenco:

- a. I soggetti che svolgono funzioni dirigenziali, o di pari livello, ed i soggetti equiparati, presso il Ministero dell'economia e delle finanze e le strutture del Ministero medesimo;
- b. I dipendenti in servizio presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, appartenenti alla terza area funzionale da almeno tre anni, in possesso di laurea, conseguita al compimento di un ciclo di studi della durata minima triennale, in materie economiche, aziendali o giuridiche esclusa ogni forma di equipollenza;
- c. I dipendenti in servizio presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, appartenenti alla terza area funzionale da almeno cinque anni, in possesso di adeguata professionalità economica aziendalistica, amministrativo-contabile o giuridica, dimostrata nell'espletamento della propria attività di servizio e i dipendenti in servizio, da almeno tre anni, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, iscritti nel registro dei revisori di cui al Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
- d. I dipendenti del Ministero dell'economia e delle finanze che svolgevano incarichi sindacali o di revisione negli enti di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e nelle autorità indipendenti alla data del 6 luglio 2011, o che abbiano svolto tali incarichi per un periodo di almeno tre anni anche anteriormente a tale data.

A riguardo dei criteri generali di assegnazione, la Direttiva stabilisce che le proposte di designazione e nomina sono formulate in considerazione dei criteri di adeguata conoscenza tecnico-specialistica posseduta dal potenziale revisore in materia di contabilità pubblica, economico aziendale e controllo amministrativo contabile, appropriata capacità ed esperienza professionale in relazione all'incarico da ricoprire, esigenza di rotazione degli incarichi e grado di complessità dell'attività di controllo.

Relativamente, invece, ai criteri di valutazione nell'individuazione dei soggetti incaricati la Direttiva chiarisce che, complessivamente, si debba tener conto della competenza nello svolgimento dei compiti istituzionali d'ufficio nel rispetto dei principi di integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, della qualifica rivestita e dell'anzianità di servizio maturata, dell'iscrizione (eventuale) nel registro dei revisori legali, dell'esperienza maturata in relazione ad (eventuali) precedenti incarichi svolti presso enti e organismi pubblici e privati, del possesso di titoli accademici e di abilitazione professionale afferenti l'attività di revisione e di controllo amministrativo-contabile, della frequenza di corsi di formazione specialistica qualificati per l'acquisizione di speciali competenze in relazione a specifiche tipologia di enti e organismi pubblici e privati e della partecipazione ad iniziative di aggiornamento professionale in materia di revisione amministrativo contabile curate dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

In relazione alla durata degli incarichi la Direttiva riconosce come criterio generale il conferimento degli incarichi triennali³⁵. La Direttiva stabilisce, altresì, che non possono essere rinnovati o conferiti incarichi nei dodici mesi precedenti a quello del collocamento a riposo. Infine, si ribadisce l'obbligo, per il revisore, in caso di sopravvenuta causa di incompatibilità o potenziale conflitto, di darne immediata comunicazione all'Ufficio competente.

A riguardo dei limiti posti alla copertura degli incarichi, la nuova Direttiva stabilisce poi che non potranno essere ricoperti complessivamente più di tre incarichi, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di incarichi conferiti ovvero autorizzati dall'Amministrazione³⁶.

Infine la Direttiva contiene la previsione che le linee guida, così definite, si applichino, in quanto compatibili, anche alle designazioni e alle nomine su proposta degli altri Dipartimenti del Ministero dell'economia e delle finanze.

In merito agli incarichi di revisione attribuiti, in propria rappresentanza, dal Ministero dell'economia e finanze ai propri dipendenti presso enti/società/organismi, giova rilevare che le recenti modifiche apportate alla legislazione volta al contenimento della spesa pubblica, con particolare riferimento alla riduzione delle spese di missione, hanno imposto il riesame della disciplina in materia di assenze per l'espletamento di incarichi istituzionali³⁷.

Si coglie l'occasione per ricordare che lo svolgimento di tali incarichi non deve in ogni caso recare pregiudizio all'assolvimento dei correnti compiti d'ufficio che devono essere espletati con un impegno tale da poter assicurare di non arrecare nocimento alle ordinarie prestazioni di servizio. Lo svolgimento delle missioni, soprattutto di quelle in deroga ai limiti stabiliti, dovrà essere limitato ai soli casi tassativamente indicati e

³⁵ Al fine di assicurare una necessaria rotazione negli incarichi, nel caso in cui la durata del mandato sia uguale od inferiore ad un triennio, il rinnovo del medesimo può essere concesso per una sola volta; nel caso in cui la durata del mandato sia superiore al triennio, la durata complessiva del primo e del secondo mandato non potrà superare comunque il limite di sei anni. La possibilità di rinnovo sarà comunque valutata sulla base delle vigenti previsioni regolamentari e statutarie e del grado di complessità dell'incarico.

³⁶ La Direttiva stabilisce, più nel dettaglio, quali sono gli incarichi che non concorrono al raggiungimento del limite di cui sopra.

³⁷ A tal fine si veda la Circolare n. 31 dell'8 luglio 2013.

autorizzato previo accertamento della sussistenza delle previste motivazioni³⁸. Si richiama pertanto la necessità che le assenze siano programmate, concordate e autorizzate con largo anticipo (almeno una settimana prima, salvo convocazioni inattese ed urgenti).³⁹ per consentire di valutarne per tempo l'impatto sul corretto assolvimento dei compiti di ufficio.

I dipendenti che hanno assunto gli incarichi conferiti dal MEF sono tenuti, anche attraverso l'efficace utilizzo delle nuove tecniche di comunicazione, a limitare le presenze fisiche presso gli enti/società/organismi sottoposti a controllo, allo stretto indispensabile, fermo restando, ovviamente, il corretto assolvimento degli obblighi previsti per la verifica della regolarità amministrativo contabile. I dipendenti incaricati sono chiamati, inoltre, a contenere gli oneri connessi allo svolgimento della missione (spese di vitto, alloggio e trasporto) conformandosi a quanto previsto dalla normativa vigente e in ogni caso ai principi di economicità e di diligenza. È importante sottolineare, infine, come la durata delle visite sindacali e l'assiduità delle stesse non possa prescindere dalla complessità dell'ente/società/organismo soggetto al controllo⁴⁰.

1.3.3 - Composizione e funzionamento

La composizione del collegio dei revisori è, in via generale, definita dall'articolo 6, comma 5, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, che prevede che il collegio sia costituito da un numero di revisori pari a tre componenti⁴¹. Il modello ordinario prevede quindi la presenza di tre componenti, fra i quali uno con funzione di presidente e un numero di revisori supplenti variabile in base alle previsioni statutarie o alle normative specifiche.⁴² Al presidente è riconosciuta

³⁸ La Circolare n. 31 del 2013, in sintesi evidenzia che, per la giustificazione delle assenze orarie relative allo svolgimento delle missioni per incarichi istituzionali, sono stati istituiti due appositi codici (INES e INEA) da utilizzare nelle rilevazioni effettuate dall'applicativo Spring (in uso ai dipendenti MEF). In modo particolare l'utilizzo del codice INES è inerente alle missioni per incarichi conferiti al di fuori della provincia nella quale è posta la sede presso cui presta servizio il dipendente incaricato. L'utilizzo del codice INEA è invece previsto per gli incarichi all'interno della provincia in cui è situata la sede di servizio del dipendente.

³⁹ Si segnala che tutte le richieste di missione per lo svolgimento di incarichi istituzionali sono soggette a parere, non vincolante, da parte del dirigente responsabile (tramite accesso al cruscotto dal link indicato dalla email inviata in automatico dall'applicativo Spring) e nel caso particolare in cui tale richiesta, qualora ricorrano i presupposti indicati nella presente circolare, superi i limiti consentiti, dovrà essere fornita, da parte dello stesso dirigente, formale autorizzazione allo svolgimento dell'incarico (attraverso l'accesso al cruscotto dal link indicato nella email di autorizzazione predisposta automaticamente dall'applicativo Spring).

⁴⁰ La Circolare n. 31 già citata specifica, in riferimento agli incarichi svolti presso gli ambiti Territoriali Scolastici, che, il processo di riorganizzazione avviato a seguito dell'emanazione del D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 135, (articolo 6, comma 20), pur incidendo sul numero complessivo degli ambiti scolastici da sottoporre a verifica (costituiti ora da non meno di quattro istituzioni scolastiche), non ha comportato modificazione nei limiti già previsti per le missioni istituzionali. Restano pertanto confermati i limiti, già esplicitati nella Circolare n. 29 del 20 ottobre 2005, di due giornate lavorative di assenza a visita (più l'eventuale assenza oraria per parte del giorno precedente o successivo per consentire il raggiungimento della sede del plesso scolastico ovvero della sede di servizio – da giustificare mediante apposita timbratura con codici INES o INEA) per un totale annuo di visite uguale a tre. È peraltro venuta meno la deroga generalizzata al limite delle visite contenuta nella citata circolare n. 29 "nel caso in cui l'ambito comprenda più di tre istituzioni scolastiche", ma saranno consentite deroghe a tali limiti (in via eccezionale e previa autorizzazione del Dirigente dell'Ufficio) in considerazione della composizione degli ambiti territoriali scolastici (uguale o superiore a 5 istituzioni scolastiche) e di particolari e motivate necessità di approfondimento legate a criticità della gestione da riferire al Dirigente dell'Ufficio. Per maggiori approfondimenti si rimanda alla citata circolare.

⁴¹ Articolo 6 comma 5: [...] tutti gli enti pubblici, anche economici, e gli organismi pubblici, anche con personalità giuridica di diritto privato, provvedono all'adeguamento dei rispettivi statuti al fine di assicurare che[...] gli organi di amministrazione e quelli di controllo, ove non già costituiti in forma monocratica, nonché il collegio dei revisori, siano costituiti da un numero non superiore, rispettivamente, a cinque e a tre componenti. In ogni caso, le Amministrazioni vigilanti provvedono all'adeguamento della relativa disciplina di organizzazione, mediante i regolamenti di cui all'articolo 2, comma 634, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, con riferimento a tutti gli enti ed organismi pubblici rispettivamente vigilati, al fine di apportare gli adeguamenti previsti ai sensi del presente comma. [...] Agli enti previdenziali nazionali si applica comunque quanto previsto dall'articolo 7, comma 6.

⁴² Ordinariamente il numero dei membri supplenti è pari a due.

ordinariamente una funzione organizzativa e di coordinamento dell'attività collegiale ma in posizione di sostanziale parità decisionale; l'organo collegiale esprime decisioni in forma unitaria, tendenzialmente all'unanimità o, nel caso di divergenza, a maggioranza. Nel suo ruolo di impulso e coordinamento il presidente convoca le riunioni del collegio, intrattiene i rapporti istituzionali con gli organi dell'ente, riceve la corrispondenza indirizzata al collegio, vigila sulla conservazione dei documenti collegiali, dà riscontro alle richieste delle amministrazioni vigilanti, provvede alla predisposizione della programmazione dell'attività dell'organo ed invia segnalazioni o denunce alla procura regionale della Corte dei Conti. Le modalità di attribuzione del ruolo del presidente sono normalmente stabilite dalla normativa o dallo statuto dell'ente anche se, in alcuni casi, il Presidente è eletto in seno allo stesso collegio.

Accanto a tale modello, che possiamo definire ordinario, possono tuttavia rinvenirsi ulteriori ipotesi di composizione. In particolare esiste la possibilità che l'organo di controllo si costituisca, secondo previsioni legislative, in forma monocratica⁴³ oppure in forma congiunta qualora lo preveda la legge⁴⁴.

A riguardo delle modalità di funzionamento del collegio giova ricordare che per la valida costituzione del collegio è richiesto che alla riunione siano presenti la maggioranza dei componenti effettivi. Le deliberazioni del collegio validamente costituito dovranno essere assunte a maggioranza assoluta dei presenti.

Giova rilevare che le eventuali posizioni divergenti assunte dai revisori nell'espletamento delle funzioni proprie, potranno essere ricomposte tenendo conto del potere individualmente attribuito, a ciascuno di essi, dall'articolo 20 comma 7 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 ai sensi del quale *"I componenti del collegio dei revisori e sindacale possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente"*. In virtù di tale norma è data facoltà al revisore stesso di riesaminare e procedere ad attività di verifica eventualmente sugli stessi atti e documenti già esaminati dagli altri componenti del collegio⁴⁵. L'eventuale dissenso, qualora non ricomposto, dovrà essere adeguatamente motivato e supportato anche sotto il profilo documentale mediante l'annotazione a verbale. Il dissenso non motivato, infatti, (e a maggior ragione l'astensione) non esime il revisore dall'assunzione di responsabilità amministrativa conseguente alle decisioni assunte dal collegio.

Infine, nel caso in cui, per temporanea assenza di uno dei componenti, alla riunione del Collegio risultino presenti solamente due revisori in posizione divergente rispetto all'esito delle verifiche effettuate, tale per cui non sia possibile giungere alla formazione di una decisione di maggioranza sul punto in questione, sarà opportuno rinviare ad altra seduta la decisione in oggetto, in modo da garantire che l'esito finale sia comunque condiviso dalla maggioranza del collegio⁴⁶.

⁴³ L'organo monocratico prevede la presenza di un revisore unico ma tale configurazione si rinviene piuttosto raramente fra gli enti pubblici non economici.

⁴⁴ Nel caso dell'organo di controllo in forma congiunta la norma prevede l'esistenza di due revisori dei conti posti in posizione di parità ed entrambi dotati dei medesimi poteri. È il caso delle Istituzioni scolastiche statali disciplinate dall'articolo 1, comma 616, della Legge del 27 dicembre 2006 n. 296 e delle Istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica-AFAM disciplinate dall'articolo 4 comma 71 della Legge 21 dicembre 1999 n. 508. Entrambe le norme stabiliscono, appunto, che il riscontro di regolarità amministrativa e contabile è effettuato da due revisori dei conti.

⁴⁵ Al riguardo va segnalato che, nel caso delle Istituzioni Scolastiche, proprio al fine di agevolare la ricomposizione di eventuali divergenze in seno all'organo di revisione, l'amministrazione vigilante (MIUR) ha elaborato una raccolta di istruzioni per la risoluzione delle problematiche di maggior rilievo.

⁴⁶ Nel caso di organo congiunto, qualora si verifichi l'assenza di uno dei due revisori, il parere relativo al bilancio di previsione o al consuntivo dovrà necessariamente essere formulato dall'unico revisore presente. Resta in carico all'altro revisore, ovviamente, l'onere della comunicazione delle ragioni dell'assenza. Le medesime riflessioni valgono per le altre attività di controllo di regolarità amministrativo-contabile quali, ad esempio, le verifiche di cassa.

Infine va segnalato che la promozione dell'azione di responsabilità, la segnalazione e la denuncia alla Procura regionale della Corte dei conti possono essere esercitati singolarmente da ciascun revisore.

1.3.4 - Compiti del collegio

Una delle più importanti novità introdotte dal Decreto Legislativo n. 123 del 2011 è quella di aver definito in modo puntuale e dettagliato i compiti spettanti ai collegi dei conti e sindacali, in analogia a quanto previsto dal Codice Civile in materia di doveri del collegio sindacale.

In precedenza, infatti, non vi era una norma di carattere generale che fissava il contenuto dell'attività dell'organo di revisione, ma i compiti di tali organi venivano disciplinati dalle normative di settore o dagli statuti degli enti pubblici in cui i revisori dei conti prestavano la loro attività.

Attualmente invece l'articolo 20 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, colmando tale vuoto normativo, elenca dettagliatamente i compiti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti e organismi pubblici. In particolare, agli organi di controllo è richiesto di:

- a) *vigilare sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari e statutarie; provvedere agli altri compiti ad essi demandati dalla normativa vigente, compreso il monitoraggio della spesa pubblica.*
- b) *verificare la corrispondenza dei dati riportati nel conto consuntivo o bilancio d'esercizio con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuta nel corso della gestione;*
- c) *verificare la loro corretta esposizione in bilancio, l'esistenza delle attività e passività e l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati;*
- d) *effettuare le analisi necessarie e acquisire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, acquisire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento affinché venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio;*
- e) *vigilare sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e il rispetto dei principi di corretta amministrazione;*
- f) *verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione e l'impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio;*
- g) *esprimere il parere in ordine all'approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio da parte degli organi a ciò deputati sulla base degli specifici ordinamenti dei singoli enti;*
- h) *effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia;*
- i) *effettuare il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori.*

- j) *esaminare gli schemi dei bilanci preventivi, le variazioni ai bilanci preventivi, le delibere di accertamento dei residui, il conto consuntivo o bilancio d'esercizio e redigono un'apposita relazione da allegare ai predetti schemi, nella quale sono sintetizzati anche i risultati del controllo svolto durante l'esercizio.*

Il contenuto dei compiti sopraelencati, attiene alle due fondamentali attività di controllo amministrativo e controllo contabile di cui si è già trattato più diffusamente nel paragrafo primo.

In merito alla vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione va evidenziato che tali specifici compiti sono stati mutuati dalla disciplina civilistica del collegio sindacale delle società. Per tale ragione, al fine di individuare il contenuto di tali attività si può fare riferimento a quanto previsto nelle norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. In particolare, secondo tali norme, la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa implica la verifica che l'assetto organizzativo sia conforme alle dimensioni dell'ente pubblico, che vi sia un organigramma con chiara identificazione delle linee di responsabilità, che l'assetto organizzativo sia formato da persone con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate e che vi siano direttive e procedure organizzative documentate. Tale valutazione va fatta sia all'inizio del mandato sia successivamente; per l'utile svolgimento della stessa, il collegio dei revisori si avvale delle informazioni acquisite dai responsabili dell'ente, nonché di quelle provenienti dagli organismi di controllo interno e esterno, attraverso l'esame delle relazioni e mediante incontri periodici.

La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione si sostanzia, invece, nel verificare la conformità delle scelte di gestione ai generali criteri di razionalità economica. In particolare, secondo le norme di comportamento richiamate, i revisori devono accertare, sulla base delle informazioni ricevute, che l'organo decisionale non compia operazioni:

- estranee all'oggetto sociale o allo statuto e in ogni caso incompatibili con gli obiettivi previsti per l'ente pubblico;
- in cui un amministratore abbia un interesse proprio o per conto di terzi;
- manifestamente imprudenti o azzardate e palesemente idonee a pregiudicare l'integrità del patrimonio dell'ente;

Tra gli altri compiti affidati al collegio dei revisori dal predetto articolo 20 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, meritano di essere evidenziati quello relativo alla verifica in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e quello relativo al controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio, compiti questi tipici dell'attività di controllo dei revisori presso gli enti pubblici e che, invece, non attengono alla normativa che disciplina i doveri del collegio sindacale di tipo civilistico.

In ordine alla verifica della stabilità dell'equilibrio di bilancio, esso è strettamente connesso alla regola generale dell'equilibrio di bilancio sancito dal novellato articolo 81 della Costituzione. In particolare, per quanto riguarda le amministrazioni pubbliche non territoriali il principio dell'equilibrio dei bilanci è definito, per gli enti che operano in contabilità finanziaria, sia in fase previsionale che di rendicontazione, come il conseguimento di un saldo non negativo in termini di cassa e di competenza fra le entrate finali e le spese finali, tenendo conto che ai fini della determinazione del saldo, può essere utilizzato l'avanzo di amministrazione, " *nella misura di quanto effettivamente realizzato,*

solo successivamente all'approvazione del rendiconto e comunque nel rispetto di eventuali condizioni e limiti previsti dalla legge dello Stato". In merito, invece, ai bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali che adottano esclusivamente la contabilità economico-patrimoniale, i parametri in base ai quali enti si devono considerare in equilibrio saranno definiti con apposita legge dello Stato.

Con riferimento alla certificazione della compatibilità finanziaria degli oneri derivanti dalla contrattazione integrativa⁴⁷ con le risorse a bilancio, va evidenziato che tale compito non costituisce una novità per il revisore pubblico, in quanto lo stesso era stato già espressamente previsto dall'articolo 40 bis del Decreto Legislativo n. 165 del 2001. Nell'ambito di tale controllo, i revisori, oltre alla predetta verifica finanziaria, dovranno anche attestare che le pattuizioni formalizzate nei contratti integrativi siano conformi alla normativa vigente.

Un ulteriore importante compito del Collegio dei revisori è, come già accennato, quello - previsto in numerosi ordinamenti e pure richiamato dal Decreto Legislativo n. 123 del 2011 (art. 20, comma 6) - di assistere alle riunioni del Consiglio di amministrazione e, se previsti, di altri eventuali organi collegiali.

I revisori, ove presenti alle riunioni dei predetti organi, dovranno con puntualità e discrezione far conoscere il proprio avviso quando ciò appare necessario ed opportuno ovvero perché richiesto dallo stesso organo deliberante, con ciò realizzando l'opportuna opera di collaborazione tanto utile ai fini dei controlli successivi. È buona norma, poi, accertarsi che gli interventi siano stati fedelmente trascritti nel verbale dell'adunanza.

Quanto sopra atteso riveste particolare importanza in quanto eventuali responsabilità connesse alle deliberazioni assunte dagli amministratori si estendono anche ai revisori dei conti che presenti alla riunione non abbiano fatto rilevare il loro dissenso debitamente motivato, immediatamente o successivamente in sede di riunione del Collegio dei revisori (è infatti comunque possibile esprimere riserve, soprattutto in presenza di argomenti complessi, rinviando gli approfondimenti necessari in sede di riunione del Collegio dei revisori)⁴⁸.

1.3.5 - Cause di cessazione

La cessazione dall'incarico del revisore può avvenire, oltre che a seguito di decadenza ordinaria (ossia per effetto di una causa di incompatibilità sopravvenuta) e di decesso del revisore, anche per effetto della c.d. "decadenza sanzionatoria", nonché per rinuncia volontaria all'incarico di revisore o in caso di sua sostituzione da parte dell'amministrazione che lo ha designato.

⁴⁷ Per maggiori approfondimenti si veda il Capitolo VII Aspetti inerenti la gestione del personale paragrafo 3 I controlli sulla contrattazione integrativa

⁴⁸ Sulla questione delle responsabilità dei revisori, nel far rinvio all'apposito capitolo del presente lavoro (Cap. VIII Cenni sul regime di responsabilità dei revisori), in particolare per coloro che assistono alle sedute del Consiglio di amministrazione dell'Ente giova richiamare la Determinazione n. 26/1993 della Corte dei Conti nella quale si evidenzia che tale obbligo, ove prescritto, non può avere finalità meramente conoscitiva, ma è strumentale all'esercizio da parte dei revisori dei propri poteri-doveri di controllo. Nella predetta determinazione viene richiamato il parere n. 1136 del 1982 della Sez. II del Consiglio di Stato, secondo il quale la presenza dei revisori alle adunanze degli organi di amministrazione si configura, da un lato, come attività di controllo concomitante (si veda quanto già detto al paragrafo 1 inerente al controllo di regolarità amministrativa e contabile) e, dall'altro essi rispondono solidalmente con gli amministratori per fatti od omissioni di questi quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità con la carica rivestita. Pertanto il dovere dei revisori è quello di manifestare agli amministratori "non importa se immediatamente o successivamente" il loro parere su quanto deliberato e di darne notizia al Ministero vigilante. L'adempimento di tali incombenze rende, in ogni caso, il revisore esente da responsabilità.

La decadenza sanzionatoria è la fattispecie prevista dal Codice Civile per i sindaci delle società, in base alla quale il sindaco decade automaticamente dall'incarico per effetto della sua mancata partecipazione, senza giustificato motivo, ad almeno due riunioni del collegio sindacale nello stesso esercizio (articolo 2404 del secondo comma), ovvero a un'assemblea sociale oppure a due riunioni consecutive del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo (articolo 2405 del secondo comma).

In proposito, per quanto attiene ai revisori dei conti degli enti pubblici, la disposizione normativa di cui all'articolo 20, comma 6, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, prevede che alle sedute degli organi di amministrazione attiva assista almeno un componente del collegio dei revisori o sindacale. Pertanto la richiamata disposizione induce a ritenere che non sia applicabile automaticamente l'istituto della decadenza sanzionatoria, a meno che essa non sia prevista da una specifica disposizione statutaria o normativa. Va rilevato, purtuttavia, che la reiterata mancata partecipazione alle riunioni del collegio, senza giustificato motivo, da parte del revisore dei conti potrebbe indurre l'amministrazione vigilante ad adottare gli opportuni provvedimenti. Fra questi, nei casi più gravi, l'amministrazione potrebbe decidere la sostituzione del predetto revisore per inosservanza dei suoi doveri.

Dal punto di vista pratico, il revisore che non può partecipare alla riunione del collegio dovrà, al fine di evitare di incorrere in un'assenza ingiustificata, comunicare preventivamente al Presidente i motivi che gli impediscono di prendere parte alla riunione. Il collegio, poi, può esprimersi sull'idoneità della giustificazione addotta ed, in caso di valutazione positiva, potrà considerare detta assenza giustificata, dandone atto nel verbale.

Resta inteso che, in mancanza di tale indicazione nel verbale, l'assenza è da ritenersi ingiustificata.

Un'altra causa di cessazione dell'incarico è, come detto, quella derivante dalla rinuncia volontaria del revisore dall'incarico per dimissioni. In tal caso, essendo necessaria una manifestazione esplicita da parte del revisore che intenda rinunciare all'incarico, la rinuncia non può che essere formulata per iscritto, precisando che la stessa va indirizzata, oltre che all'amministrazione che ha preceduto alla nomina e all'ente controllato, al Presidente del collegio, ovvero, qualora il soggetto dimissionario sia il Presidente stesso, agli altri componenti.

Per quanto riguarda la decorrenza delle dimissioni, è dibattuto se le stesse abbiano efficacia immediata ovvero decorrano solo con la sostituzione del revisore dimissionario. In proposito, nell'ottica di garantire la continuità funzionale dell'organo di controllo assicurando allo stesso tempo la rappresentanza dell'Amministrazione competente, si ritiene che le dimissioni decorrano solo a seguito dell'avvenuta sostituzione del revisore che ha rinunciato all'incarico. Tuttavia, nel caso in cui il collegio sia composto anche da membri supplenti, lo statuto dell'ente potrebbe prevedere il subentro automatico dei revisori supplenti in sostituzione del revisore dimissionario rendendo, in tal modo, la rinuncia all'incarico immediatamente efficace. Anche nel caso di subentro automatico del revisore supplente va garantita, in ogni caso, la rappresentanza dell'Amministrazione competente⁴⁹.

Infine, per quanto riguarda la revoca dell'incarico, va precisato che la stessa opera in maniera diversa rispetto a quanto previsto dalla normativa civilistica per il collegio

⁴⁹ La rappresentanza del Ministero dell'economia e delle finanze nei collegi di revisione o sindacali delle amministrazioni pubbliche deve essere in ogni caso assicurata in considerazione delle disposizioni normative dettate dall'articolo 16 della Legge n. 196 del 2009.

sindacale delle società. In tale caso, infatti, è applicabile l'articolo 2400, comma 2, del Codice Civile, che prevede che la revoca dalla carica di componente del collegio sindacale può intervenire solo per giusta causa e deve essere approvata con decreto del Tribunale, sentito l'interessato.

Diversamente, nel caso dei collegi dei revisori presso enti e organismi pubblici, si ritiene che la revoca possa essere adottata, con apposito provvedimento motivato da parte dell'amministrazione statale che ha proceduto alla nomina o che ha effettuato la designazione, in presenza di particolari circostanze che rendano impossibile la prosecuzione dell'incarico. Con il medesimo provvedimento si dovrà anche provvedere alla sostituzione del revisore revocato dall'incarico.

1.3.6 - Istituto della prorogatio e collegio straordinario

I revisori possono cessare dall'incarico anche per effetto della scadenza del loro mandato. In tale caso, qualora si verifichi un ritardo nella nomina dei componenti del nuovo collegio di revisione, il legislatore ha previsto l'istituto della *prorogatio* che, tuttavia, negli enti ed organismi pubblici opera diversamente rispetto a quanto previsto dal Codice Civile per il collegio sindacale delle società di capitali.

Infatti, l'articolo 2400 del Codice Civile, al fine di garantire la continuità del funzionamento dell'organo di controllo, stabilisce che i sindaci che cessano dall'ufficio per scadenza del termine rimangono in carica fino a quando il nuovo collegio sindacale non è stato ricostituito.

Diversamente, invece, negli enti e organismi pubblici, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del Decreto Legge 16 maggio 1994, n. 293, convertito dalla Legge 15 luglio 1994, n. 444, il collegio dei revisori dei conti, nel caso in cui, alla scadenza del mandato, non sia stato ricostituito il nuovo organo di controllo, continua a svolgere le proprie funzioni per un periodo non superiore a quarantacinque giorni, decorrenti dal giorno di scadenza del mandato stesso. Decorso il termine senza che si sia provveduto alla sua ricostituzione, l'organo di controllo decade, con la conseguenza che gli atti adottati oltre detto limite sono da considerarsi nulli.

Al fine di garantire la continuità nello svolgimento dei compiti di controllo, onde evitare che l'operatività del collegio possa venire pregiudicata dal decorso del termine di scadenza dell'incarico, l'articolo 19 comma 2, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, ha previsto la nomina di un collegio straordinario, nel caso in cui l'organo di controllo "ordinario" non venga tempestivamente ricostituito.

Tale disposizione prevede che, qualora siano decorsi quarantacinque giorni dalla scadenza del mandato e non sia stato ancora nominato il nuovo collegio, l'amministrazione vigilante, con proprio atto, provvede alla nomina di un collegio straordinario composto da tre componenti che devono essere in possesso dei requisiti descritti dalla normativa vigente. Se, trascorsi trenta giorni, l'amministrazione vigilante non provvede alla predetta nomina, ad essa si sostituisce il Ministero dell'economia e delle finanze il quale, senza indugio, dispone la nomina di un collegio straordinario composto da tre propri funzionari. A differenza di quanto previsto per il "collegio ordinario", è opportuno precisare che, per quello straordinario, non è stabilita una durata predefinita, essendo previsto che lo stesso cessi automaticamente dalle proprie funzioni solo con la nomina del nuovo "collegio ordinario".

1.3.7 - La determinazione dei compensi degli organi

Si ritiene utile fornire brevi cenni sulle modalità di determinazione dei compensi dei componenti di organi di amministrazione e di controllo degli enti e organismi pubblici.⁵⁰ A tal proposito si evidenzia che, con l'emanazione della Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 9 gennaio 2001, sono stati individuati appositi criteri di orientamento nella determinazione dei compensi, basati su elementi oggettivi desumibili dai documenti di bilancio o dalle discipline ordinamentali dei singoli enti o organismi. Gli enti e organismi, secondo le indicazioni fornite dalla Direttiva, vengono pertanto aggregati per la natura delle funzioni svolte e/o per la collocazione in un settore omogeneo e considerati poi nello specifico per la reale valenza strategica in un determinato contesto, per il livello di responsabilità e per i requisiti di professionalità richiesti agli interessati. In tal modo è possibile pervenire alla ponderazione di tutte le fattispecie ritenute significative per la finalità di determinazione dei compensi

La suddetta Direttiva chiarisce, quindi, che vanno in primo luogo considerati:

- a) gli indici finanziari (entrate proprie o spese) e patrimoniali dell'ente;
- b) la consistenza di personale utilizzato;
- c) il reale assetto organizzativo;
- d) l'eventuale articolazione territoriale;
- e) la specifica funzione ed il livello di complessità dell'organo.

Attraverso l'utilizzazione dei predetti elementi si giunge ad un primo livello di "pesatura" degli enti da cui ricavare, mediante l'utilizzo di un compenso mediano (c.d. "piede"), gli importi base degli emolumenti da riconoscere: questi sono coerenti con il livello di complessità e rilevanza riscontrato, anche in relazione alle peculiarità delle funzioni istituzionali e proporzionati all'incidenza dei parametri considerati.

Il secondo livello di analisi e valutazione individuato dalla direttiva è mirato, invece, a garantire più analiticamente un congruo apprezzamento di tutte le peculiarità degli enti ed organismi, suddivisi per comparti e tipologie di attività omogenee. Per il perseguimento di tali finalità si tiene conto in particolare: a) della collocazione nella scala di priorità politico-strategiche definite dal Governo o dalle autorità vigilanti (priorità oggettivamente individuabili da esplicitare nella parte motiva del provvedimento da assumere) e dell'eventuale necessità di riconsiderarne o valorizzarne il ruolo, anche attraverso l'acquisizione di professionalità specialistiche funzionali allo scopo; b) dell'effettivo livello di responsabilità, non sempre efficacemente espresso dalla dimensione dell'ente e dal livello di spesa; c) della specifica qualificazione professionale dell' interessato; d) delle condizioni di mercato esistenti per la specifica professionalità necessaria; e) del regime d'impegno richiesto.

Sul piano operativo si precisa poi che, nell'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari o statutarie che disciplinano i singoli enti od organismi pubblici, di regola la determinazione dei compensi è effettuata con delibera dell'organo di amministrazione⁵¹ a decorrere dalla data di assunzione della stessa o data successiva ed a valere per il residuo mandato dei componenti dell'organo per il quale i compensi sono fissati.

⁵⁰ Tali modalità sono applicate in via generale agli enti, salvo i casi in cui tali compensi siano espressamente disciplinati da specifiche disposizioni normative.

⁵¹ Al fine di agevolare la prima fase di validazione delle delibere da parte delle Amministrazioni vigilanti, è stato predisposto d'intesa con la Ragioneria Generale dello Stato, un apposito software applicativo la cui implementazione consente di pervenire ad un primo livello di verifica di congruità dei compensi deliberati.

La eventuale richiesta di revisione dei compensi da parte degli enti ed organismi pubblici, nel corso di svolgimento del mandato, può essere presa in considerazione soltanto se correlata a sostanziali modifiche intervenute negli ordinamenti degli enti ed organismi stessi.⁵² La delibera di determinazione dovrà certificare la sussistenza in bilancio dei mezzi di copertura dei nuovi o maggiori oneri.

Le delibere di cui sopra, sempre nell'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari o statutarie concernenti il singolo ente, sono trasmesse alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per il coordinamento amministrativo – al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della ragioneria generale dello Stato – e all'amministrazione vigilante, che ne valutano la congruenza con il quadro d'insieme delineato dalla direttiva. A conclusione dell'iter procedurale, sulla scorta delle decisioni assunte in esito ai predetti controlli, l'Amministrazione vigilante potrà adottare il decreto di definizione del compenso, di concerto con il Ministro dell'economia.

Le istruzioni dettate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri per la determinazione dell'ammontare orientativo dei compensi per i componenti degli organi di amministrazione e controllo dei soggetti pubblici, con riferimento alla ponderazione dell'azienda pubblica e alla ponderazione della funzione dei singoli componenti evidenziano che è stata costruita una tabella di coefficienti che tiene conto della numerosità delle sedi in cui l'ente si articola e di alcuni elementi ritraibili dalle scritture finanziarie di consuntivo scelti in relazione alla significatività che gli stessi hanno nel misurare l'azione dell'Ente. Tali elementi sono:

1. importo degli impegni di spesa di parte corrente (esclusi quelli concernenti il personale e i trasferimenti)
2. importo degli impegni relativi alle spese per il personale;
3. importo degli impegni di spesa di parte corrente per i trasferimenti;
4. importo degli impegni di spesa di parte in conto capitale (esclusi quelli relativi ai trasferimenti);
5. importo degli impegni di spesa di parte in conto capitale per trasferimenti;
6. incidenza delle entrate accertate derivanti da trasferimenti sul totale degli accertamenti (esclusi quelli per partite di giro);
7. valore delle poste patrimoniali (da commisurarsi alla somma tra le attività e le passività al netto dell'utile o della perdita);

Un ulteriore indicatore misura l'articolazione territoriale dell'organismo, per gli evidenti riflessi che da esso derivano sulla complessità del modulo gestionale e per ciascuno degli "indicatori" sono state previste classi distinte, per dar conto della loro diversa rilevanza si è operato sia sulla determinazione degli interventi che sul valore attribuito ai coefficienti⁵³.

⁵² Ne consegue che le eventuali richieste di revisione dei compensi in corso di mandato degli organi potranno essere avanzate solo in presenza di circostanze assolutamente particolari, tali da comportare sostanziali modifiche di carattere ordinamentale significativamente incidenti sugli assetti preesistenti degli enti.

⁵³ Alla determinazione del compenso teorico di base si perviene moltiplicando la somma dei coefficienti per un valore di riferimento che si assume eguale al compenso più basso ritenuto riconoscibile, il prodotto ottenuto successivamente e moltiplicato per i correttivi di moltiplicazione e demoltiplicazione (collegati con gli elementi di differenziazione riportati nell'allegato alle stesse istruzioni (All. 2). Dalla loro applicazione deriverà l'effettiva divaricazione fra il valore minimo e massimo del compenso riconoscibile. È di tutta evidenza che, per quanto sopra esposto, i valori finali teorici saranno sensibili alle variazioni del compenso minimo, risultando tutti gli altri ad esso proporzionalmente collegati.

CAPITOLO 2 - Le verifiche amministrativo - contabili

2.1 - Considerazioni preliminari

Come già rappresentato nella presente trattazione⁵⁴, l'articolo 49 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (successivamente modificato dalla Legge n. 39 del 2011), recante la legge di contabilità e finanza pubblica, ha previsto una delega al Governo per la riforma e il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione della spesa.

Tale delega è stata attuata con il già citato Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n. 123, che ha razionalizzato e riorganizzato sistematicamente tutte le disposizioni normative concernenti il controllo di regolarità amministrativa e contabile svolto dal sistema delle ragionerie, disposizioni stratificatesi in maniera disorganica nei vari anni, con particolare riferimento alle procedure dei controlli preventivi e successivi, alla loro semplificazione e alla revisione dei termini.

Detto decreto ha introdotto alcuni istituti di rafforzamento con innovazioni di carattere procedurale delle verifiche. In tal modo, la riforma del sistema delle verifiche di regolarità amministrativo-contabile, si inserisce nell'ambito del complesso processo di attuazione della riforma della contabilità e della finanza pubblica, ancora attualmente in corso.

In tale contesto, va ricordato, altresì, che il Decreto Legislativo n. 123 del 2011 stabilisce che il controllo di regolarità amministrativa e contabile sugli atti adottati dagli enti ed organismi pubblici è svolto dai collegi dei revisori dei conti e sindacali.

In linea generale, è opportuno ribadire che il controllo dei revisori dei conti sugli atti dell'Ente deve riguardare sia il profilo di legittimità che quello della proficuità economico finanziaria.

In particolare, l'attività di vigilanza del collegio dei revisori dei conti riguarda la regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità.

Va evidenziato, infine, che il predetto Decreto Legislativo n. 123 del 2011 ha previsto che le verifiche amministrativo contabili del collegio dei revisori dei conti debbano conformarsi ai principi della continuità, programmazione e campionamento.

⁵⁴ Cfr Capitolo I, Paragrafo 1, Aspetti generali del controllo di regolarità amministrativa e contabile: quadro normativo

2.2 - Insediamento del collegio dei revisori dei conti

Il collegio dei revisori dei conti, subito dopo la sua nomina, deve procedere, in un'apposita riunione⁵⁵, al suo insediamento, il quale è l'atto prodromico per lo svolgimento della propria attività di controllo.

Tale prima riunione consente al collegio di accertare la regolarità complessiva della procedura di nomina e di prendere cognizione della struttura amministrativa e contabile dell'ente.

In particolare, come già richiamato in precedenza⁵⁶, nella riunione di insediamento, si procederà dapprima a verificare che i revisori siano in possesso dei requisiti professionali previsti dalla legge, nonché ad accertare l'inesistenza di eventuali incompatibilità o possibili situazioni potenzialmente rilevanti per la valutazione dei profili di indipendenza. A tali fini, i singoli interessati saranno tenuti a esplicitare il possesso dei requisiti professionali richiesti, l'inesistenza di eventuali cause di incompatibilità e, conseguentemente, rendere sia la dichiarazione di accettazione dell'incarico che quella di trasparenza. Inoltre, in tale primo incontro, il collegio dovrà procedere alla nomina del proprio presidente, qualora tale carica non sia già attribuita ad uno dei componenti da un'apposita disposizione normativa ovvero dallo Statuto dell'ente.

Nell'ambito delle attività iniziali, un'area fondamentale da esaminare è, senza dubbio, quella che riguarda l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'ente. Sarà, quindi, utile a tale scopo che il collegio acquisisca i regolamenti di organizzazione e funzionamento, di amministrazione e contabilità, nonché la dotazione organica del personale e l'organigramma dell'ente. Tali elementi consentiranno al collegio di poter prendere conoscenza, in tempi brevissimi, dell'attività svolta dall'ente, delle regole statutarie, nonché della struttura organizzativa dell'ente stesso (organi di governo, management, ecc). Ciò può contribuire anche a valutare le attività maggiormente esposte a rischio, al fine di procedere ad una adeguata pianificazione delle attività dell'organo di controllo.

Per quanto riguarda, in particolare, gli aspetti contabili, il collegio dovrà acquisire informazioni in ordine al sistema contabile adottato dall'ente (contabilità di tipo finanziario o di tipo economico-patrimoniale), nonché effettuare una prima ricognizione sull'esistenza dei libri e registri contabili previsti dalla normativa vigente.

Sempre nella verifica di insediamento, compatibilmente con la specifica disciplina statutaria dell'ente, potranno essere stabilite le modalità di funzionamento del collegio, nonché le modalità di convocazione di tale organo (ad esempio: via e-mail, PEC, via fax o anche via telefonica, etc..). È opportuno, inoltre, che i revisori forniscano i propri recapiti, sia telefonici che di posta elettronica, per i necessari flussi comunicativi (ad es. convocazione organi, comunicazioni varie, trasmissione bilanci, ecc.).

Infine, qualora il nuovo collegio dei revisori dei conti lo ritenga utile, lo stesso potrà, per il tramite del presidente, richiedere al precedente organo di controllo le informazioni e i chiarimenti in merito all'attività di vigilanza svolta, anche con riferimento a specifiche attività.

⁵⁵ Lo schema tipo di verbale di insediamento è disponibile in *Appendice*.

⁵⁶ Cfr. Capitolo I, paragrafo 3.1, I requisiti soggettivi dei revisori dei conti

2.3 - Attività di programmazione dei controlli

Tra i principi enunciati dall'articolo 20, comma 4, del precitato Decreto Legislativo n. 123 del 2011, ai quali, come già anticipato, l'attività del collegio dei revisori dei conti deve conformarsi, vi è quello della programmazione dei controlli.

Tale principio richiede che lo svolgimento dell'attività sia preceduta da una fase propedeutica di pianificazione, finalizzata a renderla più efficace, mediante la predisposizione di un programma di lavoro adeguato alla realtà oggetto di verifica.

In particolare, nell'attività di pianificazione dei controlli i revisori dovranno tenere in considerazione la dimensione e la complessità dell'ente pubblico, nonché procedere ad identificare le aree più significative da sottoporre a revisione, in relazione anche al grado di rischio che le stesse presentano.

Con riferimento a tale ultimo aspetto, i revisori dovranno identificare sia i rischi generici che quelli specifici delle aree individuate, attribuendo alle stesse una diversa intensità e periodicità di controllo. Laddove l'analisi dovesse evidenziare la necessità di applicare misure di salvaguardia in relazione a concreti rischi che potrebbero comportare violazioni di legge o di statuto, ovvero la mancata o inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, il collegio dei revisori dei conti dovrà richiedere all'organo amministrativo di attivarsi al fine di porre in essere le opportune azioni di miglioramento. Quest'ultimo dovrà anche informare periodicamente l'organo di controllo circa la loro attuazione ed efficacia, situazioni che andranno poi monitorate nel corso dell'incarico.

Nel caso in cui il collegio, nell'ambito della propria attività di monitoraggio delle azioni correttive intraprese dall'organo amministrativo, valuti che dette misure non siano sufficienti, dovrà suggerire ulteriori iniziative tese al superamento delle criticità rilevate.

Ciò premesso, a mero titolo esemplificativo, si riportano alcuni elementi da tener presente in sede di pianificazione dell'attività di vigilanza:

- dimensione e alle altre caratteristiche dell'ente;
- configurazione della struttura amministrativa dell'Ente;
- rischi connessi alle diverse aree interne di attività svolte dall'Ente, alla tipologia di attività istituzionale, anche con riguardo al contesto esterno;
- informazioni messe a disposizione dall'Ente, ed eventualmente, dal collegio precedente;
- tempo e risorse necessarie all'acquisizione e scambio di informazioni con altri organi e funzioni sociali;
- periodicità o numero di incontri con altri organi sociali e funzioni (es. amministratori, direttori, OIV, Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, preposti, eventuali comitati interni, ecc.).

2.4 - Campionamento dei controlli

Un altro principio da tenere in considerazione nell'ambito delle attività di revisione amministrativo-contabile è quello del campionamento. Detto principio assume particolare rilevanza soprattutto negli enti di maggiori dimensioni, laddove per l'organo di controllo non sempre è possibile procedere ad un esame analitico di tutti gli elementi che costituiscono l'attività di vigilanza (quali atti, mandati, registri, operazioni contabili, ecc.).

In proposito, corre l'obbligo precisare che il richiamato articolo 20, comma 4, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, nel prevedere che i revisori nella loro attività di controllo debbano conformarsi a tale principio, non fa altro che recepire il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile in materia di controlli di regolarità amministrativo-contabile, in base al quale il collegio dei revisori dei conti non ha l'obbligo di esaminare tutti gli atti emanati dall'Ente, dovendo, invece, procedere a verifiche su atti individuati con criteri di completezza logico sistematica, per singoli settori di attività e per rami di funzioni. (cfr. Corte dei conti, Sez. riunite, sentenza n. 441/A, del 12 ottobre 1985)⁵⁷.

Sul punto, occorre evidenziare, altresì, che rimane salva l'ipotesi in cui fatti eccezionali rendano necessario un'attività di verifica più approfondita.

Va aggiunto, poi, che la tecnica del "campionamento" deve essere motivata, efficace e deve avere riguardo alla natura dei documenti da esaminare ed alla capacità degli stessi di registrare, con ragionevole attendibilità, i fenomeni più rilevanti della gestione (cfr. Corte dei conti, Sezione giurisdizionale della Regione Calabria sentenza n. 554, del 23 settembre 2010).

Inoltre, è utile rammentare che il campione deve essere rappresentativo del fenomeno oggetto di verifica e, pertanto, occorre assicurare che lo stesso sia attendibile, coerente, integrabile, nonché confrontabile nel tempo e nello spazio.

Si precisa, infine, che il campione, per essere rappresentativo dell'universo indagato, deve essere selezionato con specifici criteri.

Si riportano, di seguito, i principali criteri di selezione del campione⁵⁸:

- a) Selezione casuale (applicata mediante generatori di numeri casuali, per esempio, tavole di numeri casuali).
- b) Selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso per la dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento, ad esempio 50, e, determinato un punto di partenza nell'ambito dei primi 50, viene selezionata ogni 50esima unità successiva di campionamento. Benché il punto di partenza possa essere determinato casualmente, è maggiormente probabile che il campione sia davvero casuale laddove tale punto sia determinato mediante un generatore computerizzato di numeri casuali o tavole di numeri casuali. Nella selezione sistematica, il revisore dovrebbe stabilire che le unità di campionamento all'interno della popolazione non siano strutturate in maniera tale che l'intervallo di campionamento corrisponda ad un particolare andamento nella popolazione.
- c) Il campionamento in base alle unità monetarie è un tipo di selezione ponderata per il valore in cui la dimensione, la selezione e la valutazione del campione conducono a una conclusione in termini di valori monetari.
- d) Selezione accidentale, in cui il revisore seleziona il campione senza seguire una tecnica strutturata. Benché non venga utilizzata alcuna tecnica strutturata, il revisore dovrebbe tuttavia evitare qualsiasi distorsione consapevole o fattore prevedibile (ad esempio, evitando gli elementi di

⁵⁷ Al riguardo, si puntualizza che la Corte dei conti nella citata sentenza ha affermato che un controllo analitico di tutta l'attività gestionale richiederebbe una organizzazione adeguata alla struttura organico-amministrativa dell'Ente controllato, nonché una presenza permanente presso lo stesso Ente.

⁵⁸ Cfr. Appendice 4 del Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) 530 – campionamento di Revisione

difficile individuazione, o scegliendo o evitando sempre le prime o le ultime registrazioni della pagina), così da assicurare che tutti gli elementi della popolazione abbiano una possibilità di selezione. La selezione accidentale non è appropriata quando si utilizza il campionamento statistico.

- e) La selezione per blocchi comporta la selezione di un gruppo, o gruppi, di elementi consecutivi nell'ambito della popolazione. La selezione per blocchi non può generalmente essere utilizzata ai fini del campionamento di revisione, in quanto la maggior parte delle popolazioni sono strutturate in modo tale che gli elementi in una sequenza possono avere, presumibilmente, caratteristiche analoghe tra di loro, ma diverse da quelle degli elementi situati altrove nell'ambito della popolazione. Sebbene, in talune circostanze, la selezione per blocchi può essere una procedura di revisione appropriata per esaminare un blocco di elementi, essa raramente potrebbe rappresentare una tecnica appropriata di selezione del campione laddove il revisore intenda trarre valide conclusioni sull'intera popolazione, basandosi sul campione.

2.5 - Accertamento della regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili

Tra le attività di controllo che il collegio dei revisori dei conti è chiamato a svolgere, con cadenza periodica, vi rientra la verifica della regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili.

In proposito, come già anticipato, è auspicabile che l'organo di controllo ponga in essere tale adempimento già in occasione della riunione di insediamento.

Sul punto appare utile precisare che relativamente agli enti in contabilità finanziaria i revisori dovranno procedere, preliminarmente, all'accertamento dell'esistenza delle seguenti scritture contabili:

- partitario degli accertamenti, contenente lo stanziamento iniziale e le variazioni successive, le somme accertate, quelle riscosse e quelle rimaste da riscuotere per ciascun capitolo di entrata;
- partitario degli impegni, contenente lo stanziamento iniziale e le variazioni successive, le somme impegnate, quelle pagate e quelle rimaste da pagare per ciascun capitolo;
- partitario dei residui, contenente, per capitolo ed esercizio di provenienza, la consistenza dei residui all'inizio dell'esercizio, le somme riscosse o pagate, le somme rimaste da riscuotere o da pagare, nonché quelle residue;
- giornale cronologico degli ordinativi e dei mandati (c.d. giornale di cassa);
- giornale riassuntivo (eventuale) degli ordinativi di incasso e dei mandati emessi dagli uffici decentrati.

Per quanto concerne, invece, gli enti in contabilità economico-patrimoniale (metodo della partita doppia) la verifica dovrà riguardare, in luogo dei suindicati registri contabili, la presenza e la regolare tenuta del libro giornale e delle schede di mastro.

Ciò premesso, occorre evidenziare che, a prescindere dalla tipologia di contabilità adottata, la verifica dovrà anche riguardare l'esistenza e la regolare tenuta dei seguenti libri o registri:

- registro degli inventari, nel quale vanno riportati i beni mobili ed i beni immobili posseduti, le caratteristiche ed il loro valore;
- registro dei beni di facile consumo;
- registro di magazzino, nel quale sono riportate le materie prime, le merci ed i prodotti in dotazione all'ente;
- libro dei verbali del Collegio dei Revisori o organo equipollente;
- libro dei verbali del Consiglio di Amministrazione e/o di altro organo legislativamente o statutariamente previsto;
- registro dei contratti nel quale vanno annotati, in ordine cronologico, i contratti di fornitura di beni e servizi e prestazioni d'opera sottoscritti;
- registro di protocollo nel quale viene annotata tutta la movimentazione della corrispondenza in entrata ed in uscita;
- ogni altro registro che la gestione amministrativa dell'Ente potrà richiedere o previsto dall'ordinamento dell'ente medesimo.

Al riguardo, si rappresenta che i libri e i registri (che possono essere tenuti anche in modalità informatizzata) dovranno essere numerati prima del loro utilizzo mentre la bollatura e la vidimazione iniziale non sono più richieste (a meno che non vengano previste dallo statuto o dal regolamento di amministrazione e contabilità dell'ente)⁵⁹.

Occorre, poi, verificare che, in relazione all'attività commerciale secondaria svolta dall'ente, siano stati istituiti i libri e i registri previsti dalla legislazione tributaria, e che gli stessi vengano correttamente tenuti. Si tratta soprattutto dei registri IVA degli acquisti, delle fatture e dei corrispettivi, con l'eventuale registro IVA delle liquidazioni periodiche, del registro beni ammortizzabili, ecc..

Giova evidenziare, altresì, che, fermo restando quanto previsto da specifiche disposizioni di legge, le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, a far data dal 1° luglio 2014, hanno l'obbligo di adottare il registro unico delle fatture⁶⁰, ai sensi dell'articolo 42 del Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89.

Il precitato articolo 42, dispone inoltre che le predette amministrazioni devono, entro dieci giorni dal ricevimento, annotare le fatture o le richieste equivalenti di pagamento per somministrazioni, forniture e appalti e per obbligazioni relative a prestazioni professionali emesse nei loro confronti.

Si precisa, poi, che la disposizione in commento ha escluso la possibilità di ricorrere a registri di settore o di reparto. Il registro delle fatture costituisce, quindi, parte integrante del sistema informativo contabile.

Al fine di ridurre gli oneri a carico delle amministrazioni, si ricorda che il registro delle fatture può essere sostituito dalle apposite funzionalità rese disponibili sulla piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti di cui all'articolo 7, comma 1, del

⁵⁹ Vedasi Allegato 17 del D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97.

⁶⁰ Nel registro delle fatture e degli altri documenti contabili equivalenti è annotato: il codice progressivo di registrazione; il numero di protocollo di entrata; il numero della fattura o del documento contabile equivalente; la data di emissione della fattura o del documento contabile equivalente; il nome del creditore e il relativo codice fiscale; l'oggetto della fornitura; l'importo totale, al lordo di IVA e di eventuali altri oneri e spese indicati; la scadenza della fattura; nel caso di enti in contabilità finanziaria, gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile equivalente ai sensi di quanto previsto dal primo periodo del presente comma oppure il capitolo e il piano gestionale, o analoghe unità gestionali del bilancio sul quale verrà effettuato il pagamento; l) se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA; il Codice identificativo di gara (CIG), tranne i casi di esclusione dall'obbligo di tracciabilità di cui alla Legge 13 Agosto 2010, n. 136; il Codice unico di Progetto (CUP), in caso di fatture relative a opere pubbliche, interventi di manutenzione straordinaria, interventi finanziati da contributi comunitari e ove previsto ai sensi dell'articolo 11 della Legge 16 gennaio 2003, n. 3; qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.

Decreto Legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 giugno 2013, n. 64.

Con l'occasione, si rammenta che dal 23 dicembre 2015, è decaduto l'obbligo della tenuta del registro infortuni per effetto di quanto previsto dall'articolo 21, comma 4, del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 151.

2.6 - Verifiche di cassa

2.6.1 - Verifica di cassa generale

La verifica di cassa generale è espressamente prevista dall'articolo 20, comma 2, lettera g), del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 laddove viene stabilito che i revisori dei conti operanti presso gli enti pubblici devono " *effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia*".

Tale verifica, attraverso la quale il revisore dei conti effettua una specifica attività di controllo sulle somme incassate e pagate dall'ente pubblico, è uno strumento fondamentale a disposizione dell'organo di controllo per l'accertamento della regolarità della gestione e costituisce, pertanto, un'attività propedeutica indispensabile per il revisore medesimo, nell'ottica di consentire allo stesso di poter esprimere un compiuto giudizio sul bilancio consuntivo dell'ente.

In particolare, la verifica di cassa generale è un subprocedimento amministrativo-contabile che si concretizza in un riscontro inteso ad accertare se quanto emerge dalle scritture tenute dall'Ente (giornale di cassa – situazione di diritto) trovi o meno riscontro nella realtà rappresentata presso il sistema bancario, incluse le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, e/o postale o in carico ad un soggetto (situazione di fatto).

Innanzitutto, è necessario prendere visione dell'apposita convenzione deliberata dall'organo competente e stipulata con l'Istituto di credito che svolge il servizio di cassa o di tesoreria, al fine di verificarne l'esatta applicazione. A tal riguardo, particolare attenzione dovrà essere prestata in merito alle anticipazioni di cassa eventualmente ricevute, verificando il rispetto di quanto previsto dalle convenzioni che, di norma, stabiliscono l'importo massimo dell'anticipazione, il termine entro il quale la stessa deve essere estinta ed il tasso a debito applicato.

La verifica di cassa va effettuata di regola trimestralmente ed è un atto dovuto che, unitamente agli altri compiti affidati al Collegio dei revisori, contribuisce, da un lato, ad assicurare un'efficiente vigilanza sulla gestione degli Enti pubblici e, dall'altro, a sollevare i Sindaci o Revisori da eventuali responsabilità, qualora da fatti omissivi ad essi imputabili scaturisse un danno che si sarebbe potuto evitare nel caso in cui avessero vigilato in conformità degli obblighi posti a loro carico.

La verifica di cassa che, come detto, costituisce uno strumento imprescindibile per l'accertamento della regolarità della gestione deve rispondere ai seguenti requisiti:

- istantaneità: la verifica deve essere riferita ad un determinato e preciso momento della gestione;
- collegialità: nel senso che l'organo interno di controllo, avendo natura collegiale, svolge, di regola, le sue funzioni collegialmente. Ciò non esclude la circostanza che il singolo Revisore possa procedere anche individualmente

ad atti di ispezione e di controllo, tale ipotesi, però, non può elevarsi a sistema nella consapevolezza che il Collegio non può ritenere di avere assolto ai propri obblighi attraverso l'attività dei singoli Sindaci; tale attività ha natura, quindi, istruttoria e referente a quella collegiale;

- periodicità: gli accertamenti devono essere effettuati almeno ogni trimestre. Tale requisito va inteso che la verifica di cassa va eseguita nel corso di ciascun trimestre; è inoltre opportuno che l'intervallo fra una verifica e la successiva non superi i tre mesi, pur non dovendosi assumere tale periodicità con assoluta rigidità ma nell'ambito di una ragionevole elasticità (ad esempio con riferimento al mese di agosto);
- universalità: la verifica deve riguardare la gestione delle disponibilità numerarie dovunque e comunque depositate ed a qualunque titolo possedute;
- obiettività e veridicità: gli accertamenti devono scaturire da elementi ed atti scritti (corredati delle formalità di garanzia) reperiti in loco o forniti da agenti esterni.

Oltre a ciò, va evidenziato, con riferimento agli enti assoggettati alla normativa sulla tesoreria unica, di cui alla Legge 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modifiche ed integrazioni, che non può ritenersi esaustivo il confronto operato tra le risultanze contabili emergenti dalle scritture all'uopo tenute dall'Ente e quelle comunicate dal sistema bancario (o postale) presso il quale gli Enti pubblici hanno aperto appositi conti correnti per il disimpegno del servizio di cassa o di tesoreria. Infatti, è necessario acquisire anche le risultanze evidenziate nella situazione rassegnata mensilmente dalla competente Sezione di tesoreria provinciale dello Stato (mod. 56T) o dalla Tesoreria centrale dello Stato, di norma riferita all'ultimo giorno lavorativo del mese solare precedente⁶¹. Stante ciò, allo scopo di rendere omogeneo il momento della rilevazione, consegue che anche le risultanze contabili attestanti la situazione della «cassa» dell'Ente devono essere riferite alla stessa data; in caso contrario, in occasione della successiva verifica, occorre provvedere ad una «ripresa» degli accertamenti incompiuti perché i dati forniti dall'Istituto di credito cassiere o tesoriere nel corso della precedente verifica possano essere confrontati e concordati con quelli evidenziati nella situazione nel frattempo rassegnata dalla Tesoreria dello Stato.

Sotto il profilo operativo, si riassumono, qui di seguito, le diverse fasi attraverso le quali si sviluppa tale verifica:

- individuazione dei responsabili della gestione di cassa;
- acquisizione di un attestazione relativa ai conti correnti aperti con il sistema bancario e postale ed eventualmente presso la competente Tesoreria dello Stato;
- esame della convenzione di cassa;
- esame, a campione, di mandati e reversali, sia sotto l'aspetto formale che dei documenti giustificativi;
- riscontro della concordanza tra le risultanze emergenti dalle scritture contabili (giornale di cassa) con quelle risultanti dall'estratto conto bancario e di Tesoreria;

⁶¹ In proposito, appare utile evidenziare che il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (cfr. Circolare n. 2 del 22 gennaio 2016) ha fornito indicazioni sulla possibilità di avvalersi dell'apposito applicativo messo a disposizione dalla Banca d'Italia al fine di poter disporre degli estratti conto mensili on line. Si segnala che le modalità di consultazione dell'applicazione "Estratti conto on line" e le funzioni messe a disposizione degli utenti sono descritte nel documento della Banca d'Italia allegato alla richiamata Circolare.

- eventuale riconciliazione delle partite sospese;
- formalizzazione in apposito verbale delle risultanze delle verifiche effettuate.

2.6.2 - Verifica delle casse interne

In occasione della verifica di cassa di cui al precedente paragrafo si raccomanda di procedere anche alla verifica della "cassa economale", "delle casse interne e degli altri eventuali punti di incasso"⁶², ove esistenti, attraverso l'esame delle scritture riportate negli appositi registri, accertando, poi, che la natura delle spese effettuate sia quella consentita dai regolamenti di amministrazione e contabilità dell'Ente oggetto di verifica.

Per quanto concerne la gestione dei fondi economali, debesi preliminarmente evidenziare che si è giunti alla determinazione che detta gestione possa essere assicurata anche attraverso l'apertura di un conto corrente bancario, intestato alla cassa economale, in quanto ciò non è in contrasto con la normativa sulla tesoreria unica. Il deposito presso il sistema bancario riguarderebbe, infatti, fondi che sono legittimamente fuoriusciti dalla tesoreria statale (con il titolo di spesa emesso per anticipare i fondi stessi all'economista) e che, verosimilmente, per motivi di maggiore sicurezza, vengono depositati in un conto corrente bancario, anziché essere custoditi in una cassaforte. Trattasi, peraltro, di somme destinate a pagamenti di modesto ammontare che, per loro natura, devono essere effettuati contestualmente all'acquisizione del servizio o della fornitura.

Relativamente, poi, al funzionamento della cassa economale si fa presente che l'economista deve procedere alle spese economali utilizzando l'apposita anticipazione ricevuta, il cui importo è determinato con apposito provvedimento da emanarsi dopo l'approvazione del bilancio annuale di previsione. Il servizio di economato è svolto sulla base di apposito regolamento che specifica le tipologie di spese, le modalità di pagamento e i documenti contabili da tenere. L'economista deve riportare cronologicamente in apposito giornale di cassa l'anticipazione ottenuta, i singoli pagamenti effettuati ed il saldo contabile. All'esaurimento dell'anticipazione, ovvero, periodicamente, come stabilito dal regolamento, l'economista deve presentare il conto della gestione per ottenere il discarico ed il reintegro dell'anticipazione stessa. Infine, al termine dell'esercizio deve procedere alla restituzione dell'anticipazione ricevuta tramite l'emissione di apposita reversale.

In sintesi, in ordine al fondo economale, i revisori sono tenuti a verificare che:

- l'anticipazione sia stata effettuata nella misura prevista dal regolamento del fondo economale;
- il denaro contante custodito presso la sede dell'ente pubblico concordi con il saldo risultante dalle scritture contabili;
- il saldo dell'estratto conto bancario intestato alla cassa economale concordi con il saldo delle scritture contabili;
- le effettive disponibilità afferenti al fondo economale concordini con il saldo del relativo registro;
- le spese siano pertinenti e corredate dalla relativa documentazione⁶³;

⁶² Ad esempio: Cassa ticket degli enti del SSN, Cassa dei centri visita degli Enti Parco, ecc.

⁶³ In proposito, corre l'obbligo evidenziare che per quanto attiene in particolare alle spese effettuate dai cassieri mediante il fondo economale queste non sono sottoposte alla disciplina sulla tracciabilità. Rientrano in tale novero, a titolo esemplificativo, le spese relative ai pagamenti di valori bollati, imposte ed altri diritti erariali, spese postali, biglietti di mezzi di trasporto, giornali e pubblicazioni. Tuttavia tali spese – per le quali è ammesso l'utilizzo di contanti - vanno tipizzate dagli Enti in un apposito regolamento interno, con cui sono elencati dettagliatamente i beni e i servizi di non rilevante entità (spese minute) necessari per sopperire ad esigenze imprevedute nei limiti di importo delle relative spese. Resta fermo che non deve trattarsi di spese effettuate a fronte di contratti d'appalto e, pertanto, la corretta qualificazione della singola

- siano stati rispettati i limiti previsti dall'apposito regolamento per le singole tipologie di spesa.

I revisori dovranno, poi, controllare che l'eonomo, al termine dell'esercizio, abbia provveduto a restituire l'anticipazione ricevuta emettendo apposita reversale.

Riguardo alla responsabilità dell'organo di controllo, la Corte dei Conti, nell'ipotesi di ammanchi posti in essere dall'eonomo in una situazione di omesso espletamento dei compiti di vigilanza previsti in capo a soggetti ben individuati nella struttura amministrativa dell'Ente, ha affermato (Sezione II – sentenza n. 209 del 29 maggio 2003) che del relativo danno patrimoniale sono chiamati a rispondere, a titolo di responsabilità sussidiaria, anche coloro istituzionalmente preposti ad effettuare le verifiche previste dalla legge, la cui omissione abbia agevolato l'indebita appropriazione delle somme in danno alle casse dell'Ente.

I revisori, infine, cureranno l'accertamento della corretta formalizzazione (delibera) dell'istituzione della cassa interna (o delle casse interne) e degli eventuali punti di incasso definendone, quindi, la «mappa», che sarà oggetto delle periodiche verifiche di cui al presente paragrafo.

2.7 - Verifiche dei documenti contabili

La verifica di cassa generale dovrebbe normalmente essere accompagnata dall'esame dei titoli di incasso e di pagamento (reversali e mandati) e della relativa documentazione giustificativa.

A tal riguardo, è opportuno che il collegio dei revisori proceda preliminarmente alla verifica degli elementi essenziali dei menzionati titoli, quali l'esercizio di riferimento, il numero progressivo, la data di emissione, il capitolo su cui la spesa è imputata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui, il nome e cognome o ragione sociale del debitore o del creditore, nonché il codice fiscale o la partita IVA, la causale dell'incasso o del pagamento, l'importo da pagare o incassare.

Successivamente i revisori si soffermeranno sulla documentazione a supporto dei predetti titoli di entrata e di spesa.

In particolare, per quanto attiene alle entrate il collegio dei revisori verificherà sia la sussistenza del titolo giuridico (che ne legittima la riscossione), sia la corrispondenza dell'importo da incassare con quello indicato nel predetto titolo.

In relazione ai mandati di pagamento il riscontro, invece, dovrà riguardare l'esistenza e la regolarità degli atti autorizzativi della spesa, nonché la verifica della documentazione a corredo dei relativi titoli di spesa⁶⁴. In particolare, per quanto riguarda i pagamenti, a qualunque titolo, di importo superiore a diecimila euro va tenuta presente la specifica disciplina, prevista dall'articolo 48-bis, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602⁶⁵. Tale norma stabilisce che le pubbliche amministrazioni, di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a totale partecipazione pubblica, prima di effettuare un pagamento di importo superiore a

operazione, da effettuarsi a seconda delle specificità del caso concreto, rientra nella responsabilità della stazione appaltante procedente (Cfr. Determinazione Avcp n. 4/2011, par. 8 "Il fondo economale").

⁶⁴ Ad esempio, fattura, DURC, CIG, presenza dell'indicazione del conto dedicato di cui all'articolo 3 della Legge 13 agosto 2010, n. 136, eventuale liberatoria Equitalia ex articolo 48-bis, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ecc.

⁶⁵ Sul punto si fa presente che con la circolare RGS n. 22, del 29 luglio 2008, vengono forniti chiarimenti per la corretta applicazione dell'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602 del 1973, cui si rinvia per eventuali approfondimenti.

diecimila euro devono verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle per un ammontare complessivo pari almeno a detto importo. Questa verifica viene posta in essere da parte dei menzionati soggetti pubblici, inoltrando ad Equitalia SpA⁶⁶ un'apposita richiesta, con le modalità di cui all'articolo 4 del Decreto Ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40. Nell'ipotesi in cui Equitalia SpA comunichi che non risulti alcun inadempimento, ovvero trascorsi inutilmente cinque giorni dalla richiesta, il soggetto pubblico potrà procedere al pagamento a favore del beneficiario delle somme ad esso spettanti. In tal caso, il revisore dovrà accertare che il mandato di pagamento sia corredato della liberatoria, contenente gli estremi del controllo eseguito da parte della stessa amministrazione pubblica.

Nel caso in cui la comunicazione di Equitalia SpA contenga un inadempimento, la stessa riporterà anche l'indicazione dell'ammontare del debito del beneficiario per cui si è verificato l'inadempimento, comprensivo delle spese esecutive e degli interessi di mora dovuti. Con la stessa comunicazione, Equitalia SpA preannuncia l'intenzione dell'agente della riscossione competente per territorio di procedere alla notifica dell'ordine di versamento, di cui al successivo articolo 72-bis dello stesso D.P.R. n. 602 del 1973. In tale ipotesi, il soggetto pubblico sospenderà il pagamento nei limiti dell'importo comunicato e per un periodo di trenta giorni successivi a quello della comunicazione, mentre potrà liquidare immediatamente l'eventuale parte eccedente. Durante il predetto periodo di trenta giorni saranno gli agenti della riscossione a doversi attivare al fine di notificare all'ente l'atto di pignoramento presso terzi sulle somme oggetto della sospensione. Decorso il suddetto arco temporale senza la notifica dell'atto di pignoramento, il soggetto pubblico può procedere al pagamento delle somme spettanti al beneficiario. In tale ultima fattispecie, il Revisore verificherà il rispetto, da parte del soggetto pubblico, della procedura appena descritta e l'esattezza dell'importo corrisposto al beneficiario.

Ancora in tema di pagamenti e, specificatamente, per quelli conseguenti ai contratti di lavori, forniture e servizi, un'ulteriore controllo riguarderà sia il rispetto degli adempimenti connessi al Documento unico di regolarità contributiva (DURC)⁶⁷, sia l'osservanza degli obblighi in materia di tracciabilità dei flussi finanziari.

Per quanto riguarda il DURC il revisore dovrà accertare che detto documento sia stato acquisito dalla stazione appaltante⁶⁸ e che il mandato di pagamento sia stato

⁶⁶ Si evidenzia che, a seguito dell'entrata in vigore del decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225 Equitalia SpA è soppressa e le funzioni relative alla riscossione nazionale sono svolte dall'ente pubblico economico, di nuova istituzione, denominato «Agenzia delle entrate-Riscossione».

⁶⁷ Il Documento unico di regolarità contributiva (DURC) è l'attestazione della regolarità contributiva INPS, INAIL, Cassa edile (per i lavori). Esso va richiesto obbligatoriamente dalle stazioni appaltanti in occasione dell'affidamento di appalti pubblici di lavori, servizi e forniture (cfr. articolo 16-bis, comma 10, del D.L. n. 185 del 2008). In proposito, corre l'obbligo precisare che a seguito all'entrata in vigore del Decreto interministeriale 30 gennaio 2015, la verifica della regolarità contributiva nei confronti dell'INPS, dell'INAIL e delle Casse Edili, avviene con modalità esclusivamente telematiche ed in tempo reale indicando esclusivamente il codice fiscale del soggetto da verificare. Con la circolare n. 19 dell'8 giugno 2015, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha provveduto ad illustrare i contenuti del predetto Decreto e a fornire i primi chiarimenti di carattere interpretativo necessari alla sua corretta applicazione. Nel rinviare integralmente ai contenuti della predetta circolare per eventuali approfondimenti, si fa altresì presente che l'Inps, con propria circolare n. 126 del 26 giugno 2015 ha fornito le opportune indicazioni operative a seguito della realizzazione da parte dell'INPS e dell'INAIL del nuovo servizio "Durc On Line". Sul punto, si evidenzia, inoltre, che la Direzione generale per l'Attività Ispettiva, del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, ha emanato la circolare n. 33 del 2 novembre 2016, con la quale fornisce indicazioni operative a seguito della pubblicazione del D.M. 23 febbraio 2016, che ha modificato il DM 30 gennaio 2015 – DURC "on-line". La circolare prende in esame le modifiche apportate al D.M. 30/01/2015, recante la disciplina del DURC online, che hanno riguardato, in particolare, due articoli del Decreto: l'art. 2, che definisce l'ambito soggettivo e oggettivo della verifica e l'art. 5, che detta regole specifiche per le imprese sottoposte a procedura concorsuale. Si segnala infine che il servizio, che presenta uguali funzionalità nei portali dei due Istituti (www.inps.it e www.inail.it), è operativo dal 1° luglio 2015.

⁶⁸ La stazione appaltante potrà utilizzare lo stesso DURC acquisito in fase di affidamento dell'appalto di lavori, servizi e forniture, purché ancora in corso di validità.

disposto dall'ente nell'arco temporale di vigenza dello stesso DURC, il quale ha una validità di centoventi giorni dalla data di rilascio⁶⁹.

Si ritiene utile precisare che il DURC va richiesto anche nel caso di acquisti in economia di modesta entità. Invece, i pagamenti di fatture relative ad utenze (energia elettrica, gas, ecc), i pagamenti di abbonamenti (a riviste, quotidiani, pubblicazioni, ecc.) e gli acquisti effettuati direttamente dal D.S.G.A delle Istituzioni Scolastiche presso gli esercizi commerciali, facendo ricorso alle minute spese, restano esclusi dall'obbligo di richiedere il DURC.

In materia, si soggiunge che nell'ipotesi che dal DURC risulti una situazione di inadempienza contributiva la stazione appaltante trattiene dal certificato di pagamento dell'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto agli enti previdenziali ed assicurativi⁷⁰, ai sensi dell'articolo 30 del Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (cd. Codice Appalti). Si evidenzia, infine, che tale trattenuta opera anche nel caso in cui le somme dovute all'appaltatore coprano solo in parte le inadempienze contributive risultanti dal DURC⁷¹.

Per quanto concerne, poi, gli obblighi in materia di tracciabilità dei flussi finanziari, l'organo di controllo procederà anche alla verifica del rispetto di quanto previsto dall'articolo 3 della Legge 13 agosto 2010, n. 136⁷², ed in particolare che:

- I. siano stati utilizzati uno o più conti correnti bancari o postali dedicati, anche se non in via esclusiva, indicati dall'operatore economico;
- II. tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici nonché alla gestione dei finanziamenti devono essere registrati sui conti correnti dedicati, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni;
- III. il bonifico, o altro mezzo di pagamento idoneo, deve riportare, per ogni transazione effettuata dalla stazione appaltante, il Codice Identificativo di Gara (CIG)⁷³ attribuito dall'Autorità nazionale anticorruzione su richiesta della stazione appaltante.

Inoltre, è appena il caso di segnalare che il controllo delle reversali e dei mandati potrà essere effettuato con la tecnica del campionamento, tenendo presente che la scelta del campione deve essere informata a criteri determinati «ex ante», esplicitati nel verbale del Collegio dei Revisori e coerente con le linee di programmazione dell'attività di revisione amministrativo-contabile.

⁶⁹ Cfr. articolo 31, comma 5, del decreto Legge 21 giugno 2013, n. 69 (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia).

⁷⁰ Tale istituto era stato già regolato dall'articolo 4 "Intervento sostitutivo della stazione appaltante in caso di inadempienza contributiva" del D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 270, il quale è stato abrogato dall'art. 217, comma 1, lett. u), del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50.

⁷¹ Cfr. Circolare Ministero del Lavoro n. 3/2012

⁷² Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 della Legge 13 agosto 2010, n. 136 i soggetti tenuti all'obbligo della tracciabilità sono gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici. Per eventuali ulteriori approfondimenti in materia di tracciabilità, si fa rinvio all'apposita sezione dell'ANAC di cui si riporta il link : <http://www.anticorruzione.it/portal/public/classic/MenuServizio/FAQ/ContrattiPubblici/FAQtracciabilita>

⁷³ La richiesta del CIG è obbligatoria per tutte le fattispecie contrattuali di cui al Codice appalti indipendentemente dalla procedura adottata e dall'importo del contratto. Deve essere richiesto dal Responsabile del procedimento in un momento antecedente all'indizione della gara e deve essere indicato nel bando ovvero nella lettera di invito a presentare l'offerta. Si segnala, inoltre, che l'Anac ha ritenuto opportuno disciplinare il procedimento che determina il rilascio e il perfezionamento del CIG ed ha pertanto emanato apposita Delibera (numero 1 del 11 gennaio 2017) recante "Indicazioni operative per un corretto perfezionamento del CIG". Tale Delibera è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 26 del 1 febbraio 2017.

In occasione di tale controllo, sarà cura dei revisori verificare che l'emissione dei mandati e delle reversali sia fatta in ordine strettamente cronologico e che non vi siano cancellature o correzioni. In caso di errori, i titoli in questione debbono risultare annullati e debbono recare i motivi dell'annullamento. Si rammenta, altresì, che con lo stesso titolo (reversale o mandato) non possono essere disposte operazioni riguardanti più capitoli, né è consentita la commistione tra la gestione di competenza e quella dei residui. I Revisori medesimi avranno cura di accertare anche che le firme apposte sui titoli siano quelle depositate presso l'Istituto cassiere o tesoriere («specimen» di firma).

È opportuno rammentare, infine, che nel giornale di cassa, ove vengono registrati tutti i mandati e le reversali distintamente per competenza e residui, e nei registri partitari delle entrate e delle spese (ove vengono annotate le operazioni di accertamento o di impegno e di incasso o di pagamento), non possono essere apportate cancellature. Le eventuali correzioni debbono essere fatte in modo che le parole o le cifre restino leggibili e debbono essere convalidate con la firma del funzionario responsabile del servizio.

2.8 - Verifiche inventariali e di magazzino

Nel corso dell'esercizio e, comunque, in sede di esame del conto consuntivo, dovrà procedersi al controllo dei registri degli inventari, accertando sia la regolarità delle relative scritture e la corrispondenza dei valori ivi iscritti con quelli della situazione patrimoniale, sia la reale esistenza dei beni attraverso una ricognizione degli stessi, anche col sistema del campionamento.

In particolare, dovrà essere accertato che tali scritture siano in ordine cronologico e che siano indicati tutti gli elementi che valgano a stabilire la provenienza, la consistenza, l'ubicazione, il valore e la eventuale rendita dei beni.

Andrà, infine, curata la «riconciliazione» dei dati degli inventari con quelli dello stato patrimoniale alla fine di ciascun esercizio finanziario.

Inoltre, sia in corso d'esercizio che a consuntivo dovrà procedersi al controllo della contabilità di magazzino che deve tendere all'accertamento della regolare tenuta dei registri ed alla verifica, sia pure a campione, delle giacenze.

Parimenti, alla fine di ciascun esercizio finanziario, dovrà procedersi anche per le rimanenze di merci, materie prime, sussidiarie e di consumo, che sono iscritte nell'attivo patrimoniale al costo di acquisto⁷⁴, alla «riconciliazione» dei dati risultanti dai registri di magazzino con quelli dello stato patrimoniale.

2.9 - Esame e riaccertamento dei residui

Un'altra attività significativa nell'ambito dei compiti posti a carico del collegio dei revisori dei conti, riferita alle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria, è quella concernente l'esame ed il riaccertamento dei residui. Tale attività è rivolta alla verifica della sussistenza dei residui attivi e passivi, il cui ammontare si

⁷⁴ Si precisa che le rimanenze possono essere iscritte ad un valore costante qualora siano frequentemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo in bilancio, a condizione che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione. Anche le rimanenze di prodotti finiti sono iscritte al costo di produzione o di acquisto oppure al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato se minore.

ripercuote direttamente sulla situazione amministrativa e, più precisamente, sull'avanzo (o sul disavanzo) di amministrazione.

Il riaccertamento dei residui viene effettuato, di norma, alla chiusura dell'esercizio, in occasione dell'esame del conto consuntivo⁷⁵.

Al riguardo, la normativa vigente⁷⁶ prevede, infatti, che gli enti pubblici compilino annualmente, alla chiusura dell'esercizio, la situazione dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente, per esercizio di provenienza e per capitolo. Tale situazione viene allegata al rendiconto generale, unitamente ad una nota illustrativa, predisposta dal collegio dei revisori, nella quale l'organo di controllo esprime le proprie valutazioni circa le ragioni che giustificano la persistenza dei residui di maggiore anzianità e consistenza, nonché la fondatezza degli stessi.

In particolare, per quanto concerne i residui attivi, il collegio, al fine della loro conservazione in contabilità e nelle scritture patrimoniali, dovrà verificare la sussistenza, concreta ed attuale, dei crediti sottostanti, ossia che gli stessi risultino giuridicamente fondati e non prescritti. Inoltre, i revisori, soprattutto nei casi dubbi ovvero nel caso di importi rilevanti, potranno chiedere all'ente di ottenere dal debitore un documento attestante l'esistenza del rapporto obbligatorio, principalmente nell'ipotesi in cui il debitore sia un soggetto pubblico. Tale procedura risulta particolarmente utile al fine di evitare una impropria contabilizzazione dei crediti, dapprima ritenuti "certi", perché vantati nei confronti di una amministrazione pubblica, ma in seguito divenuti inesistenti a causa, per esempio, di una riduzione dei trasferimenti da parte dello Stato. Inoltre, consente di far emergere erronee registrazioni e di dar conto di possibili duplicazioni.

Il riaccertamento, quindi, comporta il riesame del titolo originario e la verifica dell'esistenza degli atti interruttivi della prescrizione. Nella circostanza in cui, a seguito del riesame, venisse accertato che il credito è divenuto inesigibile lo stesso dovrà, pertanto, essere cancellato dalle scritture contabili. In proposito, si ricorda che la normativa vigente prevede espressamente che i residui attivi possono essere ridotti o eliminati solo dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione, a meno che il costo per l'esperimento di tale procedura superi l'importo da recuperare e risulti, quindi, antieconomico per l'ente.

Un'altra fattispecie possibile che legittimi la cancellazione dei residui attivi potrebbe riguardare un evidente errore commesso in occasione della registrazione dell'accertamento (ad esempio, per duplicazione).

Si evidenzia che quanto esposto per il riaccertamento dei residui attivi può valere, in via generale, anche per i residui passivi, ancorché al riguardo, occorre precisare che, non è sempre detto, che questi ultimi si fondino su obbligazioni giuridicamente perfezionate. Infatti, in taluni casi e a specifiche condizioni, è ammessa la prenotazione dell'impegno e, conseguentemente, l'annotazione di un debito, nel caso in cui lo stesso sia relativamente sicuro, ancorché differito nel tempo e non ancora individuati puntualmente i beneficiari⁷⁷. In tale ipotesi, si è di fatto dato corso ad un mero accantonamento teso a vincolare le

⁷⁵ Tuttavia, sarebbe auspicabile, proprio in ragione della rilevanza di tale attività, che la stessa venga svolta anche in corso d'anno, atteso che è buona prassi amministrativa procedere a monitorare lo stato dei crediti e dei debiti, soprattutto con riguardo a quelli risalenti nel tempo.

⁷⁶ Cfr. articolo 40 del D.P.R. n. 97 del 2003.

⁷⁷ Si precisa che nel caso in cui alla prenotazione non abbia fatto seguito, allo scadere dell'esercizio, il relativo impegno la stessa deve necessariamente essere cancellata ed, eventualmente qualora persistono le ragioni la stessa dovrà essere riproposta nel successivo esercizio finanziario, al fine del rispetto del principio della competenza finanziaria.

relative risorse per un determinato fine. Sul punto è appena il caso di precisare che tale fattispecie non può costituire un impegno, in mancanza dei necessari presupposti.

Ciò detto, i residui passivi possono essere cancellati in tutti i casi in cui è venuta meno la causa originaria del debito stesso ovvero nell'ipotesi in cui l'accantonamento di un previsto debito non sia più necessario.

Ulteriori cause di legittima cancellazione di un residuo passivo possono essere la remissione del debito da parte del creditore, la restituzione di una fornitura, l'annullamento di una gara per l'acquisizione di beni o servizi, l'entrata in vigore di una norma di riduzione della spesa, l'accertata prescrizione del debito, una favorevole pronuncia giurisdizionale, nonché il riscontro di un errore⁷⁸.

Si deve, altresì, segnalare che, indipendentemente dalle iniziative intraprese dall'ente, il collegio dei revisori è tenuto a sollecitare le operazioni di riaccertamento dei residui, al fine di corrispondere soprattutto al principio di veridicità del bilancio. Occorre, tra l'altro, far presente che sono vietati gli storni e, a maggior ragione, le variazioni tra residui. Tuttavia, per taluni enti pubblici, il regolamento di amministrazione e contabilità consente, entro determinati limiti e condizioni, la possibilità di effettuare storni tra residui⁷⁹.

Si rammenta, infine, che il collegio dei revisori è tenuto ad esprimere il proprio motivato parere, sulle operazioni, adottate dall'organo amministrativo dell'ente, riguardanti le variazioni dei residui attivi e passivi e l'inesigibilità dei crediti⁸⁰.

2.10 - Controllo sul rispetto delle norme di contenimento della spesa pubblica

Negli ultimi anni, l'esigenza di un'analisi puntuale dei meccanismi che incidono sull'andamento della spesa pubblica e la necessità di individuare interventi mirati al contenimento e alla progressiva riqualificazione della spesa sono state più volte al centro dell'attenzione del legislatore. A tal fine, è stato appunto previsto un programma straordinario di analisi e valutazione della spesa, comunemente denominato "*spending review*"⁸¹.

In tale ottica, è emersa anche la necessità potenziare il monitoraggio dei flussi di finanza pubblica e di elaborare nuovi strumenti, di carattere più strutturale e selettivo, finalizzati a consentire un più penetrante controllo anche qualitativo della spesa.

In proposito, occorre ulteriormente precisare che l'articolo 20 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011, nel tracciare puntualmente i compiti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti ed organismi pubblici affida a tale organo anche il compito del monitoraggio della spesa pubblica.

⁷⁸ Ad esempio, la duplicazione per una doppia registrazione di una fattura di acquisto.

⁷⁹ cfr. articolo 21, comma 8, e articolo 28, comma 4, del regolamento di amministrazione e contabilità del Consiglio Nazionale delle Ricerche (CNR).

⁸⁰ Cfr. comma 4, dell'articolo 40, del D.P.R. n. 97 del 2003.

⁸¹ I principali provvedimenti in materia di contenimento e revisione della spesa pubblica sono di seguito elencati: Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112; Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78; Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98; Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201; Decreto Legge 6 luglio 2012, n. 95; Legge 24 dicembre 2012, n. 228 (L. Stabilità 2013); Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014); Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66; ecc.

Tra le misure di contenimento della spesa pubblica, che si sono succedute nell'ultimo decennio, si segnalano, a titolo meramente indicativo, le principali voci di spesa oggetto di riduzione:

- spese per organismi collegiali e altri organismi;
- spese per incarichi di consulenza
- spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza;
- spese per sponsorizzazioni;
- spese per missioni;
- spese per formazione;
- spese per acquisto di mobili ed arredi;
- spese per acquisto, manutenzione, noleggio ed esercizio di autovetture;
- spese per locazioni passive;
- spese per manutenzione ordinaria e straordinaria degli immobili.

Sono stati previsti, inoltre, limiti ai tetti di spesa per il personale (trattamento economico fondamentale ed accessorio), nonché riduzioni delle dotazioni organiche del personale dirigenziale.

Per di più, nell'ambito delle misure di contenimento, appare anche opportuno fare cenno alle previsioni rivolte a fissare limiti all'ammontare massimo dei compensi spettanti ai manager pubblici, il quale non può essere, in ogni caso, superiore a quello percepito dal primo presidente della Corte di Cassazione⁸².

Nell'ambito dei compiti di monitoraggio della spesa pubblica, si ricorda che il collegio dei revisori dei conti è tenuto a verificare che le pubbliche amministrazioni, destinatarie di specifiche misure di contenimento, abbiano ottemperato agli obblighi di riduzione della spesa pubblica, stabiliti dalla vigente normativa. A tale scopo, infatti, nella relazione di accompagnamento al conto consuntivo/bilancio di esercizio, predisposta dall'organo di controllo, deve essere esplicitato che l'ente abbia rispettato i predetti limiti di spesa.

Inoltre, al fine di assicurare il rispetto dei principi di chiarezza e trasparenza del bilancio, occorre precisare che le amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria dovranno evidenziare le somme provenienti dalle riduzioni di spesa, in un apposito capitolo delle uscite correnti, mentre gli enti ed organismi, in regime di contabilità civilistica, individueranno una voce idonea del budget d'esercizio in cui appostare le predette riduzioni di spesa. Le somme così allocate sono versate annualmente ai competenti capitoli dello stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato.

L'organo interno di controllo oltre a vigilare sulla puntuale attuazione dei suindicati adempimenti verificherà sia il corretto versamento delle somme provenienti dalle riduzioni, sia il rispetto dei termini fissati per assolvere a tale versamento.

In proposito, si rappresenta che, ogni anno, entro il 31 marzo, gli enti hanno l'obbligo di inviare, ai competenti uffici dell'Ispettorato generale di Finanza del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, una scheda riassuntiva relativa al monitoraggio dei versamenti da effettuare al bilancio dello Stato tenendo presente le

⁸²In proposito, si evidenzia che l'articolo 13, comma 1, del Decreto Legge n. 66 del 2014 dispone "A decorrere dal 1° maggio 2014 il limite massimo retributivo riferito al primo presidente della Corte di cassazione previsto dagli articoli 23-bis e 23-ter del Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni e integrazioni, è fissato in euro 240.000 annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente[...]. Sono in ogni caso fatte salve le disposizioni legislative, regolamentari e statutarie che prevedono limiti retributivi inferiori a quello previsto dal presente articolo."

vigenti disposizioni. Detta scheda, che deve essere opportunamente verificata dall'organo di controllo, dovrà essere trasmessa, mediante posta elettronica, a cura del rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze in seno al collegio.

Per quanto concerne poi l'ambito di applicazione delle disposizioni in materia di contenimento della spesa pubblica occorre evidenziare che, in via generale, per amministrazioni pubbliche si devono intendere gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche, individuati dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della Legge n. 196 del 2009, nonché a decorrere dal primo gennaio 2012 anche le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165.⁸³ Tuttavia, sul punto è necessario precisare, altresì, che in taluni casi è la norma stessa che indica nominativamente le amministrazioni che restano escluse dall'ambito applicativo.

Giova segnalare, infine, che le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, ivi comprese le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione, possono effettuare, fermo restando il rispetto degli obiettivi di contenimento della spesa e degli importi da versare all'entrata del bilancio dello Stato, variazioni compensative tra le diverse tipologie di spesa, il cui controllo è demandato al collegio dei revisori dei conti.⁸⁴

Per ogni ulteriore approfondimento sulla puntuale attuazione delle norme di contenimento e sulle eventuali possibili esclusioni o deroghe, si rinvia alle diverse circolari ministeriali emanate in materia⁸⁵, l'ultima delle quali è la Circolare n. 26 del 7 dicembre 2016.

2.11 - Controllo sull'osservanza delle disposizioni di legge dirette ad accelerare il pagamento dei debiti commerciali

Negli ultimi anni sono state emanate una serie di disposizioni di legge⁸⁶ volte, da un lato, ad accelerare il pagamento dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni verso i propri fornitori e, dall'altro, a certificare i crediti vantati dai fornitori stessi nei confronti delle predette pubbliche amministrazioni, al fine favorirne la cessione a banche e intermediari finanziari.

A tali fini, attraverso la piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti (PCC), gestita dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (RGS), viene assicurata la massima celerità delle procedure di certificazione, cessione o compensazione, nonché il monitoraggio dei crediti commerciali di tutta la pubblica amministrazione.

Con Circolare RGS n. 27 del 24 novembre 2014, cui si rimanda per maggiori dettagli sul tema, sono state fornite apposite indicazioni operative ai rappresentanti del MEF negli organi di controllo presso enti ed organismi pubblici sulle attività di riscontro da svolgere in merito all'osservanza di tali disposizioni di legge.

⁸³ Articolo 5, comma 7, del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44. Per ulteriori chiarimenti si fa rinvio alla Circolare RGS n. 2 del 2013.

⁸⁴ Cfr. articolo 50, comma 4, del Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66.

⁸⁵ Le ultime circolari emanate sull'argomento, in ordine di tempo, sono la Circolare RGS del 23 marzo 2016, n. 12 e la Circolare RGS del 7 dicembre 2016, n. 26.

⁸⁶ Al riguardo si segnalano: il Decreto Legislativo 9 novembre 2012, n. 192, in attuazione della direttiva 2011/7/UE, finalizzato a generare un effetto favorevole sul rilancio dell'attività economica del Paese, attraverso una maggiore celerità dei pagamenti; il Decreto Legge 8 aprile 2013, n. 35 ed il Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, convertiti, rispettivamente, dalle Leggi 6 giugno 2013, n. 64, e 23 giugno 2014, n. 89.

Ciò premesso, si riportano, di seguito, i principali adempimenti in tema di tempestività di pagamenti delle transazioni, posti a carico delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che l'organo di controllo è tenuto a riscontrare.

In via preliminare, il collegio dei revisori dovrà accertare che tali Amministrazioni abbiano provveduto, ai sensi dell'articolo 7, commi 1 e 2, e articolo 7-ter del Decreto Legge n. 35 del 2013, a registrarsi presso la Piattaforma PCC del MEF, individuando i soggetti accreditati ad operare sulla predetta Piattaforma elettronica.

Occorre, poi, verificare che l'Amministrazione abbia effettuato, tramite la menzionata PCC, entro il 30 aprile dell'anno successivo, la comunicazione annuale relativa ai debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili, non ancora estinti, maturati al 31 dicembre dell'anno precedente, ai sensi dell'articolo 7, comma 4-bis, del Decreto Legge n. 35 del 2013.

Inoltre, l'articolo 41, comma 1, del Decreto Legge n. 66 del 2014, ha previsto che l'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile verifichi le attestazioni dei pagamenti relativi alle transazioni commerciali, effettuati dopo la scadenza dei termini⁸⁷ previsti dal Decreto Legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, come modificato dal Decreto Legislativo n. 192 del 2012, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, di cui all'articolo 33 del Decreto Legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

Sul punto è appena il caso di segnalare che, a decorrere dall'esercizio 2014, le suddette attestazioni devono essere allegate alle relazioni dei bilanci consuntivi o di esercizio delle stesse amministrazioni. L'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile è tenuto alla verifica delle attestazioni prodotte, dandone atto nella propria relazione predisposta a corredo del bilancio consuntivo o di esercizio, avendo, altresì, cura di vigilare sull'adozione delle misure adottate dall'ente per la risoluzione delle eventuali criticità. Per quanto concerne l'indicatore di tempestività dei pagamenti⁸⁸ si rammenta che esso deve essere calcolato su base trimestrale e su base annuale⁸⁹ e dovrà essere pubblicato sul sito internet istituzionale nella sezione amministrazione trasparente – sezione pagamenti, di cui all'allegato A del Decreto Legislativo n. 33 del 2013⁹⁰.

Giova evidenziare, inoltre, che gli articoli 3 e 6, commi 1 e 2, del precitato Decreto Legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nei casi di pagamento oltre i termini stabiliti dall'articolo 4 dello stesso decreto, prevedono la corresponsione degli interessi di mora (senza che sia necessaria la costituzione in mora), il rimborso delle spese sostenute per recupero delle somme non corrisposte e il risarcimento del danno con un importo forfettario pari ad euro 40 (salvo prova di danno maggiore).

⁸⁷ Ai sensi dell'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 231 del 2002 il termine è, di norma, previsto in trenta giorni decorrenti dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente, salvo il caso degli "enti pubblici che forniscono assistenza sanitaria e che siano stati debitamente riconosciuti a tale fine" per i quali il predetto termine si raddoppia (60 gg.).

⁸⁸ L'indicatore è definito in termini di ritardo medio di pagamento ponderato in base all'importo delle fatture. In particolare, l'articolo 9 del D.P.C.M. 22 settembre 2014 definisce le modalità di calcolo dell'indicatore. Esso va calcolato determinando la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura, o richiesta equivalente di pagamento, e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento. Per maggiori approfondimenti si rinvia al predetto DPCM ed alla circolare RGS n. 22 del 22 luglio 2015.

⁸⁹ La pubblicazione sul sito deve avvenire, per quello trimestrale, nei trenta giorni successivi al periodo di riferimento e per quello annuale, entro il 31 gennaio dell'anno successivo.

⁹⁰ Cfr. articolo 10 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 22 settembre 2014 recante "Definizione degli schemi e delle modalità per la pubblicazione su internet dei dati relativi alle entrate e alla spesa dei bilanci preventivi e consuntivi e dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni"

Il collegio dei revisori, infine, dovrà accertarsi dell'avvenuto rispetto degli obblighi previsti, in materia di trasparenza nella gestione dei debiti contratti dalle pubbliche amministrazioni, di cui all'articolo 27, commi 2, 4 e 5, del Decreto Legge n. 66 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 89 del 2014, ed in particolare:

- l'obbligo di comunicare sulla Piattaforma elettronica PCC le informazioni inerenti la ricezione e la rilevazione sui propri sistemi contabili delle fatture o richieste equivalenti di pagamento relativa a forniture, appalti e prestazioni professionali, debiti per somministrazioni (articolo 27, comma 2);
- l'obbligo di comunicare, entro il 15 di ogni mese, i dati relativi ai debiti non estinti, certi, liquidi ed esigibili per somministrazioni, forniture e appalti e obbligazioni relative a prestazioni professionali, per i quali, nel mese precedente, sia stato superato il termine di decorrenza degli interessi moratori, previsto dal Decreto Legislativo n. 231 del 2002 (articolo 27, comma 4);
- l'obbligo di immettere sulla piattaforma elettronica, per i debiti comunicati ai sensi dei precedenti commi 2 e 4, i dati riferiti all'ordinazione di pagamento (articolo 27, comma 5).

Il collegio, come già indicato nella richiamata circolare n. 27 del 2014, dovrà porre una particolare attenzione sul rispetto degli adempimenti previsti dall'articolo 27 del Decreto Legge n. 66 del 2014, appena menzionati, in quanto le informazioni sui pagamenti effettuati e comunicati in PCC, sono di fondamentale importanza per la verifica della tempestività dei pagamenti da parte delle amministrazioni pubbliche e sono utilizzate dalle stesse per il calcolo dei relativi indicatori previsti dalla legge. Pertanto, l'organo di controllo dovrà inserire tali verifiche nell'ambito della ordinaria attività di revisione.

2.12 - Verifiche in materia di anticorruzione e trasparenza

La Legge 6 novembre 2012, n. 190⁹¹ recante "Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione" ha definito un articolato quadro dispositivo di prevenzione dei fenomeni di corruzione. L'intervento legislativo si muove infatti nella direzione di rafforzare l'efficacia e l'effettività delle misure di contrasto al fenomeno corruttivo puntando ad uniformare l'ordinamento giuridico italiano agli strumenti sovranazionali di contrasto alla corruzione già ratificati dal nostro Paese (come la Convenzione ONU di Merida e la Convenzione Penale sulla corruzione di Strasburgo).

La legge ha individuato nella Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche (CIVIT)⁹², l'organismo che opera quale Autorità

⁹¹ Si precisa che in generale tale legge si rivolge a tutte le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, mentre "agli enti pubblici nazionali, alle società partecipate dalle amministrazioni pubbliche e dalle loro controllate, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, limitatamente alla loro attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione Europea" si applicano esclusivamente le disposizioni di cui ai commi da 15 a 33 dell'articolo 1.

⁹² Dal 31 ottobre 2013, con l'entrata in vigore della Legge n. 125 del 2013, di conversione del Decreto Legge del 31 agosto 2013, n. 101, la CIVIT ha assunto la denominazione di Autorità nazionale anticorruzione e per la valutazione e la trasparenza delle amministrazioni pubbliche" (A.N.A.C.). La Legge n. 190 del 2012 "Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione" aveva infatti individuato la Commissione quale Autorità nazionale anticorruzione. Si segnala, poi, che le funzioni svolte dall'Autorità sono funzioni consultive, di vigilanza e di controllo. Nello specifico l'Autorità: a) collabora con i paritetici organismi stranieri, con le organizzazioni regionali ed internazionali competenti; b) approva il Piano nazionale anticorruzione predisposto dal Dipartimento della funzione pubblica; c) analizza le cause e i fattori della corruzione e individua gli interventi che ne possono favorire la prevenzione e il contrasto; d) esprime pareri facoltativi agli organi dello Stato e a tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del

nazionale anticorruzione, al fine di assicurare un'azione coordinata, per le attività di controllo, di prevenzione e di contrasto della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione.

Al riguardo, occorre premettere che la disposizione in rassegna ha previsto che le pubbliche amministrazioni sono chiamate a predisporre un Piano di Prevenzione della corruzione che consiste in una valutazione della possibile esposizione dei propri uffici a fenomeni corruttivi e nella indicazione delle misure adottate per prevenirli⁹³. Detto Piano⁹⁴ ha durata triennale e viene adottato entro il 31 gennaio di ogni anno dall'organo di indirizzo, su proposta del Responsabile della prevenzione e della corruzione e della trasparenza, il quale poi ne cura la trasmissione all'Autorità nazionale anticorruzione.

In proposito, si deve precisare che il suddetto Piano Triennale dovrà tenere conto delle indicazioni contenute nel Piano Nazionale Anticorruzione 2016 (PNA), adottato dall'ANAC con la Delibera n. 831 del 3 agosto 2016⁹⁵. Tale PNA⁹⁶ costituisce un atto di indirizzo per le amministrazioni chiamate ad adottare o ad aggiornare concrete e effettive misure di prevenzione di fenomeni corruttivi.

Inoltre, si segnala che il comma 7, dell'articolo 1, della Legge n. 190 del 2012 prevede che l'organo di indirizzo politico individui, di norma, tra i dirigenti di ruolo in servizio, il Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza,⁹⁷ disponendo le eventuali modifiche organizzative necessarie per assicurare funzioni e poteri idonei per lo svolgimento dell'incarico con piena autonomia ed effettività. Il predetto Responsabile⁹⁸ è chiamato a vigilare sulla efficacia del Piano, a proporre le modifiche

Decreto Legislativo 165 del 2001, e successive modificazioni, in materia di conformità di atti e comportamenti dei facoltativi agli organi dello Stato e a tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, in materia di conformità di atti e comportamenti dei funzionari pubblici alla legge, ai codici di comportamento e ai contratti, collettivi e individuali, regolanti il rapporto di lavoro pubblico; e) esprime pareri facoltativi in materia di autorizzazioni, di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, allo svolgimento di incarichi esterni da parte dei dirigenti amministrativi dello Stato e degli enti pubblici nazionali, con particolare riferimento all'applicazione del comma 16-ter, introdotto dal comma 42, lettera l), del presente articolo; f) esercita la vigilanza e il controllo sull'effettiva applicazione e sull'efficacia delle misure adottate dalle pubbliche amministrazioni ai sensi dei commi 4 e 5 del presente articolo e sul rispetto delle regole sulla trasparenza dell'attività amministrativa previste dai commi da 15 a 36 del presente articolo e dalle altre disposizioni vigenti; g) riferisce al Parlamento, presentando una relazione entro il 31 dicembre di ciascun anno, sull'attività di contrasto della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione e sull'efficacia delle disposizioni vigenti in materia.

⁹³ Cfr.: Articolo 1, comma 5, della Legge n. 190 del 2012.

⁹⁴ Secondo quanto previsto dal comma 9 dell'articolo 1 della Legge n. 190 del 2012, il Piano deve avere le seguenti finalità: individuare quelle attività nell'ambito delle quali è più elevato il rischio di corruzione, eventualmente raccogliendo le proposte dei dirigenti; prevedere per dette attività meccanismi di formazione, di attuazione e controllo delle decisioni idonee a prevenire il rischio di corruzione; prevedere per le medesime attività obblighi di informazione nei confronti del Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza chiamato a vigilare sul funzionamento e sull'osservanza del Piano; monitorare il rispetto dei termini, previsti dalla legge o dai regolamenti, per la conclusione dei procedimenti; monitorare i rapporti tra l'amministrazione e i soggetti che con la stessa stipulano contratti o che sono interessati a procedimenti di autorizzazione, concessione o erogazione di vantaggi economici di qualunque genere, anche verificando eventuali relazioni di parentela o affinità sussistenti tra i titolari, gli amministratori, i soci e i dipendenti degli stessi soggetti e i dirigenti e i dipendenti dell'amministrazione; individuare specifici obblighi di trasparenza ulteriori rispetto a quelli previsti da disposizioni di legge.

⁹⁵ Si ricorda che il PNA 2016 fa seguito al Piano Nazionale Anticorruzione 2013, che è stato adottato dall'Anac con delibera n. 72 del 2013 ed al suo primo aggiornamento del 2015, adottato dall'Anac con Determinazione n. 12 del 28 ottobre 2015.

⁹⁶ Tale PNA è il primo predisposto e adottato dall'Autorità Nazionale Anticorruzione, ai sensi dell'articolo 19 del Decreto Legge 24 giugno 2014, n. 90, che ha trasferito interamente all'Autorità le competenze in materia di prevenzione della corruzione e della promozione della trasparenza nelle pubbliche amministrazioni.

⁹⁷ La denominazione del Responsabile è cambiata a seguito della modifica introdotta dall'articolo 41, comma 1, lett. f), del Decreto Legislativo 25 maggio 2016, n. 97 " *Revisione e semplificazione delle disposizioni in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza, correttivo della Legge 6 novembre 2012, n. 190 e del Decreto Legislativo 14 marzo 2013, n. 33, ai sensi dell'articolo 7 della Legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche*".

⁹⁸ In proposito, giova rappresentare che la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della Funzione pubblica con la Circolare n. 1 del 2013 recante "Legge n. 190 del 2012 - Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione", ha fornito le prime indicazioni ed informazioni con particolare riferimento alla figura del Responsabile della prevenzione e della corruzione.

ritenute necessarie ed a verificare l'effettiva rotazione del personale nei settori a rischio. Si puntualizza, infine, che, ai sensi del successivo comma 14 della stessa Legge, il medesimo Responsabile trasmette, entro il 15 dicembre di ogni anno⁹⁹, all'organismo indipendente di valutazione e all'organo di indirizzo dell'amministrazione una relazione recante i risultati dell'attività svolta e la pubblica nel sito web dell'amministrazione, mediante l'apposita scheda all'uopo predisposta dall'Autorità Nazionale Anticorruzione.

Per completezza espositiva, si indicano, poi, gli ulteriori provvedimenti che sono adottati in materia che sono il naturale completamento della predetta legge n. 190 del 2012 e precisamente: il decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 (riguardante gli obblighi di pubblicità e trasparenza), il Decreto Legislativo 8 aprile 2013, n. 39 (sul regime delle inconfiribilità e incompatibilità degli incarichi presso le pubbliche amministrazioni), il Decreto Legislativo 31 dicembre 2012, n. 235 (disciplina delle incandidabilità), il Decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 2013, n. 62 (concernente le regole di condotta dei pubblici dipendenti) ed il Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n. 150 (sul ciclo di gestione della performance).

Nell'ambito delle misure di contrasto alla corruzione è stato infatti adottato, in attuazione della specifica delega di cui all'articolo 1, comma 35, della più volte citata Legge n. 190 del 2012, il Decreto Legislativo 14 marzo 2013, n. 33,¹⁰⁰ rubricato "*Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni*". Quest'ultimo decreto è stato, di recente, novellato dal Decreto Legislativo 25 maggio 2016, n. 97 "*Revisione e semplificazione delle disposizioni in materia di prevenzione della corruzione, pubblicità e trasparenza*"¹⁰¹.

⁹⁹ Si precisa che per l'anno 2016 l'Anac (cfr. comunicato del Presidente del 5 dicembre 2016) ha ritenuto opportuno prorogare al 16 gennaio 2017 il termine ultimo per la predisposizione e la pubblicazione della Relazione annuale. Si evidenzia, poi, che la scheda è rivolta anche alle società, agli enti di diritto privato in controllo pubblico e agli enti pubblici economici che la utilizzano, per quanto compatibile, con riferimento alle misure anticorruzione adottate.

¹⁰⁰ In proposito, si fa presente che, a seguito dell'entrata in vigore della normativa in questione, la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione pubblica ha emanato dapprima la Circolare n. 2 del 19 luglio 2013, avente ad oggetto "*Decreto Legislativo n. 33 del 2013 - attuazione della trasparenza*", e, successivamente, la Circolare n. 1 del 14 febbraio 2014 concernente "*Ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione delle regole di trasparenza di cui alla Legge 6 novembre 2012, n. 190 e al Decreto Legislativo 14 marzo 2013, n. 33: in particolare, agli enti economici e le società controllate e partecipate*". In materia, appare utile indicare anche talune determinazioni dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (Anac), ed in particolare: la determina n. 8 del 17 giugno 2015, che ha dettato le "*Linee guida per l'attuazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione e trasparenza da parte delle società e degli enti di diritto privato controllati e partecipati dalle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici economici*", con il precipuo scopo di orientare gli enti di diritto privato controllati e partecipati, direttamente e indirettamente, da pubbliche amministrazioni e gli enti pubblici economici nell'applicazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione e trasparenza di cui alla Legge n. 190 del 2012 e di definire le implicazioni che ne derivano, anche in termini organizzativi, per detti soggetti e per le amministrazioni di riferimento; la Delibera n. 39 del 20 gennaio 2016 con la quale vengono descritte le informazioni oggetto di pubblicazione sui siti web istituzionali delle Amministrazioni e degli Enti. Detta delibera contiene infatti le indicazioni alle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, Decreto Legislativo 30 marzo 2001 n. 165 sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione e di trasmissione delle informazioni all'Autorità Nazionale Anticorruzione, ai sensi dell'articolo 1, comma 32 della Legge n. 190 del 2012, come aggiornato dall'articolo 8, comma 2, della Legge n. 69 del 2015; la Delibera n. 430 del 13 aprile 2016 riguardante le Linee guida in merito agli obblighi di pubblicazione in materia di trasparenza delle Istituzioni scolastiche.

¹⁰¹ Si segnala, in particolare, che il comma 1 dell'articolo 42 del Decreto Legislativo n. 97 del 2016 ha previsto che "*I soggetti di cui all'articolo 2-bis del Decreto Legislativo n. 33 del 2013 si adeguano alle modifiche allo stesso decreto legislativo, introdotte dal presente decreto, e assicurano l'effettivo esercizio del diritto di cui all'articolo 5, comma 2, del Decreto Legislativo n. 33 del 2013, come modificato dall'articolo 6 del presente decreto, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto*". Si aggiunge, altresì, che l'Anac, in data 28 dicembre 2016, ha adottato la delibera n. 1310 concernente "*Prime Linee guida recanti indicazioni sull'attuazione degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni contenute nel d.lgs. 33/2013 come modificato dal d.lgs. 97/2016*", al fine di fornire indicazioni alle pubbliche amministrazioni e ad altri enti, sulle principali e più significative modifiche intervenute. Infatti, tali linee guida sono rivolte in particolare alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, ivi comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione. Appare utile segnalare, inoltre, che l'allegato 1 della richiamata Delibera (il quale è stato predisposto in

Giova precisare, al riguardo, che il precitato Decreto Legislativo n. 97 del 2016 ha inserito all'interno del Decreto Legislativo n. 33 del 2013, un nuovo articolo, l'articolo 2-*bis*, rubricato «Ambito soggettivo di applicazione», che, nel sostituire l'articolo 11 del Decreto Legislativo n. 33 del 2013, ridisegna l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina sulla trasparenza.

Detto articolo ricomprende, infatti, tra i destinatari, oltre che le Pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del D.lgs. n. 165/2001 e gli altri soggetti già previsti nella previgente disciplina¹⁰², anche le seguenti categorie di soggetti, in quanto compatibile, e specificamente:

- gli enti pubblici economici ed agli ordini professionali;
- le società in controllo pubblico secondo la definizione fornita dall'emanando Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, ad eccezione delle società quotate; dunque, a differenza della disciplina previgente, alle società controllate da PA ex art. 2359 c.c., si applica il Decreto Trasparenza, per qualsiasi tipo di attività e non più solo per quelle di pubblico interesse;
- le società a partecipazione pubblica non maggioritaria, come definite dal decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 recante *“Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica”*, limitatamente ai dati e documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'UE¹⁰³;
- le associazioni, le fondazioni e gli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000 euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario, per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio, da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni.

Occorre, peraltro, evidenziare che, in via generale, le società e gli enti di diritto privato in controllo pubblico applicano le disposizioni sulla trasparenza sia alla propria organizzazione sia all'attività svolta, mentre le società e gli enti di diritto privato a partecipazione pubblica non di controllo sono tenute agli obblighi di trasparenza limitatamente all'attività di pubblico interesse. Il nuovo ambito di applicazione assume rilievo anche ai fini dell'adozione delle misure di prevenzione della corruzione di cui alla legge n. 190/2012, laddove al comma 2-bis, dell'articolo 1, si specifica che sia le pubbliche amministrazioni sia gli altri soggetti di cui all'art. 2-bis, co. 2, del d.lgs. 33 del 2013 sono destinatari delle indicazioni contenute nel Piano nazionale anticorruzione (PNA), seppure con un regime differenziato: le prime sono, infatti, tenute alla elaborazione di piani triennali di prevenzione della corruzione, mentre gli altri soggetti devono integrare i modelli di organizzazione e gestione adottati ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001.

sostituzione dell'allegato 1 della precedente delibera n. 50/2013) concerne la mappa ricognitiva degli obblighi di pubblicazione previsti per le pubbliche amministrazioni dalla normativa vigente.

¹⁰² Si trattava, ai sensi dell'abrogato art. 11 del Decreto Trasparenza: a) Pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 165/2001, comprese le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione, (ii) enti di diritto pubblico non territoriali nazionali, (iii) regionali e (iv) locali, istituiti, vigilati, finanziati dalla PA che conferisce l'incarico ovvero i cui Amministratori sono da questa nominati (“Enti”); per tali Enti, era prevista l'applicazione integrale del Decreto Trasparenza; b) enti di diritto privato in controllo pubblico, ossia le società e gli altri enti di diritto privato che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle PA o di gestione di servizi pubblici, sottoposti a controllo ex art. 2359 c.c. da parte di PA, oppure agli enti nei quali siano riconosciuti alle PA, anche in assenza di una partecipazione azionaria, poteri di nomina dei vertici o dei componenti degli organi; l'applicazione del Decreto trasparenza era prevista limitatamente all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione Europea; c) società partecipate dalle PA in casi di partecipazioni non maggioritarie; in tal caso, era prevista l'applicazione delle sole disposizioni di cui all'art. 1, commi 15-33, della Legge Severino, limitatamente all'attività di pubblico interesse.

¹⁰³ Si segnala che in precedenza, invece, tali società erano soggette solo ai commi 15-33 della legge n. 190/2012.

Tra i principali adempimenti previsti dal richiamato Decreto Legislativo n. 33 del 2013 vi è quello di prevedere nella *homepage* del sito Istituzionale un'apposita sezione denominata «Amministrazione Trasparente»¹⁰⁴ destinata a contenere i dati, le informazioni ed i documenti pubblicati in base alla normativa vigente, che devono essere pubblicati tempestivamente e mantenuti aggiornati. Il periodo di pubblicazione è, di norma, stabilito in cinque anni¹⁰⁵, decorso il quale i documenti devono, comunque, essere conservati e resi disponibili nelle sezioni interne dedicate ai documenti archiviati (artt. 8 e 9).

Si riportano, di seguito, i principali dati oggetto di obbligatoria pubblicazione:

- il Piano triennale per la prevenzione della corruzione¹⁰⁶ (articolo 10, comma 8);
- atti normativi e amministrativi generali¹⁰⁷ (articolo 12);
- dati concernenti l'organizzazione delle pubbliche amministrazioni¹⁰⁸ (articolo 13);
- dati concernenti i titolari di incarichi politici, di amministrazione, di direzione o di governo e i titolari di incarichi dirigenziali¹⁰⁹ (articolo 14);
- dati ed informazioni sui titolari di incarichi di collaborazione e di consulenza¹¹⁰ (articolo 15);
- dati riguardanti il personale¹¹¹ (artt. 16 e 17);

¹⁰⁴ In proposito, si precisa che l'Allegato A del Decreto Legislativo n. 33 del 2013 definisce la struttura delle informazioni sui siti istituzionali denominata appunto «Amministrazione trasparente». Detta sezione deve essere organizzata in sotto-sezioni all'interno delle quali devono essere inseriti i documenti, le informazioni e i dati previsti dal richiamato decreto. Le sotto-sezioni di primo e secondo livello e i relativi contenuti sono indicati nella Tabella 1 dello stesso Allegato A. Le sotto-sezioni devono essere denominate esattamente come indicato nella predetta Tabella 1.

¹⁰⁵ Detto periodo inizia dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello da cui decorre l'obbligo di pubblicazione, e comunque fino a che gli atti pubblicati producono i loro effetti, fatti salvi i diversi termini previsti dalla normativa in materia di trattamento dei dati personali e quanto previsto dagli articoli 14, comma 2, e 15, comma 4. Decorso detto termini, i relativi dati e documenti sono comunque accessibili ai sensi dell'articolo 5.

¹⁰⁶ Oltre al PTPC è obbligatorio pubblicare il Piano e la Relazione di cui all' articolo 10 del Decreto Legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, nonché i nominativi ed i curricula dei componenti degli organismi indipendenti di valutazione di cui all' articolo 14 del Decreto Legislativo n. 150 del 2009.

¹⁰⁷ Devono essere predisposti i riferimenti delle norme di legge che regolano l'istituzione, l'organizzazione, l'attività. Con riferimento agli statuti e alle norme di legge regionali, che regolano le funzioni, l'organizzazione e lo svolgimento delle attività di competenza dell'amministrazione, sono pubblicati gli estremi degli atti e dei testi ufficiali aggiornati.

¹⁰⁸ Si tratta di pubblicare i dati relativi agli organi di indirizzo politico, amministrativo e gestionale, con l'indicazione delle rispettive competenze; all'articolazione degli uffici, le competenze di ciascun ufficio, anche di livello dirigenziale non generale, i nomi dei dirigenti responsabili dei singoli uffici; organigramma ed elenco dei recapiti telefonici e di posta elettronica certificata.

¹⁰⁹ Nello specifico sono: gli atti di nomina e durata del mandato; curriculum vitae; compensi di qualsiasi natura connessi alla carica; importi di viaggi di servizio e missioni; dati relativi ad altre cariche; presso enti pubblici e privati e relativi compensi assunti a qualsiasi titolo; le dichiarazioni di cui all'articolo 2, della Legge 5 luglio 1982, n. 441, nonché le attestazioni e dichiarazioni di cui agli articoli 3 e 4 della medesima legge, limitatamente al soggetto, al coniuge non separato e ai parenti entro il secondo grado, ove gli stessi vi consentano. Restano esclusi dall'obbligo di pubblicazione gli incarichi ricoperti a titolo gratuito. Sul punto, si segnala la Determinazione n. 241 dell'8 marzo 2017 dell'Anac riguardante "Linee guida recanti indicazioni sull'attuazione dell'art. 14 del d.lgs. 33/2013 «Obblighi di pubblicazione concernenti i titolari di incarichi politici, di amministrazione, di direzione o di governo e i titolari di incarichi dirigenziali» come modificato dall'art. 13 del d.lgs. 97/2016" con la quale sono state fornite indicazioni e chiarimenti ai fini della corretta applicazione della disposizione in questione. Si evidenzia, peraltro, che l'applicazione delle medesime disposizioni agli altri soggetti indicati nell'art. 2-bis, comma 2, del predetto d.lgs. 33/2013 (ovvero enti pubblici economici, società in controllo pubblico, associazioni, fondazioni e enti di diritto privato comunque denominati), sarà trattata dalla stessa Autorità in distinte Linee guida. È appena il caso di segnalare che l'Anac sta definendo l'Aggiornamento delle Linee guida per l'attuazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione e trasparenza da parte delle società e degli enti di diritto privato controllati e partecipati dalle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici economici. Si precisa che detto schema è attualmente in consultazione ed ha la finalità di adeguare le indicazioni fornite con la determinazione n. 8 del 2015 alle modifiche apportate dal decreto legislativo 25 maggio 2016, n. 97, alla normativa in materia di prevenzione della corruzione e della trasparenza, di cui alla legge 6 novembre 2012, n. 190 e al decreto legislativo 14 marzo 2013, n.33, nonché del decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175, sul riordino della disciplina riguardante le società a partecipazione pubblica.

¹¹⁰ In particolare riguardano: gli estremi dell'atto di conferimento dell'incarico; il curriculum vitae; i dati relativi allo svolgimento di incarichi o la titolarità di cariche in enti di diritto privato regolati o finanziati dalla pubblica amministrazione o lo svolgimento di attività professionali; i compensi, comunque denominati, relativi al rapporto di consulenza o di collaborazione, con specifica evidenza delle eventuali componenti variabili o legate alla valutazione del risultato.

- dati relativi al reclutamento ed alla contrattazione collettiva (artt. 19 e 21);
- dati relativi agli enti pubblici vigilati, agli enti di diritto privato in controllo pubblico, nonché alle partecipazioni in società di diritto privato (articolo 22);
- dati relativi ai provvedimenti amministrativi (articolo 23);
- atti concernenti la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzione di vantaggi economici a persone fisiche ed enti pubblici e privati¹¹² (articolo 26);
- dati di bilancio, preventivo e consuntivo, e del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio, nonché dei dati concernenti il monitoraggio degli obiettivi¹¹³ (articolo 29);
- dati riguardanti i beni immobili e la gestione del patrimonio¹¹⁴ (articolo 30);
- dati relativi ai controlli¹¹⁵ (articolo 31);
- dati riguardanti i tempi di pagamento dell'amministrazione¹¹⁶ (articolo 33);
- dati concernenti le informazioni necessarie per l'effettuazione di pagamenti informatici¹¹⁷ (articolo 36);
- dati concernenti i contratti pubblici di lavori, servizi e forniture¹¹⁸ (articolo 37).

Si sottolinea, inoltre, che l'articolo 9-*bis* del Decreto Legislativo n. 33 del 2013¹¹⁹, ha previsto che le pubbliche amministrazioni, destinatarie delle vigenti disposizioni in materia di pubblicità, trasparenza e di diffusione di informazioni, adempiono agli obblighi di pubblicazione, indicati nell'allegato B di detto decreto, mediante la comunicazione dei dati, delle informazioni o dei documenti dagli stessi detenuti all'amministrazione titolare delle banche dati di cui al medesimo Allegato B, e con la pubblicazione sul proprio sito istituzionale, nella sezione "Amministrazione trasparente", del collegamento ipertestuale alle rispettive banche dati (contenenti i relativi dati, informazioni o documenti), ferma restando la possibilità per le amministrazioni di continuare a pubblicare sul proprio sito i predetti dati, purché identici a quelli comunicati alla banca dati. Si sottolinea che tali obblighi acquistano efficacia, decorso un anno dalla data di entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 97 del 2016¹²⁰ e precisamente dal 23 giugno 2017.

Ciò premesso, appare anche utile fare un cenno alle previsioni di cui all'articolo 45, comma 1, del d.lgs. n. 33/2013, che attribuisce all'Anac il compito di controllare «l'esatto adempimento degli obblighi di pubblicazione previsti dalla normativa vigente, esercitando poteri ispettivi mediante richiesta di notizie, informazioni, atti e

¹¹¹ Tali dati riguardano il Conto annuale del personale a tempo indeterminato e delle relative spese sostenute (cfr. articolo 60, comma 2, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001), nell'ambito del quale sono rappresentati i dati relativi alla dotazione organica e al personale effettivamente in servizio e al relativo costo, con l'indicazione della sua distribuzione tra le diverse qualifiche e aree professionali, con particolare riguardo al personale assegnato agli uffici di diretta collaborazione con gli organi di indirizzo politico. Analoghi obblighi riguardano i dati del personale con rapporto di lavoro a tempo determinato.

¹¹² Trattasi di concessioni di importo superiore a mille euro.

¹¹³ In particolare sono da pubblicare: i documenti e gli allegati del bilancio preventivo e del conto consuntivo, entro trenta giorni dalla loro adozione, nonché i dati relativi al bilancio di previsione e a quello consuntivo in forma sintetica, aggregata e semplificata, anche con il ricorso a rappresentazioni grafiche, al fine di assicurare la piena accessibilità e comprensibilità.

¹¹⁴ Si riferiscono ai dati identificativi degli immobili posseduti e di quelli detenuti, nonché i canoni di locazione o di affitto versati o percepiti.

¹¹⁵ Trattasi dei rilievi riguardanti l'organizzazione e l'attività delle amministrazioni e dei loro uffici, degli organi di revisione amministrativa e contabile, nonché le loro relazioni al bilancio di previsione o budget, alle relative variazioni ed al conto consuntivo o bilancio di esercizio.

¹¹⁶ Trattasi dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, dell'indicatore trimestrale di tempestività dei pagamenti, nonché dell'ammontare complessivo dei debiti e del numero delle imprese creditrici.

¹¹⁷ Essi si riferiscono a dati ed informazioni utili per l'esecuzione dei pagamenti in modalità informatica di cui all'articolo 5 del Decreto Legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (IBAN e dati del beneficiario).

¹¹⁸ I dati riguardano sia quelli previsti dall'articolo 1, comma 32, della Legge n. 190 del 2012 (la struttura proponente; l'oggetto del bando; l'elenco degli operatori invitati a presentare offerte; l'aggiudicatario; l'importo di aggiudicazione; i tempi di completamento dell'opera, servizio o fornitura; l'importo delle somme liquidate), sia quelli oggetto di pubblicazione, ai sensi del Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

¹¹⁹ Disposizione inserita dall'articolo 9, comma 2, del Decreto Legislativo n. 97 del 2016.

¹²⁰ Ciò a norma di quanto espressamente previsto dal comma 2 dell'articolo 42 del Decreto Legislativo n. 97 del 2016.

documenti alle amministrazioni pubbliche e ordinando l'adozione di atti o provvedimenti richiesti dalla normativa vigente, ovvero la rimozione di comportamenti o atti contrastanti con i piani e le regole sulla trasparenza»¹²¹. È appena il caso di far presente inoltre che, ai sensi del successivo comma 4 del richiamato articolo, il mancato rispetto dell'obbligo di pubblicazione costituisce illecito disciplinare.

Occorre evidenziare, ulteriormente, che l'articolo 10, nella sua formulazione originaria, prevedeva tra gli adempimenti generali in materia di trasparenza, anche l'adozione di un Programma triennale per la trasparenza e l'integrità (PTTI), nel quale venivano indicate le misure, i modi e le iniziative per l'attuazione degli obblighi di pubblicazione previsti dalla normativa vigente, ivi comprese le misure organizzative volte ad assicurare la regolarità e tempestività dei flussi informativi. A seguito delle modifiche introdotte dal Decreto Legislativo n. 97 del 2016¹²², si segnala che il predetto (PTTI) è ora assorbito nel Piano triennale per la prevenzione della corruzione e della Trasparenza (PTPC), costituendone un'apposita sezione.

Infine, per completezza di informazioni, si forniscono alcune precisazioni in merito alla figura del Responsabile della Trasparenza. Ai sensi dell'articolo 43 del Decreto Legislativo n. 33 del 2013, le funzioni esercitate dal predetto Responsabile vengono, di norma, svolte dal Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, di cui all'articolo 1, comma 7, della Legge n. 190 del 2012. Per quanto riguarda i compiti attribuiti al summenzionato Responsabile della Trasparenza, si precisa che essi consistono nel controllo sull'adempimento degli obblighi di pubblicazione, assicurando la completezza, la chiarezza e l'aggiornamento delle informazioni pubblicate, nonché segnalando all'organo di indirizzo politico, all'Organismo indipendente di valutazione (OIV), all'Autorità nazionale anticorruzione e, nei casi più gravi, all'ufficio di disciplina, i casi di mancato o ritardato adempimento degli obblighi di pubblicazione. Si rappresenta, infine, che il suo nominativo è indicato nel Piano Triennale per la Prevenzione della Corruzione.

Da ultimo, tenuto conto che la tematica di cui trattasi è in continua evoluzione, si richiama la necessità che l'organo di controllo consulti periodicamente il sito dell'Anac <http://www.anticorruzione.it>, sia per tenersi costantemente aggiornato in materia, che per poter disporre dei preziosi contributi pubblicati dall'Autorità sull'argomento.

2.13 - Verifiche in materia di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro

Un'ulteriore attività di controllo deve riguardare gli adempimenti posti in essere dall'ente in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro. A tal proposito, si evidenzia che il Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81 e successive modificazioni, impone una moltitudine di adempimenti in capo al datore di lavoro, come definito dall'articolo 2, comma 1, lett. b), del cennato decreto.

¹²¹ Sul punto appare utile evidenziare anche che l'Anac ha emanato la Delibera 236 del 01 marzo 2017 recante "Attestazioni OIV, o strutture con funzioni analoghe, sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione al 31 marzo 2017 e attività di vigilanza dell'Autorità". Con detta Delibera viene richiesto infatti agli Organismi Indipendenti di Valutazione (OIV) di cui all'art. 44 del dlgs. n. 33/2013 o, nei casi in cui la norma non preveda espressamente tali organismi in seno all'Amministrazione, a organismi con funzioni analoghe, di attestare al 31 marzo 2017 l'assolvimento di specifiche categorie di obblighi di pubblicazione (cfr. Comunicato del Presidente del 21 dicembre 2016).

¹²² Cfr. articolo 41, comma 1, lett. g), che ha modificato il comma 8 dell'articolo 1 della Legge n. 190 del 2012.

Nel far rinvio agli approfondimenti che ciascun revisore autonomamente vorrà intraprendere sul tema, si richiamano i principali aspetti che potrebbero orientare il revisore nella specifica attività di verifica.

Preliminarmente, il revisore dovrà richiedere informazioni circa l'esistenza di un sistema di gestione della salute e sicurezza che comprenda quantomeno la nomina dei soggetti chiamati a collaborare con il datore di lavoro¹²³ alle attività di prevenzione e protezione. In proposito, si segnala l'obbligatorietà, ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo n. 81 del 2008, della nomina del Responsabile del servizio di prevenzione e protezione (RSPP), il quale potrebbe essere coadiuvato dagli Addetti allo stesso servizio (cfr. articolo 31). L'incarico di RSPP può essere affidato anche ad un soggetto esterno all'ente, ad eccezione dei casi in cui, invece, è espressamente previsto che esso debba essere ricoperto da una persona interna¹²⁴.

Un'altra figura importante è quella del Medico Competente, il quale è nominato per lo svolgimento delle attività di sorveglianza sanitaria (articolo 38-42). In proposito, il collegio dei revisori verificherà se tale figura risulta individuata.

Un'ulteriore verifica attiene poi alla designazione dei lavoratori incaricati della gestione delle emergenze (addetti primo soccorso, incaricati lotta antincendio e prevenzione incendi (da artt. 43 a 46).

A seconda delle dimensioni dell'ente, al fine di assicurare una più efficace gestione della prevenzione sui luoghi di lavoro, si ricorda che potrebbero essere stati nominati anche il «dirigente»¹²⁵ (articolo 18) ed il «preposto»¹²⁶ (articolo 19), i quali sono chiamati a svolgere i rispettivi compiti previsti in materia di sicurezza.

Un'altra figura importante del sistema di gestione della sicurezza è il Rappresentante dei lavoratori per la sicurezza¹²⁷ (RLS), designato ai sensi dell'articolo 47. È appena il caso di evidenziare che tale designazione non ricade tra gli obblighi posti a carico del datore di

¹²³ L'articolo 2, comma 1, lett. b), del Decreto Legislativo n. 81 del 2008 prevede che il «datore di lavoro» è: il soggetto titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore o, comunque, il soggetto che, secondo il tipo e l'assetto dell'organizzazione nel cui ambito il lavoratore presta la propria attività, ha la responsabilità dell'organizzazione stessa o dell'unità produttiva in quanto esercita i poteri decisionali e di spesa. In particolare poi nelle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, per datore di lavoro si intende il dirigente al quale spettano i poteri di gestione, ovvero il funzionario non avente qualifica dirigenziale, nei soli casi in cui quest'ultimo sia preposto ad un ufficio avente autonomia gestionale, individuato dall'organo di vertice delle singole amministrazioni tenendo conto dell'ubicazione e dell'ambito funzionale degli uffici nei quali viene svolta l'attività, e dotato di autonomi poteri decisionali e di spesa. In caso di omessa individuazione, o di individuazione non conforme ai criteri sopra indicati, il datore di lavoro coincide con l'organo di vertice medesimo;

¹²⁴ L'articolo 32, comma 6, del Decreto Legislativo n. 81 del 2008 prevede che l'istituzione del servizio di prevenzione e protezione all'interno dell'azienda, ovvero dell'unità produttiva, è comunque obbligatoria nei seguenti casi:

- a) nelle aziende industriali di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo 17 agosto 1999, n. 334, e successive modificazioni, soggette all'obbligo di notifica o rapporto, ai sensi degli articoli 6 e 8 del medesimo decreto;
- b) nelle centrali termoelettriche;
- c) negli impianti ed installazioni di cui agli articoli 7, 28 e 33 del Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n. 230, e successive modificazioni;
- d) nelle aziende per la fabbricazione ed il deposito separato di esplosivi, polveri e munizioni;
- e) nelle aziende industriali con oltre 200 lavoratori;
- f) nelle industrie estrattive con oltre 50 lavoratori;
- g) nelle strutture di ricovero e cura pubbliche e private con oltre 50 lavoratori.

¹²⁵ L'articolo 2, comma 1, lett. d), del Decreto Legislativo n. 81 del 2008 definisce il «dirigente»: persona che, in ragione delle competenze professionali e di poteri gerarchici e funzionali adeguati alla natura dell'incarico conferitogli, attua le direttive del datore di lavoro organizzando l'attività lavorativa e vigilando su di essa.

¹²⁶ L'articolo 2, comma 1, lett. e) dello stesso decreto legislativo definisce il «preposto»: *persona che, in ragione delle competenze professionali e nei limiti di poteri gerarchici e funzionali adeguati alla natura dell'incarico conferitogli, sovrintende alla attività lavorativa e garantisce l'attuazione delle direttive ricevute, controllandone la corretta esecuzione da parte dei lavoratori ed esercitando un funzionale potere di iniziativa.*

¹²⁷ L'articolo 2, comma 1, lett. i), del Decreto Legislativo n. 81 del 2008 definisce il «rappresentante dei lavoratori per la sicurezza»: persona eletta o designata per rappresentare i lavoratori per quanto concerne gli aspetti della salute e della sicurezza durante il lavoro.

lavoro che, invece, dovrà garantire la formazione del lavoratore scelto per tale compito, in applicazione a quanto previsto dall'articolo 37 del citato Decreto Legislativo.

Altro aspetto oggetto di verifica dell'organo di controllo inerisce l'avvenuta effettuazione della Valutazione dei rischi, da parte del datore di lavoro, e la conseguente elaborazione del Documento dei rischi (DVR)¹²⁸. Si precisa che detto DVR, oltre ad essere regolarmente sottoscritto, deve riportare anche la "data certa", con la quale viene dimostrato il momento dell'avvenuto adempimento

Ulteriore adempimento da verificare riguarda il regolare svolgimento della Riunione periodica, che deve essere effettuato, con cadenza almeno annuale, ai sensi dell'articolo 35¹²⁹ del più volte citato Decreto Legislativo.

Per di più, appare utile segnalare l'obbligatorietà delle attività di informazione (articolo 36) e di formazione (articolo 37), le quali rientrando tra le misure generali di tutela di cui all'articolo 15 del Decreto Legislativo n. 81 del 2008.

Inoltre, il collegio dei revisori dei conti dovrebbe richiedere eventuali elementi informativi in ordine a:

- intervenute contestazioni da parte delle autorità preposte al rispetto delle norme in materia di sicurezza;
- intervenute contestazioni da parte dei summenzionati organi in merito ad infortuni sul lavoro/malattie professionali occorsi/denunciati nel trimestre/semestre;
- intervenute richieste di risarcimento da parte dell'INAIL o di soggetti privati.

Si evidenzia, infine, che l'articolo 55 del Decreto Legislativo in esame prevede, in caso di inosservanza degli adempimenti in materia di sicurezza e salute, l'irrogazione di apposite sanzioni a carico del Datore di lavoro, ovvero al Dirigente. In proposito, si rammenta che le eventuali sanzioni comminate dai competenti organi di vigilanza¹³⁰ non possono essere imputate a carico dell'ente, ma assumono un carattere personale nei confronti del trasgressore.

2.14 - Altre verifiche dell'organo di controllo

Come già puntualizzato l'attività di controllo di regolarità amministrativo-contabile prevede che oltre alle verifiche di natura contabile vengano poste in essere dal collegio dei revisori anche controlli tesi ad accertare la conformità alla legge, ai regolamenti ed alle disposizioni statutarie, degli atti e delle deliberazioni dei competenti organi dell'ente.

Ciò premesso, è necessario che detto organo, nell'ambito della pianificazione dei controlli, estenda le proprie verifiche anche alle tematiche di seguito riportate¹³¹:

- a) obblighi tributari;

¹²⁸ Cfr. artt. 28 e 29 del Decreto Legislativo n. 81 del 2008.

¹²⁹ La riunione periodica di cui all'articolo 35 è l'apposita riunione in cui partecipano: a) il datore di lavoro o un suo rappresentante; b) il responsabile del servizio di prevenzione e protezione dai rischi; c) il medico competente, ove nominato; d) il rappresentante dei lavoratori per la sicurezza per l'esame del documento di valutazione dei rischi, per conoscere l'andamento degli infortuni e delle malattie professionali e della sorveglianza sanitaria e per definire i programmi di informazione e formazione dei dirigenti, dei preposti e dei lavoratori ai fini della sicurezza e della protezione della loro salute. Di tale riunione deve essere redatto un apposito verbale che è a disposizione dei partecipanti per la sua consultazione.

¹³⁰ Cfr. articolo 14 del Decreto Legislativo n. 81 del 2008 (ad esempio: ASL o VV.F territorialmente competente)

¹³¹ In proposito, corre l'obbligo precisare che le verifiche elencate sono da intendersi a mero titolo esemplificativo e non possono considerarsi esaustive.

- b) obblighi previdenziali ed assicurativi;
- c) personale;
- d) affidamenti di forniture di beni e servizi e di lavori;
- e) adempimenti in materia di privacy;
- f) contenzioso;
- g) coperture assicurative.

Relativamente alle verifiche di cui ai precedenti punti a), c) e d) si fa rinvio a quanto espressamente indicato nei rispettivi capitoli della presente trattazione¹³².

In ordine al suindicato punto b), il collegio dei revisori dovrà porre attenzione al rispetto degli adempimenti posti a carico dell'ente, ai sensi dell'articolo 44, comma 9, del Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326, il quale prevede che i sostituti di imposta devono trasmettere mensilmente all'INPS¹³³ i dati retributivi e le informazioni necessarie per il calcolo dei contributi, per l'implementazione delle posizioni assicurative individuali e per l'erogazione delle prestazioni, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento. Inoltre, l'organo di controllo, per quanto attiene al versamento dei contributi, dovrà verificare che lo stesso sia stato eseguito correttamente entro il giorno 16 del mese successivo a quello cui si riferisce la prestazione lavorativa¹³⁴.

Con riguardo, poi, agli obblighi assicurativi posti a carico del datore di lavoro¹³⁵ che occupa lavoratori dipendenti e lavoratori parasubordinati in attività lavorative che la legge definisce rischiose, i revisori dovranno verificare l'avvenuto pagamento del premio assicurativo tramite il meccanismo dell'autoliquidazione con rate di acconto e saldo¹³⁶.

Per quanto concerne la verifica degli adempimenti in materia di privacy di cui al suindicato punto e), si fa presente che il collegio dei revisori dei conti deve vigilare che l'ente abbia adempiuto alle prescrizioni di cui al Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (Codice in materia di protezione dei dati personali), accertandosi, in particolare, che siano stati nominati il responsabile¹³⁷ e gli incaricati¹³⁸ del trattamento dei dati personali, nonché se siano state adottate le misure di sicurezza¹³⁹ idonee a ridurre al minimo i rischi

¹³² In particolare, si precisa che gli obblighi tributari vengono trattati nel capitolo 6, gli aspetti concernenti la tematica del personale sono enucleati nel capitolo 7, mentre per la tematica riguardanti gli affidamenti in materia di forniture di beni e servizi e di lavori, si fa rinvio a quanto espressamente indicato nel capitolo 5.

¹³³ Tale invio va effettuato tramite il sistema telematico UNIEMENS.

¹³⁴ Detto versamento viene effettuato tramite il modello F24 EP.

¹³⁵ Sono da intendersi datori di lavoro le persone fisiche o giuridiche, gli enti privati o pubblici, compresi lo Stato e gli enti Locali. Si precisa, inoltre, che qualora il datore di lavoro non fosse già titolare di un rapporto assicurativo presso l'INAIL dovrà denunciare l'inizio dei lavori attraverso la "denuncia di esercizio". In caso di nuove assunzioni di lavoratori ovvero nel caso di esercizio di attività non ancora denunciate, dovrà presentare entro 30 giorni la "denuncia di variazione".

¹³⁶ In particolare, si precisa che il datore di lavoro deve: (a) entro il 16 febbraio calcolare il premio assicurativo anticipato per l'anno in corso (rata di acconto) e il conguaglio dell'anno precedente (regolazione a saldo) e provvedere, mediante F24 o F24 EP, ai versamenti di tali somme, al netto di eventuali riduzioni contributive; (b) entro il 16 marzo, presentare in via telematica, la dichiarazione delle retribuzioni corrisposte nell'anno precedente nonché l'eventuale comunicazione del pagamento del premio in quattro rate ai sensi dell'articolo 44, comma 3, del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124 "Testo unico delle disposizioni per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali" e dell'articolo 55, comma 5, della Legge 17 maggio 1999, n. 144.

¹³⁷ Cfr. articolo 29 del Codice. In particolare si evidenzia che il responsabile è designato dal titolare facoltativamente. Si fa presente inoltre che i compiti affidati al responsabile sono analiticamente specificati per iscritto dal titolare.

¹³⁸ Cfr articolo 30 del Codice. In proposito, si segnala che detti incaricati sono designati dal responsabile del trattamento dei dati ed operano sotto la diretta autorità del titolare o del responsabile stesso, attenendosi alle istruzioni loro impartite.

¹³⁹ In particolare, il titolare deve adottare le misure minime di sicurezza (articolo 33 del Codice e Allegato B al Codice) volte ad assicurare un livello minimo di protezione dei dati personali. L'omessa applicazione delle misure minime di sicurezza è punita con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da diecimila euro a centotrentamila euro (articolo 162, comma 2 bis del Codice) e con la sanzione penale dell'arresto fino a 2 anni (articolo 169 del Codice).

di distruzione, perdita, accesso non autorizzato o trattamento dei dati personali non consentito o non conforme alle finalità della raccolta¹⁴⁰.

Sul punto è appena il caso di aggiungere che il 24 maggio 2016 è entrato in vigore il nuovo Regolamento europeo in materia di protezione dei dati personali "*Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)*" (General Data Protection Regulation - GDPR) il quale tuttavia troverà applicazione negli Stati Membri solo a far data dal 25 maggio 2018. Quindi, le pubbliche amministrazioni (e le imprese) hanno ancora un periodo di tempo utile per organizzarsi e adeguarsi alle nuove regole.

Relativamente al predetto punto f), riguardante le verifiche in materia di contenzioso, il collegio dei revisori assumerà specifiche informazioni sull'esistenza e lo stato del contenzioso, ed in particolare se siano pervenuti decreti ingiuntivi, atti di precetto e/o altri atti giudiziari, volti al recupero dei crediti e/o al risarcimento di danni, protesti, ecc..

Si evidenzia che tale attività potrebbe essere anche utile ai Revisori sia per poter cogliere eventuali criticità nella gestione amministrativa dell'ente che per poter valutare l'adeguatezza delle somme accantonate in bilancio, al fine di fronteggiare gli oneri eventualmente scaturenti dall'esito del contenzioso¹⁴¹.

Per quanto concerne, infine, la verifica di cui al suindicato punto g), concernente le coperture assicurative, il collegio dei revisori avrà cura di accertare che l'ente abbia provveduto, innanzitutto, alla stipula delle polizze obbligatorie ed, inoltre, di verificare l'adeguatezza di tutte le polizze sottoscritte dall'ente, tenendo conto dei particolari rischi cui è esposto l'ente stesso in ragione della peculiare attività espletata. Infine i revisori verificheranno, altresì, che risultino regolarmente pagati, alle scadenze, i premi assicurativi delle polizze in essere.

¹⁴⁰ (Cfr. articolo 31 del Codice. In proposito, è appena il caso di segnalare che il Garante per la protezione dei dati personali (cfr. Deliberazione n. 23 del 14 giugno 2007) ha emanato le "Linee guida in materia di trattamento di dati personali di lavoratori per finalità di gestione del rapporto di lavoro in ambito pubblico", cui si fa rinvio per approfondimenti.

¹⁴¹ Si rammenta che per quanto riguarda gli enti in contabilità finanziaria, per fronteggiare spese future per contenzioso, è previsto un apposito accantonamento al fondo rischi ed oneri (cfr articolo 19 del D.P.R. n. 97 del 2003). Le relative somme a fine esercizio confluiscono nella parte vincolata del risultato di amministrazione. Per quanto concerne, invece, gli enti in contabilità civilistica si evidenzia che, in base al principio della competenza economica, gli stessi dovranno appostare le relative risorse in un apposito fondo rischi dello stato patrimoniale.

2.15 - Verbalizzazione delle attività di verifica¹⁴²

Sul tema della verbalizzazione delle riunioni dell'organo di controllo vanno formulate talune considerazioni al fine di eliminare possibili carenze che ostacolano il proficuo svolgimento dei compiti di riassunzione e coordinamento dei risultati dell'attività di riscontro.

In proposito, giova premettere che il comma 8 dell'articolo 20, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 prevede che *"di ogni verifica, ispezione e controllo, anche individuale, nonché delle risultanze dell'esame collegiale dei bilanci preventivi e relative variazioni e dei conti consuntivi o bilanci d'esercizio, è redatto apposito verbale"*.

Da tale disposizione emerge, quindi, inequivocabilmente, che le riunioni del collegio dei revisori devono risultare da apposito verbale, dal quale emergano le attività di vigilanza svolte, gli eventuali accertamenti effettuati e i relativi risultati e conclusioni. In proposito, si deve rappresentare che la verbalizzazione degli accertamenti svolti dagli organi interni di controllo nel corso delle riunioni non sia eccessivamente sintetica, ma illustri chiaramente l'attività di controllo effettuata, i criteri di campionatura adottati, nonché le complete indicazioni delle irregolarità riscontrate e delle norme eventualmente violate.

Circa le modalità di verbalizzazione si ritiene opportuno segnalare che i verbali dovranno necessariamente essere numerati, in modo progressivo e continuo, e contenere la data ed il luogo della riunione, l'ora di inizio e termine della seduta, il nominativo dei componenti l'organo di controllo intervenuti o presenti (con la precisazione delle modalità eventualmente consentite dalle norme o dallo statuto dell'ente per la partecipazione a distanza) e l'indicazione degli assenti, con la specifica di quelli che hanno giustificato la propria indisponibilità a partecipare, nonché l'ordine del giorno, riportato nella lettera di convocazione e i riferimenti dei provvedimenti oggetto di verifica. Oltre a ciò, vanno indicati i nominativi delle persone dell'Ente intervenute, o invitate, alla riunione e la loro qualifica.

È appena il caso di aggiungere, poi, che il verbale deve contenere, con riguardo alle attività svolte ed agli accertamenti eseguiti, l'eventuale dissenso di uno o più revisori su un determinato argomento. In tale ipotesi, il Presidente del collegio è tenuto a garantire al sindaco dissenziente di far iscrivere a verbale il proprio motivato dissenso.

La sottoscrizione del verbale da parte degli intervenuti, previa lettura e condivisione dello stesso, deve essere apposta preferibilmente al termine della riunione, anche al fine di evitare di dover riconvocare tutti i componenti del collegio per apporre la loro firma.

¹⁴² Allo scopo di fornire all'organo di controllo un valido strumento di ausilio nella propria attività di verbalizzazione occorre segnalare che, nel corso degli ultimi anni, per alcune tipologie di soggetti pubblici sono stati messi a disposizione dei revisori dei conti degli applicativi basati su tecnologie informatiche. In particolare, tali applicativi hanno riguardato, da un lato, le Istituzioni scolastiche e, dall'altro, le Aziende sanitarie locali, le Aziende Ospedaliere e le Aziende Ospedaliere Universitarie. Pertanto, per la verbalizzazione della loro attività, i revisori di detti enti sono tenuti ad utilizzare unicamente tali applicativi.

Con riferimento alle Istituzioni scolastiche è stato implementato l'applicativo Athena 2, mediante il quale, i revisori compilano i propri verbali, utilizzando gli appositi schemi predefiniti per ciascuna tipologia di verifica da effettuare. Al riguardo, si richiamano le circolari n. 36 del 25 novembre 2004 e n. 20 del 10 maggio 2006.

Per quanto concerne, invece, la predisposizione dei verbali delle Aziende sanitarie sopra menzionate è attualmente a disposizione dei collegi sindacali l'applicativo denominato "Progetto informativo Sindaci ASL – PISA". In proposito, si richiama la circolare n. 10 del 13 marzo 2012 con la quale sono state fornite istruzioni per la corretta verbalizzazione delle attività dei collegi sindacali presso le Aziende sanitarie locali, le Aziende Ospedaliere e le Aziende Ospedaliere Universitarie.

Si precisa, poi, che l'utilizzo di tali applicativi è da considerarsi quale unico strumento valido per la redazione dei verbali. Tra l'altro, questi consentono di superare l'obbligo da parte dell'organo di controllo dell'invio in formato cartaceo dei verbali relativi alle verifiche effettuate alle amministrazioni vigilanti e co-vigilanti nonché l'invio al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza. Infatti, i verbali, una volta validati e resi definitivi dall'organo di revisione, vengono automaticamente acquisiti in formato elettronico dalle predette Amministrazioni.

Il verbale, una volta sottoscritto da tutti i revisori intervenuti, dovrà essere, in analogia a quanto previsto per i verbali relativi al collegio sindacale delle società, riportato in apposito registro¹⁴³, conservato agli atti dell'ufficio, a cura e sotto la responsabilità del presidente del collegio. Sul punto, si precisa che in caso di assenza di un revisore ad una riunione dell'organo di controllo è opportuno che lo stesso, in occasione della prima riunione utile, sottoscriva il verbale trascritto nel predetto registro, al fine di prendere visione delle deliberazioni assunte ovvero dei rilievi formulati in tale verbale.

Giova puntualizzare, poi, che, come da specifica previsione,¹⁴⁴ sono soggette a verbalizzazione finanche le attività – anche se a carattere meramente istruttorio propedeutico e funzionale al successivo esame in sede collegiale – condotte in forma individuale da parte di un singolo componente del collegio. Resta inteso che essendo l'attività dell'organo di controllo contraddistinta dal carattere collegiale, le risultanze delle verifiche individuali non vanno riportate immediatamente nell'apposito registro, bensì, qualora condivise, dovranno essere necessariamente riportate nel verbale della prima riunione utile dell'organo di controllo.

Corre l'obbligo rammentare, inoltre, che la copia dei verbali del collegio dovrà, con la massima sollecitudine, essere trasmessa sia al rappresentante legale dell'ente che all'Amministrazione vigilante. Inoltre, si precisa che, ai sensi dell'articolo 22 del citato Decreto Legislativo n. 123 del 2011, il rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze, in seno all'organo di controllo, è tenuto a far pervenire al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato copia dei verbali, nonché a fornire tutte le informazioni che i competenti uffici dell'Ispettorato generale di finanza del medesimo Dipartimento dovessero richiedere.

In merito al predetto obbligo di invio dei verbali è possibile avvalersi della struttura dell'ente.

È doveroso rammentare, altresì, che il verbale, essendo redatto da pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro funzioni, ha natura di atto pubblico e, quindi, fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che l'ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti. Per tale ragione i revisori dovranno avere massima cura nella redazione dell'atto, riportando nello stesso tutte le attività e gli accertamenti svolti. Inoltre, al fine di poter dimostrare, in qualunque momento, l'attività svolta dall'organo di controllo, appare utile che ciascun componente conservi copia dei verbali del collegio dei revisori dei conti e la relativa documentazione di supporto.

In ogni caso, resta fermo il diritto di ciascun revisore di ottenere copia dei verbali del collegio relativi al periodo di durata in carica dello stesso, anche successivamente al termine dell'incarico.

Da ultimo, si fa presente che, oltre ai verbali delle verifiche periodiche effettuate da cui risultano le attività svolte dal collegio, gli altri documenti predisposti dai revisori sono le relazioni accompagnatorie del bilancio di previsione e del conto consuntivo (o bilancio d'esercizio). Tali relazioni, mediante le quali i revisori esprimono le proprie valutazioni in merito ai predetti documenti contabili, sono, contrariamente ai verbali delle riunioni, caratterizzate dal requisito della pubblicità in applicazione della specifica disposizione normativa prevista dall'articolo 29 del Decreto Legislativo n. 33 del 2013. Pertanto è

¹⁴³ In linea con le disposizioni del codice civile (articolo 2421 ultimo comma) il libro dei verbali, prima di essere messo in uso, deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio.

¹⁴⁴ Cfr. comma 8 dell'articolo 20 del Decreto Legislativo del 30 giugno 2011, n. 123.

opportuno redigere tali relazioni separatamente dal verbale al quale andranno allegate come parte integrante dello stesso.

CAPITOLO 3 - L'armonizzazione dei sistemi contabili

3.1 - Aspetti generali e quadro normativo di riferimento

Il sistema della contabilità pubblica italiana, intesa come l'insieme dei principi contabili e dei sistemi di classificazione e di bilancio applicati dalle Pubbliche Amministrazioni, è stato caratterizzato a lungo dall'assenza di regole e sistemi tassonomici uniformi in grado di garantire la reale rappresentatività dei dati di bilancio da queste prodotti, la loro "rendicontabilità" e la comparabilità nel tempo e nello spazio. Inoltre il processo di integrazione europea e la costituzione di un'area monetaria unica, hanno imposto l'osservanza di normative volte a garantire la partecipazione ad un contesto economico e finanziario globalizzato necessariamente armonico, con conseguenti imposizioni di vincoli di natura finanziaria, economica e di bilancio. L'assenza di procedure contabili uniformemente definite e condivise, incide, in buona sostanza, sull'attendibilità delle risultanze finali della gestione economica e finanziaria del Paese, risultanze che rappresentano, in ultima analisi, l'elemento posto alla base delle decisioni di politica economica che la classe politica è chiamata ad assumere¹⁴⁵ anche in risposta alle sollecitazioni provenienti dal contesto europeo.

Ne è derivata l'esigenza da parte del legislatore, di intervenire in maniera incisiva attraverso la definizione di una pluralità di interventi normativi, anche di livello costituzionale, volti ad avviare il necessario processo di "armonizzazione" dei sistemi contabili della Pubblica Amministrazione¹⁴⁶.

Il processo di armonizzazione è stato avviato lungo due principali direttive di carattere normativo:

- con l'emanazione della Legge del 31 dicembre 2009, n. 196, *Legge di contabilità e finanza pubblica*¹⁴⁷ che disciplina le amministrazioni pubbliche non territoriali non espressamente regolate da altre norme.
- con l'emanazione della Legge del 5 maggio 2009, n. 42, "*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*" inerente gli enti territoriali.

Va peraltro evidenziato che il quadro di riforma contabile avviato dalla Legge n. 196 del 2009, è stato poi, per le Università, arricchito dall'emanazione della Legge del 30 dicembre 2010, n. 240, relativa alle "*Norme in materia di organizzazione delle Università, di personale accademico e reclutamento, nonché di delega al Governo per incentivare la*

¹⁴⁵ Basti pensare che il conto della PA, sottoposto a monitoraggio dell'Unione Europea ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi, è il risultato dell'aggregazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche. Da ciò deriva che, ogni eventuale e possibile errore di stima, nell'ordine dei milioni di euro, dei saldi finali di bilancio, incide in misura proporzionale sulla quantificazione del disavanzo e del debito oggetto di controllo da parte della UE, potendo determinare incidentalmente anche l'avvio della procedura sui disavanzi eccessivi.

¹⁴⁶ Pubblica Amministrazione da intendersi qui in senso ampio e maggiormente omnicomprensivo.

¹⁴⁷ È la stessa Legge 196 del 2009 all'articolo 2 ad individuare "*l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica*" in quanto "*i sistemi e gli schemi di cui al primo periodo*" siano "*raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi*".

qualità e l'efficienza del sistema universitario", che ha delineato il passaggio del sistema contabile verso una contabilità di tipo economico-patrimoniale.

3.1.1 - La Legge del 31 dicembre 2009, n. 196

La Legge n. 196 del 2009 stabilisce che le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica¹⁴⁸.

Per consentire il perseguimento di tali obiettivi l'articolo 2, comma 1, interviene, conseguentemente, a disciplinare l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche e dei relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I sistemi contabili e gli schemi di bilancio sono raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi. Dall'ambito di applicazione della norma restano escluse le regioni e gli enti locali, nonché gli enti appartenenti al comparto sanitario¹⁴⁹.

La disciplina inerente al Bilancio dello Stato è demandata, invece, all'articolo 40 della medesima legge, che stabilisce la delega al Governo per *"l'emanazione di uno o più decreti legislativi per il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato con particolare riguardo alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni e alla programmazione delle risorse, assicurandone una maggiore certezza, trasparenza e flessibilità."* Le amministrazioni sottoposte alla disciplina della Legge n. 196 del 2009 possono essere caratterizzate dall'applicazione di un regime di contabilità finanziaria o di un regime di contabilità economico-patrimoniale.

La Legge n. 196, che, nel già citato articolo 2, stabilisce che *"le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale"*, individua gli strumenti principali attraverso cui realizzare la riforma stabilendo come criteri guida:

- a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui sopra;
- c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di

¹⁴⁸ Il comma 2, articolo 1, della citata Legge 196 del 2009 stabilisce che ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e successivi aggiornamenti effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, nonché le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni.

¹⁴⁹ Gli enti del comparto sanitario non sono stati espressamente inclusi nel processo di armonizzazione quantunque essi siano stati regolamentati mediante l'emanazione del Decreto Legislativo 118 del 2011, Titolo II, Decreto emanato in attuazione della delega prevista dalla Legge 42 del 2009.

- bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;
- d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria, di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
 - e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;
 - f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni, individuati con Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

Tali strumenti, attraverso alcune modifiche apportate dalla Legge n. 196 del 2009 alla Legge n. 42 del 2009, sono stati fatti propri anche dagli enti territoriali, sebbene non siano previste modalità e tempistiche di attuazione uniformi.

Il legislatore non privilegia un sistema contabile rispetto ad un altro, ma detta regole valide tanto per le amministrazioni soggette al regime di contabilità civilistica (assoggettandole alla "*definizione di una tassonomia comune per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio*"), quanto per quelle soggette al regime di contabilità finanziaria (prevedendo "*l'affiancamento a fini conoscitivi di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale*").

Stante tale scelta, il legislatore regola, però, il rapporto tra tali sistemi contabili, individuando e codificando i momenti di reciproca sovrapposizione tecnica e concettuale.

La riforma, in termini di armonizzazione, è realizzata mediante la previsione di delega al Governo (articolo 2 Legge n. 196 del 2009) ad emanare uno o più decreti legislativi, delega attuata, per gli enti non territoriali, con l'emanazione del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91 *Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*. Per le amministrazioni incluse nel Bilancio dello Stato, la cui delega è contemplata, invece, dall'articolo 40 della Legge 196 del 2009, la disciplina è stata dettata, in tempi recentissimi, con l'emanazione del Decreto Legislativo 12 maggio 2016, n. 90, "*Completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196*".

Il Decreto Legislativo n. 91 del 2011 rappresenta, quindi, come anticipato, l'elemento cardine per la realizzazione dell'armonizzazione contabile degli enti non territoriali ed individua l'insieme degli interventi concreti da attuare per il raggiungimento degli obiettivi di riforma sia per gli enti operanti secondo i principi della contabilità finanziaria sia per quelli operanti in base ai principi di contabilità economico-patrimoniale.

3.1.2 - La Legge del 5 maggio 2009, n. 42

La Legge n. 42 del 2009¹⁵⁰, invece, costituisce la base normativa per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di regioni, comuni, province, città metropolitane. In particolare l'articolo 2 attribuisce la delega ad emanare decreti legislativi informati ai principi e criteri direttivi generali (comma 2 lettera h) di:

¹⁵⁰ Modificata, come già rilevato, dalla stessa Legge 196 del 2009.

"individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, in modo da assicurare la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata [...] coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato."

Le amministrazioni sottoposte alla disciplina di questa norma sono caratterizzate dall'applicazione di un regime di contabilità finanziaria, a cui si aggiungono gli enti e organismi strumentali caratterizzate invece da sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniali.

La delega legislativa della Legge n. 42 del 2009 per gli enti territoriali è stata attuata con l'emanazione del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n.118, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42*¹⁵¹.

Nel processo di armonizzazione contabile così come disegnato dal quadro complessivo delle norme illustrate non rientrano gli enti del comparto sanitario la cui regolazione è confluita nel titolo II del citato Decreto Legislativo n. 118 del 2011 già deputato, al Titolo I, alla disciplina degli enti territoriali in attuazione della delega prevista dalla Legge 42 del 2009. Il titolo però è rivolto principalmente al consolidamento e al miglioramento del sistema contabile già esistente e non alla definizione di regole aventi come obiettivo la realizzazione dell'armonizzazione per gli enti del comparto con le altre amministrazioni pubbliche.

3.1.3 - La Legge del 30 dicembre 2010, n. 240

Il quadro di riforma contabile avviato dalla Legge n. 196 del 2009 per le amministrazioni pubbliche è stato poi ulteriormente arricchito dall'emanazione della Legge del 30 dicembre 2010, n. 240, relativa alle *"Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché di delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario"*, norma che ha traghettato il sistema contabile universitario verso una contabilità di tipo economico-patrimoniale.

La delega legislativa della Legge n. 240 del 2010 è stata poi attuata con l'emanazione del Decreto Legislativo del 27 gennaio 2012, n.18, *Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della Legge 30 dicembre 2010, n. 240.*

3.1.4 - Le modifiche costituzionali

È di primaria importanza rilevare che l'avvio del processo di armonizzazione contabile ha tratto maggior forza dall'azione di revisione costituzionale operata dal legislatore con la Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, al fine di introdurre il "principio del pareggio di bilancio" nella Carta costituzionale¹⁵². Tale norma ha determinato la revisione degli articoli nn. 81, 97, 117 e 119 della Costituzione.

¹⁵¹ Testo poi coordinato con il Decreto Legislativo 10 agosto 2014, n. 126 e con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015).

¹⁵² Nonché con l'emanazione della Legge di attuazione del 24 dicembre 2012, n. 243, cosiddetta Legge rinforzata di attuazione del principio del pareggio di bilancio.

La modifica posta all'articolo 81 della Costituzione è stata volta a garantire, per il bilancio dello Stato, il rispetto dell'equilibrio tendenziale tra le entrate e le spese¹⁵³, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. La disposizione è rafforzata dalla previsione che il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e al verificarsi di eventi eccezionali. Gli eventi eccezionali sono poi stati definiti, nel dettaglio, con la Legge di attuazione n. 243 del 2012, all'articolo 6, che li identifica come: a) periodi di grave recessione economica relativi anche all'area dell'euro o all'intera Unione Europea; b) eventi straordinari, al di fuori del controllo dello Stato, ivi incluse le gravi crisi finanziari nonché le gravi calamità naturali, con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del Paese. Con la modifica dell'articolo 97 della Costituzione¹⁵⁴ il legislatore ha poi voluto includere tutte le pubbliche amministrazioni fra i soggetti chiamati a assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea. Tale previsione è funzionale, tra l'altro, a garantire il rispetto del principio, sancito nello stesso articolo 97, del buon andamento della pubblica amministrazione.

L'articolo 119 della Costituzione, relativo all'autonomia finanziaria degli enti territoriali, già interessato dalla modifica al Titolo V della Costituzione avvenuta nel 2001, e relativa all'autonomia finanziaria degli enti territoriali è stato ulteriormente modificato al comma 1, prevedendo che *"I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea"*. Lo stesso articolo ha subito modifiche anche al comma 6 nella parte in cui prevede che i succitati enti *"Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio"*. Gli Enti territoriali mantengono quindi la loro autonomia finanziaria acquisendo, al contempo, la responsabilità di salvaguardare gli equilibri di bilancio e il rispetto dei vincoli di derivazione europea.

La modifica all'articolo 117 della Costituzione ha infine ricondotto la materia dell'armonizzazione tra quelle di legislazione esclusiva dello Stato, laddove, la precedente modifica costituzionale intervenuta con la Legge Costituzionale n. 3 del 2001, sulla spinta degli orientamenti federalisti verso cui si era mossa l'azione complessiva del legislatore, aveva voluto ricomprenderla fra le materie di legislazione concorrente fra Regioni e Stato.

L'attuazione del principio del pareggio di bilancio è stata affidata alla già citata Legge rinforzata¹⁵⁵ del 24 dicembre 2012, n. 243, *Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione* con la quale si definisce che *"le amministrazioni pubbliche concorrono ad assicurare l'equilibrio dei bilanci ai sensi dell'articolo 97, primo comma, della Costituzione"*. L'equilibrio dei bilanci corrisponde all'obiettivo di medio termine e si considera conseguito

¹⁵³ Articolo 81 Costituzione: *"Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico (2). Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali (3). Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte (4). Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo (5). L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi (6). Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con Legge costituzionale (7).*

¹⁵⁴ Legge Rinforzata in quanto *"può essere abrogata, modificata o derogata solo in modo espresso da una legge successiva approvata ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione."* (articolo 1, comma 2).

quando il saldo strutturale, calcolato nel primo semestre dell'esercizio successivo a quello al quale si riferisce, soddisfa almeno una delle seguenti condizioni:

- a) risulta almeno pari all'obiettivo di medio termine ovvero evidenzia uno scostamento dal medesimo obiettivo inferiore a quello indicato dall'articolo 8, comma 1;
- b) assicura il rispetto del percorso di avvicinamento all'obiettivo di medio termine nei casi previsti dagli articoli 6 e 8 ovvero evidenzia uno scostamento dal medesimo percorso inferiore a quello indicato dall'articolo 8, comma 1.

La norma procede poi a definire le misure necessarie alla sostenibilità del debito pubblico e le regole sulla spesa, l'equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito delle amministrazioni pubbliche, il meccanismo di correzione rispetto agli obiettivi di finanza pubblica e rispetto all'obiettivo programmatico strutturale, l'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico, l'equilibrio dei bilanci delle amministrazioni pubbliche non territoriali e del Bilancio dello Stato.

3.1.5 - L'armonizzazione nel quadro europeo

Come evidenziato in apertura di trattazione, l'esigenza di avviare il processo di armonizzazione contabile del settore pubblico discende principalmente dalle esigenze di integrazione poste da un contesto economico e finanziario globalizzato, e dalla sottoscrizione di impegni assunti a livello europeo, con conseguenti imposizioni di vincoli di natura finanziaria, economica e di bilancio. I recenti sviluppi economici infatti hanno posto nuove sfide alla conduzione delle politiche di bilancio nell'Unione Europea e hanno messo in evidenza in particolare la necessità di disporre di requisiti uniformi per quanto riguarda le regole e le procedure inerenti ai quadri di bilancio degli Stati membri¹⁵⁶.

Per raggiungere tale obiettivo di integrazione il Consiglio dell'Unione Europea ha emanato la Direttiva 2011/85/UE dell'8 novembre 2011¹⁵⁷ con la quale ha delineato il quadro dei requisiti per gli schemi di bilancio degli Stati membri, fornendo anche chiare indicazioni in merito alla necessità di armonizzare i conti pubblici e assicurare la produzione di dati di bilancio e di informazioni contabili di qualità tali da garantire la comparabilità tra gli Stati membri dell'Unione Europea e la possibilità di un loro ottimale consolidamento secondo le regole del SEC 2010.

Ciò ha richiesto l'applicazione di standard internazionali di contabilità per il settore pubblico¹⁵⁸ (IPSAS). Gli IPSAS sono attualmente costituiti da 38 standard basati su un sistema c.d. *accrual* (competenza) e su uno standard *cash basis* (basato sulla contabilità di cassa). L'*accrual* è il principio di competenza in base al quale gli eventi di rilevanza contabile sono rilevati nel momento in cui si verificano (e non solo in seguito al verificarsi dell'incasso o del pagamento). A seguito della Direttiva, la Commissione Europea ha

¹⁵⁶ In tal senso si esprime la Direttiva 2011/85/*UE del Consiglio dell'8 novembre 2011.

¹⁵⁷ La citata Direttiva espressamente chiarisce nel preambolo, al punto 28, che " *Poiché l'obiettivo della presente direttiva, vale a dire il rispetto uniforme della disciplina di bilancio come richiesto dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea non può essere realizzato in modo sufficiente dagli Stati membri e può quindi essere realizzato meglio a livello di Unione, quest'ultima può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del trattato sull'Unione europea. La presente direttiva si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo in ottemperanza al principio di proporzionalità enunciato nello stesso articolo.*"

¹⁵⁸ Brevemente, si evidenzia l'esistenza, a livello internazionale, degli IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) emanati dall'IPSASB (*International Public Sector Accounting Standard*), organismo contabile internazionale che opera all'interno dell'IFAC (*International Federation of Accountant*) organizzazione mondiale che unisce circa 160 ordini della professione contabile di oltre 120 paesi e ai cui lavori partecipano, fra gli altri, le Nazioni Unite, l'Unione Europea e la Banca Mondiale.

conferito mandato ad EUROSTAT di verificare la concreta applicabilità degli standard internazionali di contabilità pubblica nei vari Paesi dell'Unione Europea attraverso la costituzione di un apposito gruppo di lavoro, denominato "Task Force IPSAS/EPAS"¹⁵⁹, composto da rappresentanti delle amministrazioni finanziarie di cui fa parte anche la Ragioneria Generale dello Stato, che segue ormai da anni i lavori del Board impegnato nell'elaborazione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS Board). Dai lavori svolti dalla task force di EUROSTAT è emersa l'intenzione di dare applicazione pratica alla Direttiva 85 del Consiglio, che prevede un percorso comune ben cadenzato verso l'applicazione dei succitati standard internazionali. Questo processo si è svolto parallelamente alla realizzazione della riforma della contabilità e della finanza pubblica italiana già avviata con la Legge 196 del 2009, norma, come sappiamo, posta a cardine del processo di armonizzazione della contabilità e degli schemi di bilancio.

L'articolo 3 della Direttiva richiede espressamente che gli Stati membri si dotino di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sottosectori dell'amministrazione pubblica e contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza (principio *accrual*) al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 2010¹⁶⁰. Ai sensi dell'articolo 12, inoltre, gli Stati membri assicurano che tutte le misure adottate per conformarsi alle disposizioni della stessa Direttiva si applichino in modo coerente e riguardino tutti i sottosectori dell'amministrazione pubblica. Ciò richiede in particolare l'uniformità delle norme e procedure contabili nonché l'integrità dei sistemi di raccolta e elaborazione dati sottostanti. Infine l'articolo 13 stabilisce che gli Stati membri istituiscono meccanismi appropriati per il coordinamento tra tutti i sottosectori dell'amministrazione pubblica tali da garantire una copertura completa e uniforme dei citati sottosectori nella programmazione di bilancio, nelle regole di bilancio numeriche specifiche per paese e nella preparazione delle previsioni di bilancio e per l'istituzione di una programmazione pluriennale come previsto in particolare nel quadro di bilancio pluriennale.

3.2 - Gli Enti in contabilità finanziaria

La presenza di enti assoggettati al regime di contabilità finanziaria è rilevabile trasversalmente tanto fra le amministrazioni non territoriali disciplinate dalla Legge n. 196 del 2009 quanto fra gli enti territoriali regolati dalla Legge n. 42 del 2009¹⁶¹.

In merito agli enti non territoriali abbiamo già evidenziato che l'attuazione della delega prevista dall'articolo 2 della Legge n. 196 del 2009 si è realizzata con l'emanazione del Decreto Legislativo n. 91 del 2011 al quale sono poi succedute norme di carattere provvedimentale per la regolazione dei singoli istituti.

Il Decreto Legislativo n. 91 del 2011, "*disciplina l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare il coordinamento della finanza pubblica attraverso una disciplina omogenea dei procedimenti di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo*" (articolo 2, comma 1). Il Decreto procede poi a disciplinare l'armonizzazione dei principi contabili

¹⁵⁹ *European Public Sector Accounting Standards* (EPAS) sono standard internazionali di contabilità pubblica definiti procedendo ad un adattamento degli IPSAS alle esigenze del contesto europeo.

¹⁶⁰ Il SEC95, previsto dalla Direttiva citata, è stato sostituito dal più recente SEC2010.

¹⁶¹ Per gli enti appartenenti al Bilancio dello Stato ricordiamo che la disciplina è stata recentemente dettata dal Decreto Legislativo 12 maggio 2016, n. 90, *Completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196.*

generali applicati ai documenti contabili delle amministrazioni pubbliche al Titolo I, il piano dei conti integrato al Titolo II e la classificazione delle spese e delle entrate.

La norma disciplina, in particolare, i principi contabili e il sistema di classificazione dei dati. Per quest'ultimo, in particolare, il legislatore ha previsto l'introduzione, in particolare, di due sistemi tassonomici:

1. Il piano dei conti integrato
2. La classificazione per missioni e programmi

In applicazione del Decreto Legislativo n. 91 del 2011 è stato emanato il Decreto del Presidente della Repubblica n. 132 del 2013 *Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera a), del Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91* con il quale è stata regolamentata la struttura del piano dei conti integrato.

Il Decreto Legislativo n. 91 del 2011, infatti, prevede per le amministrazioni in contabilità finanziaria, la necessità di adottare un comune piano dei conti integrato costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali, redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione e di un sistema integrato di scritturazione contabile che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante e assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica patrimoniale (articolo 6 comma 1). Per raggiungere tale obiettivo la norma procede fino alla definizione della singola transazione elementare (articolo 8) e ne definisce le modalità di registrazione e le caratteristiche tecniche nell'ambito di un sistema di scritturazione integrato. Mediante tale strutturazione il processo di costruzione degli schemi economico-patrimoniali diviene un processo di costruzione concomitante e non di ricostruzione ex-post dei dati contabili derivanti dalla riconciliazione della contabilità finanziaria. L'elaborazione del piano dei conti realizza uno strumento che, riconducendo a uno schema classificatorio comune le operazioni realizzate da tutti gli enti che lo applicano, consenta di superare la frammentazione dei dati di finanza pubblica. A tal fine, individua gli elementi di base secondo cui articolare le rilevazioni contabili delle amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio, nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle pubbliche amministrazioni¹⁶².

L'applicazione della norma è demandata al Decreto Presidente della Repubblica n.132 del 2013 che, all'articolo 2, stabilisce che *"Le amministrazioni pubbliche affiancano, ai sensi dell'articolo 6 del Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, la contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria e realizzano un sistema integrato di contabilità [...]"*, e dettaglia nell'allegato 1 del D.P.R, il piano finanziario, il piano economico e il piano patrimoniale del piano dei conti integrato. Il D.P.R. n. 132 del 2013, realizza quindi, mediante la strutturazione del piano dei conti integrato, l'integrazione fra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.

L'allegato 1 del D.P.R. n. 132 del 2013, inerente il piano dei conti, è stato recentemente sostituito dal Decreto Ministeriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 22 febbraio 2016, emanato ai sensi dell'articolo 5 del medesimo D.P.R. n. 132 che prevede che *"Eventuali aggiornamenti del piano dei conti sono adottati con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e nel sito del medesimo Ministero."*

¹⁶² Circolare RGS del 9 Settembre 2016 , n. 27.

3.2.1 - La classificazione per missioni e programmi

Con il Decreto del Presidente del *Consiglio dei Ministri del 12 dicembre 2012 relativo alla Definizione delle linee guida generali per l'individuazione delle missioni delle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91* si è provveduto a definire le modalità di uniforme classificazione delle missioni di spesa;¹⁶³ ad esso è seguita la circolare applicativa del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del 13 maggio 2013, n. 23¹⁶⁴.

In particolare il DPCM del 12 dicembre 2012 stabilisce che *"ciascuna amministrazione pubblica, previa indicazione dell'amministrazione vigilante, individua tra le missioni del bilancio dello Stato attualmente esistenti, quelle maggiormente rappresentative delle finalità istituzionali, delle funzioni principali e degli obiettivi strategici dalla stessa perseguite"*. La Circolare applicativa chiarisce, in tale senso, che il riferimento fondamentale per l'individuazione delle missioni e dei programmi è, quindi, costituito dalla struttura per finalità della spesa definita per il bilancio dello Stato e il supporto da utilizzare è rappresentato dalla pubblicazione di Missioni e programmi delle amministrazioni centrali dello Stato, resa annualmente disponibile sul sito istituzionale del MEF-RGS. Il programma viene definito dal DPCM come aggregato omogeneo di attività realizzate dall'amministrazione, volte a perseguire le finalità individuate nell'ambito della missione. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa individuata in conformità con i regolamenti di organizzazione, ovvero, con altri idonei provvedimenti adottati dalle singole amministrazioni pubbliche. Il programma deve essere corredato con l'indicazione della corrispondente classificazione COFOG (Classification of the functions of government) di secondo livello¹⁶⁵. Il legislatore ha individuato nella classificazione COFOG, valida a livello internazionale, il termine di riferimento per portare a uniformità e confrontabilità la spesa delle amministrazioni pubbliche nazionali.

Vengono fornite inoltre indicazioni generali per definire il perimetro delle missioni delle amministrazioni pubbliche e si richiama la necessità di considerare, ad integrazione delle missioni che definiscono l'attività istituzionale dell'amministrazione, alcune missioni comuni a tutte le amministrazioni pubbliche.

Si tratta delle missioni relative a *Servizi generali e istituzionali delle amministrazioni pubbliche, Fondi da ripartire, Servizi per conto terzi e partite di giro*, e, nel caso di contrazione di prestiti, anche la missione relativa a *Debito da finanziamento dell'amministrazione*¹⁶⁶. Il contenuto di tali missioni -che integrano la missione o le missioni che definiscono l'attività istituzionale dell'amministrazione pubblica in base alle disposizioni del DPCM del 12 dicembre 2012 e dell'allegato 3 alla Circolare RGS del 13 maggio 2013, n. 23 - viene individuato come segue.

Per quanto riguarda il contenuto della missione dei *Servizi istituzionali e generali*, in base alle disposizioni del DPCM, vanno considerate le spese di funzionamento

¹⁶³ Si veda, in tal senso, la Circolare RGS del 9 settembre 2015, n. 27, relativa a Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche - Bilancio di previsione esercizio 2016 degli enti ed organismi in contabilità finanziaria di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato - Decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, recante Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato

¹⁶⁴ Avente ad oggetto: Indicazioni relative all'applicazione del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 12 dicembre 2012 recante "Definizione delle linee guida generali per l'individuazione delle missioni delle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), del Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

¹⁶⁵ Così la Circolare RGS del 13 maggio 2013, n. 23.

¹⁶⁶ Si veda, in tal senso, la Circolare RGS del 9 settembre 2015, n. 27, già citata.

dell'apparato amministrativo riferibili a più finalità e non attribuibili puntualmente a specifiche missioni; si tratta, in generale, di spese non divisibili sostenute dalle strutture organizzative che fanno capo alla direzione generale dell'amministrazione e che vengono effettuate per tutte le articolazioni più propriamente operative. A titolo esemplificativo, andrebbero considerate le spese relative alle indennità di carica, i gettoni e i compensi per la partecipazione agli organi di governo e tutte le altre spese direttamente correlate a tali funzioni, laddove la struttura del bilancio dell'ente risulti articolata in diverse missioni di spesa; queste indicazioni corrispondono, con i dovuti cambiamenti, alle attività considerate nel programma di indirizzo politico, presente nella missione 32 del bilancio dello Stato. Tale missione dei Servizi istituzionali e generali deve, inoltre, includere tutte le spese non attribuibili puntualmente alle missioni che rappresentano l'attività istituzionale dell'ente; l'attribuzione delle spese a tale missione deve, in ogni caso, conservarne la caratteristica di contenitore residuale rispetto al resto della spesa che va attribuita alle missioni rappresentative dell'attività istituzionale dell'ente affinché sia preservata la classificazione per finalità della spesa. Si sottolinea, infatti, che per quanto riguarda le spese comuni a più missioni è generalmente necessario adottare un criterio di ripartizione, basato su adeguati parametri, che permetta di rappresentare in maniera corretta la finalità della spesa evitando l'imputazione alla missione dei Servizi istituzionali e generali, in base ad un criterio residuale. D'altro canto anche il criterio dell'attribuzione per prevalenza va evitato, ricorrendo a parametri che siano indicativi delle finalità sottostanti la spesa.

Nella missione *Fondi da ripartire*, in base alle disposizioni del DPCM, vanno classificate le eventuali spese relative a fondi che, in sede di previsione, sono destinati a finalità non riconducibili a specifiche missioni, in quanto l'attribuzione delle risorse è demandata ad atti e provvedimenti adottati in corso di gestione. Ai fini di una corretta imputazione delle spese a tale missione, in essa vanno considerati i fondi di riserva (fondo per le spese impreviste, fondo per i rinnovi contrattuali, fondo rischi e oneri, fondo svalutazione crediti, etc.) nonché gli altri fondi considerati dall'amministrazione e previsti dalla normativa vigente.

Inoltre, la missione *Servizi per conto terzi* e partite di giro fornisce separata evidenza ad alcune operazioni contabili effettuate dalle amministrazioni pubbliche in qualità di sostituti d'imposta e per altre attività gestionali relative a operazioni per conto terzi.

Infine, la missione relativa a *Debito da finanziamento dell'amministrazione* accoglie l'eventuale spesa per il rimborso dei prestiti contratti dall'amministrazione pubblica, secondo quanto previsto dalla normativa vigente.

3.2.2 - I principi contabili

Per quanto attiene ai principi contabili va anzitutto ricordato che, la stessa Legge n. 196 del 2009, individua tra gli strumenti principali attraverso cui realizzare la riforma dell'armonizzazione contabile, "l'adozione di regole contabili uniformi".

In conseguenza di ciò, il Decreto Legislativo n. 91 del 2011, stabilisce, all'articolo 2 comma 2, che "Le amministrazioni pubbliche conformano i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, [...] e uniformano l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo a tali principi, che costituiscono regole fondamentali, nonché ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'articolo 4, comma 3".

Il Decreto citato definisce, pertanto, già nell'allegato 1, i principi contabili generali¹⁶⁷, demandando all'articolo 4, comma 3, dello stesso decreto le modalità di definizione dei principi contabili applicati. Tale articolo stabilisce, infatti, che "Con uno o più regolamenti da adottare [...] su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, sono definiti i principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore contenente le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto suddiviso per tipologia di enti, al quale si conformano i relativi regolamenti di contabilità."

Al fine di realizzare tale previsione normativa si è pertanto costituito, all'interno dell'Ispettorato Generale di Finanza presso la Ragioneria Generale dello Stato, e in collaborazione con altri Ispettorati della medesima Ragioneria, un gruppo di lavoro dedicato avente come obiettivo la definizione di tali principi contabili applicati e del nomenclatore contenente gli istituti contabili e le procedure finanziarie per le diverse tipologie di enti. I principi contabili applicati sono, pertanto, alla data di redazione della presente trattazione, ancora in corso di emanazione

Giova rilevare che fra i diversi principi contabili generali definiti dalla norma, particolare rilievo ha assunto l'applicazione del principio generale della competenza finanziaria (c.d. potenziata)¹⁶⁸. A tal proposito, lo stesso Decreto Legislativo n. 91 del 2011, ha disposto, all'articolo 25, l'avvio della sperimentazione relativa al principio di

¹⁶⁷ L'allegato 1 al Decreto Legislativo n. 91 del 2011 fissa, quali principi contabili, i principi di annualità, unità, universalità, integrità, veridicità, attendibilità, correttezza, chiarezza o comprensibilità, trasparenza, significatività e rilevanza, flessibilità, congruità, prudenza, coerenza, continuità, costanza, comparabilità, verificabilità, imparzialità (neutralità), pubblicità, principi di bilancio, competenza finanziaria, competenza economica, prevalenza della sostanza sulla forma.

¹⁶⁸ PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA (Allegato 1 del Decreto Legislativo n. 91 del 2011) Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti nel bilancio di previsione. Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio, e rappresenta un limite agli impegni di spesa, ad eccezione delle partite di giro/servizi per conto di terzi e dei rimborsi delle anticipazioni di cassa. Gli stanziamenti del bilancio pluriennale sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione. L'accertamento costituisce la fase di gestione dell'entrata, mediante la quale viene riconosciuta la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico in cui risulti individuato il debitore, quantificata la somma da incassare e fissata la relativa scadenza. L'accertamento si determina su idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti:

- (a) la ragione del credito che dà luogo alla obbligazione attiva;
- (b) il titolo giuridico che supporta il credito;
- (c) l'individuazione del soggetto debitore;
- (d) l'ammontare del credito;
- (e) la relativa scadenza.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene riconosciuta una obbligazione giuridica di dover pagare e si individua un idoneo titolo giuridico in cui si identifica il creditore, la somma da pagare e la modalità relativa del pagamento, salvo le eccezioni espressamente previste dalla legge. L'impegno configura ogni obbligazione giuridicamente perfezionata che dà luogo ad una spesa per l'amministrazione pubblica, registrata nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione giuridica è perfetta.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- (a) la ragione del debito;
- (b) la determinazione della somma da pagare;
- (c) il soggetto creditore;
- (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

Il principio della competenza finanziaria si estrinseca nei documenti contabili del bilancio di previsione (e di budget) e di rendicontazione con approcci diversi nelle fasi di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, in quanto nel bilancio finanziario di previsione gli accertamenti e gli impegni fanno riferimento al riconoscimento del titolo giuridico di base in senso programmatico e non effettivo, mentre nei documenti di rendicontazione le stesse fasi della competenza finanziaria delle entrate e delle spese sono veritiere delle perfette obbligazioni giuridiche evidenziate nella gestione. Si osserva che, accanto alla fase della competenza finanziaria delle entrate e delle spese, si rileva nella contabilità finanziaria (per l'intero sistema di bilancio) anche la fase contabile della cassa, in cui le entrate si manifestano in versamenti e le spese in pagamenti. Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati.

In sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di provvedimento di assestamento generale di bilancio, occorre dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza, la gestione dei residui nonché dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

competenza finanziaria potenziata per gli enti non territoriali ricompresi nell'ambito di applicazione del Decreto¹⁶⁹ (vedi *infra*). L'attuazione della sperimentazione è stata regolata con l'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 1° ottobre 2013, il quale ha demandato ad apposita Determina del Ragioniere Generale dello Stato¹⁷⁰ l'individuazione delle pubbliche amministrazioni coinvolte¹⁷¹.

A tal riguardo (principio di competenza finanziaria potenziata) giova rilevare che, secondo tale principio, *"Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza"*¹⁷². L'applicazione del principio comporta quindi che non sia possibile effettuare accertamenti e impegni se non in presenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata e che la registrazione dell'obbligazione avverrà alla data di scadenza, garantendone quindi la corretta imputazione contabile e riducendo quindi, in misura sostanziale, la problematica relativa formazione di residui attivi e passivi. Il tradizionale principio della competenza finanziaria, infatti, prevede la registrazione e l'imputazione in bilancio dei fatti contabilmente rilevanti nel momento in cui le obbligazioni sorgono (e non nel momento in cui giungono a scadenza). Ciò comporta l'imputazione in bilancio di debiti e crediti *"futuri"* (cioè non ancora esigibili) in virtù dei quali risulta più difficile individuare, al momento della formazione dei residui, i debiti effettivi e i crediti di dubbia o difficile esazione.

Nel predetto Decreto del 1° ottobre 2013 è stato anche previsto che, in fase di prima attuazione e nelle more dell'emanazione del provvedimento legislativo recante la revisione del Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, le amministrazioni pubbliche, in regime di contabilità finanziaria (non coinvolte nella sperimentazione), predispongano in sede di bilancio di previsione e di rendiconto, un prospetto riepilogativo collegato al bilancio e redatto sulla base di un apposito schema (allegato 6 dello stesso Decreto), nel quale viene riassunta la spesa classificata in base alle missioni ed ai programmi individuati, applicando le prescrizioni contenute nel Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 12 dicembre 2012 e nella citata Circolare del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del 13 maggio 2013, n. 23.

L'armonizzazione contabile per gli enti in contabilità finanziaria sottoposti al Decreto Legislativo n. 91 del 2011, non può comunque dirsi conclusa in quanto sono ancora in corso di emanazione il nuovo regolamento di contabilità, i principi contabili applicati e il regolamento concernente il bilancio consolidato.

Vale la pena di evidenziare che è in corso di emanazione il provvedimento che dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b) dello stesso Decreto Legislativo n. 91 del 2011 che prevede la revisione delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, *Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla Legge 20 marzo 1975, n. 70* da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo Decreto Legislativo. In particolare lo schema di Regolamento è stato già sottoposto al preventivo parere della Corte dei Conti e inviato alla valutazione della Presidenza del Consiglio dei Ministri per il successivo iter.

¹⁶⁹ Per gli enti territoriali la sperimentazione si è conclusa con esiti positivi e l'applicazione del relativo principio è prevista a regime a partire dal 1° gennaio 2015.

¹⁷⁰ Determina del Ragioniere generale dello Stato del 16 ottobre 2014.

¹⁷¹ Si ricorda che, la Determina individua come amministrazioni coinvolte nella sperimentazione: l'Istituto nazionale di astrofisica (INAF), l'Agenzia nazionale per i servizi sanitari (AGENAS), l'Autorità portuale di Ancona, la Cassa congugaglio per il settore elettrico (CCSE).

¹⁷² Così il principio n.16 della competenza finanziaria, Allegato 1, del Decreto Legislativo n. 118 del 2011.

3.2.3 - Cenni sugli enti territoriali

Per ciò che concerne invece gli enti territoriali regolati dalla Legge n. 42 del 2009 assoggettati al regime di contabilità finanziaria, si è già evidenziato che la delega in essa contenuta è stata attuata con l'emanazione del Decreto Legislativo n. 118 del 2011 il quale stabilisce, al Titolo I che *"Le Regioni e gli enti locali [...] adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Gli enti strumentali delle amministrazioni"* di cui sopra *"che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Le istituzioni degli enti locali [...] e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche"* di cui sopra *"adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte"*.

Il Decreto Legislativo n. 118 del 2011, come modificato successivamente dal Decreto Legislativo del 10 agosto 2014, n. 126, in recepimento degli esiti della sperimentazione, può dirsi perfezionato nella sua interezza in quanto importa la riforma completa dei principi contabili generali ed applicati¹⁷³ e declina i sistemi di classificazione. Il Decreto ha rivisto il processo di programmazione e gestione amministrativa degli enti, proprio per garantire l'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata.

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'Allegato 4/2 al Decreto stabilisce che *"Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione"*. Resta confermata pertanto la natura autorizzatoria del bilancio finanziario, ma viene innovato il principio di competenza che transita verso l'applicazione di una competenza finanziaria *"potenziata"*.

Il Decreto Legislativo n. 118, oltre a definire i principi contabili generali ed applicati, prevede l'applicazione del piano dei conti integrato (richiamando però la struttura definita dal Decreto Legislativo n. 91 del 2011), la classificazione per missioni e programmi e la definizione delle regole per la redazione del bilancio consolidato degli enti in oggetto e dei loro enti e organismi strumentali.

3.3 - Gli Enti in contabilità economico-patrimoniale

Si è già detto che gli enti che operano in regime di contabilità economico-patrimoniale possono essere annoverati sia tra gli enti che sono sottoposti al Decreto Legislativo n. 91 del 2011, sia tra gli enti che sono sottoposti al Decreto Legislativo n. 118 del 2011, sia, infine, tra gli enti sottoposti alla Legge n. 240 del 2010. In altre parole la scelta¹⁷⁴ di adottare un sistema contabile di tipo economico patrimoniale si pone in posizione trasversale rispetto all'ambito soggettivo di applicazione dei Decreti succitati.

Ciò premesso, è possibile individuare, in linea generale, quali enti sottoposti al regime di contabilità economico-patrimoniale: le Università, regolate dalla Legge n. 240

¹⁷³ Ciò può ritenersi valido tanto per le amministrazioni soggette al regime di contabilità finanziaria quanto per quelle soggette al regime di contabilità economico-patrimoniale.

¹⁷⁴ Effettuata da tutti gli enti ai quali la norma non impone un regime contabile preconstituito; basti pensare, a titolo esemplificativo, agli enti regolati dall'articolo 2, comma 1, del Decreto Legislativo n. 118 ai quali la norma impone il regime di contabilità finanziaria.

del 2010, gli enti del comparto sanitario, regolate dal Titolo II del Decreto Legislativo n. 118, gli enti e organismi strumentali a carattere regionale o locale disciplinati dal Titolo I del Decreto Legislativo n. 118 del 2011 e gli enti disciplinati dal Titolo IV del Decreto Legislativo n. 91 del 2011.

In merito a questi ultimi, il Decreto Legislativo n. 91 del 2011 dispone la predisposizione di una serie di adempimenti. In particolare:

- l'articolo 13 prevede che *"Le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica si conformano a quanto previsto dall'articolo 11¹⁷⁵ attraverso la rappresentazione, in apposito prospetto, della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte, secondo un'aggregazione per missioni e programmi accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. Tale rappresentazione va assicurata in sede di redazione del budget, o di altri documenti contabili previsionali [...]";*
- l'articolo 13, comma 4, e l'art 17, comma 4, che fissano l'obbligo di vigilanza, per i collegi sindacali e di revisione, su specifici adempimenti richiedendo che ne diano attestazione *"nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile o nella relazione di cui all' articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97"*.
- l'articolo 16, al comma 1 e 2, prevede che *"Le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica predispongono un budget economico" e che con "Decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze [...] sono stabiliti i criteri e le modalità di predisposizione" di tale budget economico "ai fini della raccordabilità dello stesso con gli analoghi documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria". Tale previsione è stata adempiuta mediante l'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 27 marzo 2013 concernente "Criteri e modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica" a cui è seguita la Circolare esplicativa del Ministero dell'economia e finanze del 22 agosto 2013.*
- l'articolo 16, al comma 3, prevede, per gli stessi soggetti, l'obbligo di *"redazione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità"*.
- l'articolo 17 che prevede *"Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche in raccordo con le regole contabili" in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, "le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica assicurano, in sede di bilancio d'esercizio, la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria predisponendo un conto consuntivo avente natura finanziaria, [...] in coerenza con quanto stabilito dal Titolo II."* Inoltre *"Fino all'adozione delle codifiche SIOPE¹⁷⁶ [...], le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime*

¹⁷⁵ L'articolo 11 elenca i *Criteri per la specificazione e classificazione delle spese*.

¹⁷⁶ Giova ricordare che il SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici), è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le amministrazioni pubbliche, che nasce dalla collaborazione tra la Ragioneria Generale dello Stato, la Banca d'Italia e l' ISTAT, in attuazione dall'articolo 28 della Legge n. 289 del 2002, disciplinato dall'articolo 14, commi dal 6 all'11, della Legge n. 196 del 2009. Il SIOPE risponde all'esigenza di:

di contabilità civilistica redigono il conto consuntivo in termini di cassa, conformandosi alle regole di riclassificazione di cui al Titolo II. Il conto consuntivo dovrà essere, nelle risultanze, coerente con il rendiconto finanziario di cui all' articolo 16, comma 3”.

- l'articolo 19 che prevede che *“Le amministrazioni pubbliche, contestualmente al bilancio di previsione ed al bilancio consuntivo, presentano un documento denominato “Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio”, di seguito denominato “Piano”, al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati. Il Piano illustra il contenuto di ciascun programma di spesa ed espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare, con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria, e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti.”*
- l'articolo 24 che definisce i termini entro cui le amministrazioni in contabilità economico-patrimoniale approvano il budget economico e il bilancio d'esercizio (con previsione, invece, per gli enti che operano in regime di contabilità finanziaria, dei termini per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto).

Con il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 27 marzo 2013 succitato, in vigore dal 1 gennaio 2014, si è provveduto a disciplinare l'insieme degli adempimenti necessari al processo di integrazione fra contabilità civilistica ed economico-patrimoniale richiesta dal processo di armonizzazione. In particolare il Decreto ha fissato i criteri e le modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica¹⁷⁷ stabilendo all'articolo 1, che *“Ai fini della raccordabilità con gli analoghi documenti previsionali delle amministrazioni pubbliche che adottano la*

- 1) migliorare, rispetto al precedente sistema di rilevazione dei flussi di cassa di cui all'articolo 30 della Legge n. 468 del 1978, la conoscenza dell'andamento dei conti pubblici, sia sotto il profilo della quantità delle informazioni disponibili, sia sotto il profilo della tempestività;
- 2) superare attraverso una modifica uniforme per tipologia di enti, le differenze tra i sistemi contabili attualmente adottati dai vari comparti delle amministrazioni pubbliche, senza incidere sulla struttura dei bilanci degli enti in questione. In particolare, a seguito dell'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 23 dicembre 2009, concernente il superamento della rilevazione trimestrale dei flussi di cassa, la rilevazione SIOPE costituisce la principale fonte informativa per la predisposizione delle relazioni trimestrali sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche da presentare alle Camere ai sensi dell'articolo 14, comma 4, della Legge n. 196 del 2009.

Il Siope rappresenta, pertanto, uno strumento fondamentale per il monitoraggio dei conti pubblici, attraverso la rilevazione in tempo reale del fabbisogno delle amministrazioni pubbliche e l'acquisizione delle informazioni necessarie ad una più puntuale predisposizione delle statistiche trimestrali di contabilità nazionale, ai fini della verifica delle regole previste dall'ordinamento comunitario (procedura su disavanzi eccessivi e Patto di stabilità e crescita). (per maggiori approfondimenti si rimanda a <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/SIOPE/>).

¹⁷⁷ Si veda in tal senso la Circolare RGS del 24 marzo 2015, n. 13, la quale, in merito all'ambito soggettivo di applicazione ricorda che “rientrano tra i destinatari delle disposizioni contemplate dal decreto amministrazioni pubbliche, in regime di contabilità civilistica di cui all'articolo 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, ivi comprese le società, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale. In tale ambito applicativo sono, quindi, inclusi gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco pubblicato annualmente nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni. Dunque, concretamente, si applica alle amministrazioni pubbliche tenute ad adottare o che comunque adottano, il regime contabile della contabilità civilistica, ossia, a titolo di esempio non esaustivo: le Camere di Commercio, l'Automobile Club d'Italia e gli Automobile Club provinciali, le Casse di previdenza private e privatizzate, le Agenzie fiscali, oltre ovviamente le società (ANAS Spa, Italia Lavoro SpA, etc.). Per quanto attiene alle Università corre l'obbligo di precisare che nei loro confronti trovano, invece, applicazione - ai sensi della Legge 30 dicembre 2010, n. 240, e del Decreto Legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 - i principi contabili e gli schemi di bilancio previsti dal Decreto Interministeriale MIUR/MEF del 14 gennaio 2014, n. 19, nonché la classificazione della spesa per missioni e programmi di cui al Decreto interministeriale MIUR/MEF del 16 gennaio 2014, n. 21.

contabilità finanziaria, il processo di pianificazione, programmazione e budget delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) del Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, in regime di contabilità civilistica ai sensi dell'articolo 16 del medesimo Decreto legislativo, è rappresentato almeno dai seguenti documenti: a) il budget economico pluriennale; b) il budget economico annuale."

Il Decreto Ministeriale, oltre a definire i criteri per la redazione dei due documenti, disciplina i criteri di iscrizione in bilancio e di valutazione degli elementi patrimoniali richiamando espressamente la disciplina civilistica e i principi contabili nazionali formulati dall'Organismo italiano di Contabilità, nonché i principi contabili generali previsti dal Decreto Legislativo n. 91 del 2011. Il Decreto procede poi a dettagliare gli allegati da presentare in concomitanza al bilancio di esercizio, elencando: 1) Rendiconto finanziario – predisposto secondo il Principio Contabile OIC n. 10; 2) Conto consuntivo in termini di cassa (tassonomia); 3) Prospetti SIOPE (solo gli enti per i quali la rilevazione è stata attivata); 4) Rapporto sui risultati¹⁷⁸.

In merito agli enti sottoposti alla Legge n. 240 del 2010, la norma prevede l'utilizzo di un sistema di contabilità economico patrimoniale a cui viene affiancata una contabilità di tipo finanziario al fine di garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche. In applicazione della Legge n. 240 del 2010 *Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario* sono stati emanati il Decreto Legislativo del 27 gennaio 2012, n. 18, che disciplina *Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della Legge 30 dicembre 2010, n. 240*, e il successivo Decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca del 14 gennaio 2014, n. 19, recante disposizioni in materia di *Principi contabili e schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale per le università*.

L'articolo 1 del Decreto Legislativo n. 18 del 2012, ha disposto, in conformità alla disciplina prevista dall'articolo 2, comma 2, della Legge n. 196 del 2009, che *"Al fine di garantire trasparenza e omogeneità dei sistemi e delle procedure contabili, di consentire l'individuazione della situazione patrimoniale e la valutazione dell'andamento complessivo della gestione, le università adottano un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica"* e ha definito il quadro informativo delle università, prevedendo la predisposizione di un bilancio unico d'ateneo di previsione annuale autorizzatorio, di un bilancio unico d'ateneo di previsione triennale, composto da budget economico e budget degli investimenti, di bilancio unico d'ateneo d'esercizio, redatto con riferimento all'anno solare, composto da stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa e corredato da una relazione sulla gestione e di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o gli altri enti controllati, con o senza titoli partecipativi, qualunque sia la loro forma giuridica, composto da stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa. Lo stesso articolo 1 ha, poi, disposto al comma 3, che *"Al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche, le università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell' articolo 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 , predispongono il bilancio preventivo unico d'ateneo non autorizzatorio e il rendiconto unico d'ateneo in contabilità finanziaria"*; è, quindi, la predisposizione di quest'ultimo documento a garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti della amministrazioni pubbliche.

¹⁷⁸ Per una disamina più approfondita sull'argomento si rimanda alla Circolare RGS del 24 marzo 2015, n. 13.

Infine, l'articolo 2 del medesimo Decreto Legislativo rimanda all'emanazione del Decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca la definizione dei principi contabili e degli schemi di bilancio " *in conformità alle disposizioni contenute nel Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91*". Come si è detto, il Decreto Ministeriale è stato emanato il 14 gennaio 2014 e contiene, pertanto, le disposizioni relative ai principi contabili (che fanno esplicito riferimento alle disposizioni del Codice Civile e ai Principi Contabili Nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità) e gli schemi di bilanci in contabilità economico-patrimoniale per le università.

Da ultimo, si evidenzia che con il Decreto del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca del 16 gennaio 2014, n. 19, sono state definite le modalità di classificazione delle spese per missioni e programmi.

3.4 - Il piano dei conti integrato

Per le Amministrazioni in contabilità finanziaria assoggettate alla vigenza del Decreto Legislativo n. 91 del 2011, del Decreto Legislativo n. 118 del 2011 (ad esclusione del comparto sanitario) e per quelli regolati dal Decreto Legislativo n. 18 del 2012, è prevista l'adozione di un comune piano dei conti integrato e l'applicazione di comuni criteri di classificazione.

L'elaborazione del piano dei conti è diretta alla realizzazione di uno strumento che, riconducendo a uno schema classificatorio comune le operazioni realizzate da tutti gli enti che lo applicano, consenta di superare la frammentazione dei dati di finanza pubblica. A tal fine, esso individua gli elementi di base secondo cui articolare le rilevazioni contabili delle amministrazioni, ai fini del consolidamento e del monitoraggio, nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle pubbliche amministrazioni.¹⁷⁹

È in altre parole costituito dalle unità elementari del bilancio gestionale e dai conti economico-patrimoniali, collegati fra loro in modo che risulti evidente la correlazione nel momento in cui la registrazione contabile viene effettuata.

La struttura del piano dei conti è organizzata su tre moduli, distinti in vari livelli gerarchici, tra loro collegati; una matrice di transizione evidenzia il collegamento sui tre piani: piano finanziario, piano economico e piano patrimoniale.

Il sistema su cui è stato costruito il piano dei conti ha avuto come obiettivo prioritario quello di rendersi compatibile con l'esistenza di una pluralità di norme che disciplinano il processo di armonizzazione; il piano dei conti realizza, quindi, una convergenza fra tutti i sistemi tassonomici italiani, superando l'ostacolo creato dall'esistenza di normative diverse poste alla base del processo di armonizzazione. Tale sistema è stato cristallizzato nel testo normativo del D.P.R. 132 del 2013 (e suoi successivi aggiornamenti)¹⁸⁰ che resta, pertanto, la disposizione legislativa di riferimento per il piano dei conti integrato.

Come già anticipato, infatti, tanto le normative di riferimento che regolano l'armonizzazione nei diversi ambiti soggettivi (Legge n. 196 del 2009 all'articolo 2 e all'articolo 40, Legge n. 42 del 2009 all'articolo 2, Legge n. 240 del 2010 all'articolo 5) quanto i decreti attuativi conseguenti alla realizzazione della delega contenuta nella normativa di riferimento (Decreto Legislativo n. 118 del 2011 all'articolo 4, il Decreto

¹⁷⁹ In tal senso si esprime la Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 9 settembre 2015, n. 27.

¹⁸⁰ Ricordiamo che la struttura del Piano dei conti contenuta nell'allegato 1 del D.P.R. n. 132 del 2013, è stato recentemente aggiornata e pubblicata nel Decreto Ministeriale del 22 febbraio 2016.

Legislativo 91 del 2011 all'articolo 4, e il Decreto Legislativo 18 del 2012 all'articolo 2), contengono l'espresso riferimento al piano dei conti integrato. Per gli enti del comparto sanitario, le regole fissate prevedono l'adozione di un "*piano dei conti*", che non richiama però quello definito mediante il processo di armonizzazione¹⁸¹ di cui al D.P.R. n. 132.

Il piano dei conti è strutturato su tre piani (o moduli) principali:

- Piano finanziario che rileva i fatti gestionali secondo il principio della competenza finanziaria. Vengono quindi rilevate le entrate e le spese giuridicamente perfezionate e gli incassi e i pagamenti di termini di cassa (accertamento, impegni, riscossioni e pagamenti).
- Piano economico che rileva i costi e ricavi, i proventi e gli oneri secondo il principio della competenza economica. Vengono rilevate le operazioni derivanti da attività istituzionali e le operazioni di scambio sul mercato che danno generano ricavi e proventi, nonché costi e oneri.
- Piano patrimoniale che rileva la situazione patrimoniale, le attività e le passività dell'amministrazione conseguenti alla gestione dell'ente.

Le amministrazioni in contabilità finanziaria, possono, implementando il piano dei conti integrato, sfruttare le potenzialità in termini di integrazione. Le amministrazioni in contabilità economico patrimoniale possono, invece, utilizzarlo come schema tassonomico di classificazione dei flussi di cassa, sfruttandone solo in parte le potenzialità.

Il piano finanziario contenuto nel D.P.R. n. 132 del 2013, poi aggiornato mediante il D.M. E.F. del 22 febbraio 2016, è articolato complessivamente su cinque livelli di dettaglio sia per le entrate, sia per le spese, fase di gestione e ai fini del consolidamento e monitoraggio; in fase di previsione, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, il livello minimo di articolazione è costituito dal quarto livello¹⁸².

Le entrate sono articolate in nove titoli di primo livello, secondo la fonte di provenienza delle entrate e in tipologie distinte per natura. Le spese sono articolate in sette titoli riepilogativi degli aggregati e della natura economica della spesa. La somma dei primi tre titoli delle entrate forma l'aggregato delle Entrate correnti. Dalla differenza fra i primi quattro titoli di entrata e i primi due titoli della spesa deriva, concettualmente, l'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni.

Tra le maggiori innovazioni da segnalare nell'articolazione del piano dei conti figura la distinta indicazione, fra le entrate e le spese in conto capitale, dei "contributi agli investimenti"¹⁸³ e degli altri "trasferimenti in conto capitale"¹⁸⁴ mutuati dalla classificazione del sistema europeo dei conti.

Giova segnalare che, il piano dei conti finanziario, così strutturato, mostra significative diversità rispetto allo schema di bilancio finanziario previsto nel D.P.R. n. 97 del 2003. Per tale motivo, la Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 settembre 2015, n. 27, stabilisce che "Nelle more dell'entrata in vigore del nuovo regolamento di cui [...] al Decreto legislativo n. 91 del 2011, al fine di agevolare la

¹⁸¹ Giova rilevare che il D.P.R. n. 132 è richiamato dall'articolo 1, comma 1, lettera a) del Decreto Legislativo n. 91 del 2011 è rivolto alle amministrazioni non territoriali in contabilità finanziaria, e, tuttavia, è oggi adottato come riferimento dalla Legge n. 196, dalla Legge n. 42 del 2009, dalla Legge n. 240 del 2010 e dai relativi decreti attuativi di cui si è detto sopra.

¹⁸² Articolo 3, comma 4, del D.P.R. n. 132 del 2013.

¹⁸³ I "contributi agli investimenti" sono definiti nel SEC2010 come i "trasferimenti in conto capitale, in denaro o in natura, effettuati dalle amministrazioni pubbliche o dal resto del mondo ad altre unità istituzionali residenti o non residenti allo scopo di finanziare in tutto in parte i costi delle loro acquisizioni di capitale fisso".

¹⁸⁴ Gli "trasferimenti in conto capitale" sono definiti nel SEC2010 come "tutte le operazioni di trasferimento, ad eccezione dei contributi agli investimenti e delle imposte in conto capitale, che operano una redistribuzione, non già del reddito, bensì del risparmio o della ricchezza tra i diversi settori o sottosectori dell'economia o con il resto del mondo".

predisposizione dei bilanci di previsione per l'anno 2016 delle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria, si ritiene utile precisare che restano validi gli schemi di bilancio previsti dal D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97 [...] i quali dovranno però trovare necessariamente una correlazione con le voci del piano dei conti integrato di cui al menzionato D.P.R. n. 132 del 2013 che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica"¹⁸⁵. In relazione a tale esigenza è stata elaborata una matrice di raccordo (allegata alla stessa Circolare) tra il Piano dei conti finanziario e lo schema di bilancio finanziario del D.P.R. n. 97 del 2003, con l'obiettivo di fornire alle Amministrazioni pubbliche, uno strumento per poter adempiere, nella maniera più omogenea, alle indicazioni contenute nelle norme relative all'armonizzazione contabile.

Il Piano dei conti economico si articola su sei livelli di dettaglio. Dall'insieme delle registrazioni effettuate, utilizzando il piano economico, sulla base del principio della competenza economica, scaturisce il risultato economico. Ai sensi del D.P.R. n. 97 del 2003, Allegato 1, "il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle operazioni che ogni amministrazione pubblica svolge e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. [...] Il risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica delle voci positive e negative relative all'esercizio cui il bilancio di rendicontazione si riferisce."

Il piano dei conti patrimoniale si articola, infine, su sei livelli di dettaglio ed è strutturato in modo tale da evidenziare la situazione patrimoniale dell'ente e il valore delle attività possedute e delle passività generate dalla gestione. Le rilevazioni contabili sono effettuate sulla base del principio di competenza economica succitato. Lo stesso D.P.R. n. 97 del 2003, Allegato 1, stabilisce infatti che "Il presente principio è riferibile alle rilevazioni di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare si fa riferimento al budget (economico) e/o preventivo economico nel bilancio di previsione, ed al conto economico ed al conto del patrimonio nel sistema del bilancio di rendicontazione o consuntivo".

Il piano dei conti, così come illustrato nelle sue varie componenti, è stato implementato dal 1° gennaio 2015 per gli enti non territoriali in contabilità finanziaria, dal

¹⁸⁵ Più nel dettaglio la Circolare stabilisce che "Nelle more dell'entrata in vigore del nuovo regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del più volte richiamato Decreto legislativo n. 91 del 2011, al fine di agevolare la predisposizione dei bilanci di previsione per l'anno 2016 delle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria, si ritiene utile precisare che restano validi gli schemi di bilancio previsti dal D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97 "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla Legge 20 marzo 1975, n. 70", i quali dovranno però trovare necessariamente una correlazione con le voci del piano dei conti integrato di cui al menzionato D.P.R. n. 132 del 2013 che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica. In relazione a tale esigenza - con l'obiettivo di fornire alle Amministrazioni pubbliche, uno strumento per poter adempiere, in via transitoria e nella maniera più omogenea, alle indicazioni contenute nelle norme relative all'armonizzazione contabile - è stata elaborata l'unita tabella per la corretta imputazione delle voci del Piano dei Conti integrato di cui al più volte citato D.P.R. n. 132 del 2013, negli attuali schemi di bilancio e, in particolare, con quello finanziario gestionale di cui al predetto D.P.R. n. 97 del 2003. In merito a detta tabella appare utile rammentare che, come è noto, il menzionato D.P.R. n. 97 del 2003 prevede che le entrate e le uscite siano indicate per ogni singolo Centro di Responsabilità individuabile dal primo numero della codifica delle voci riportata negli schemi di bilancio. Nell'allegato prospetto di raccordo si è ritenuto superfluo indicare il numero del centro di responsabilità (che è peculiare per ogni Amministrazione), sostituendo il primo numero della codifica delle voci di bilancio, con una "X", che sta ad indicare che la correlazione è valida per ogni Centro di Responsabilità, a prescindere dal numero a questo assegnato. La correlazione minima richiesta per la redazione del preventivo finanziario gestionale dell'esercizio 2016 è da individuarsi nel V livello del piano dei conti.

1° gennaio 2016 per gli enti territoriali e dal 1° gennaio 2014 per le amministrazioni in contabilità civilistica ai sensi del D.M. del 27 marzo 2013.

CAPITOLO 4 - I bilanci

4.1 - Introduzione¹⁸⁶

Si è già evidenziato al capitolo III che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili introdotto dall'articolo 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha trovato poi una disciplina di dettaglio nel Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, (Decreto Legislativo 118 del 2011 per gli enti territoriali e per gli enti del Servizio sanitario nazionale) che ha disposto l'introduzione di regole contabili uniformi, di un comune piano dei conti integrato, la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità, nonché la definizione di un sistema di indicatori di risultato misurabili e semplici costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni. Sempre nell'ambito del processo di armonizzazione è stato, altresì, emanato il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132 recante il regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche.

Non risulta, invece, ancora concretizzata la previsione di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del Decreto Legislativo n. 91 del 2011 – che demanda ad uno o più regolamenti da emanarsi su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo Decreto Legislativo. In particolare è stato predisposto uno schema di regolamento che attualmente è in corso di approvazione.

Nelle more dell'entrata in vigore del citato nuovo Regolamento, al fine di agevolare la predisposizione dei bilanci di previsione delle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria, è stata elaborata una tabella di correlazioni con le voci del piano dei conti integrato di cui al menzionato D.P.R. n. 132 del 2013 che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica.

4.2 - Amministrazioni in contabilità finanziaria

4.2.1 - Il Bilancio di previsione

Il bilancio di previsione è composto dai seguenti documenti:

- a) il preventivo finanziario;
- b) il quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria;

¹⁸⁶cfr Circolare MEF n. 27 del 2015

c) il preventivo economico.

Costituiscono allegati al bilancio di previsione¹⁸⁷:

- a) la relazione programmatica;
- b) il bilancio pluriennale
- c) c)la tabella dimostrativa del presunto risultato di amministrazione;
- d) il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio¹⁸⁸;
- e) la relazione del collegio dei revisori dei conti

4.2.1.1 - Esame del bilancio di previsione

Il bilancio di previsione è il documento politico-programmatico dell'Ente pubblico e rappresenta il più importante strumento della gestione in quanto con esso viene autorizzata l'esecuzione delle spese e la riscossione delle entrate e viene programmata tutta l'attività che si intende porre in essere nel corso dell'esercizio finanziario, conseguentemente, il predetto documento deve essere redatto prima del periodo al quale si riferisce.

Il bilancio di previsione è accompagnato normalmente dalla situazione amministrativa presunta alla fine dell'anno precedente cui si riferisce il bilancio di previsione e dal preventivo economico.

Il documento contabile deve essere sottoposto all'esame del collegio dei revisori che, preliminarmente devono accertare che lo schema di bilancio sia conforme al modello previsto dalla normativa vigente, dallo Statuto e dal Regolamento di contabilità dell'Ente e sia adeguato alla struttura organizzativa ed all'attività che lo stesso svolge. In seguito al controllo il collegio deve redigere una relazione che costituisce allegato del documento stesso.

Sarà cura del collegio verificare l'esatta iscrizione degli stanziamenti dell'esercizio precedente modificati in base alle eventuali variazioni intervenute fino alla data di predisposizione del documento e valutare la giustificazione delle variazioni proposte rispetto agli stanziamenti dell'esercizio precedente.

In particolare, per le entrate va accertata l'attendibilità delle somme iscritte in bilancio sulla base della documentazione e degli elementi conoscitivi forniti dall'Ente. Ad esempio, va accertato che l'eventuale contributo statale iscritto tra le entrate correnti trovi corrispondenza nella legge di autorizzazione e, nell'ipotesi che la spesa iscritta nel bilancio dello Stato sia destinata globalmente a più Enti, nel provvedimento ministeriale di ripartizione della stessa; che le contribuzioni provenienti da Enti locali o da altri Enti pubblici siano suffragate da formali deliberazioni che ne legittimino l'acquisizione; che le

¹⁸⁷ Va segnalato che il DM 1 ottobre 2013 che disciplina la Sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base della nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, e il nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, in fase di approvazione, prevedono, come allegati al bilancio di previsione il Documento Unico di Programmazione (in sostituzione della relazione previsionale e programmatica) e il bilancio pluriennale contenente in allegato il piano finanziario dei pagamenti.

¹⁸⁸ Il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, pur non essendo previsto dal D.P.R. 27 febbraio del 2003, n. 97, è tuttavia richiesto agli enti ai sensi dell'articolo 19 del Decreto Legislativo 91 del 2011, il quale stabilisce che "Le amministrazioni pubbliche, contestualmente al bilancio di previsione ed al bilancio consuntivo, presentano un documento denominato "Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio", di seguito denominato "Piano", al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati. L'articolo 23 del medesimo Decreto Legislativo 91 del 2011, ha delegato all'emanazione di un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri la definizione delle linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori. Tale Decreto è stato emanato in data 18 settembre 2012. La presentazione del piano degli indicatori è stata conseguentemente prevista nel Nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, in fase di approvazione.

entrate provenienti da rendite o proventi patrimoniali, da lasciti e donazioni siano correttamente determinate; che per i proventi di esercizio derivanti da attività istituzionali siano valutati i criteri in base ai quali l'Ente ha determinato i relativi stanziamenti.

Per quanto concerne le uscite l'esame della congruità degli stanziamenti di bilancio di parte corrente costituisce certamente un importante impegno del Revisore, atteso che l'ammontare complessivo di dette spese determina, in sostanza, il fabbisogno finanziario dell'Ente necessario per assicurare il conseguimento delle finalità istituzionali.

Pertanto, gli stanziamenti concernenti le spese istituzionali devono essere congrui rispetto all'attività ed alle effettive disponibilità dell'Ente. Ai fini della valutazione della congruità di tali poste i Revisori devono quindi avere cognizione del programma che l'Ente intende svolgere, confrontandolo con quello dell'anno precedente, devono esaminarlo sotto il profilo della legittimità valutando anche l'attendibilità della realizzazione dell'attività prevista. Particolare attenzione va riservata all'accertamento della congruità delle spese c.d. «obbligatorie».

Per le spese di personale la valutazione della congruità degli oneri diretti e indiretti, fissi e variabili, principali ed accessori, esposti in dettaglio in apposite tabelle allegate al bilancio, deve effettuarsi con riferimento alla consistenza delle unità di personale in servizio ed al trattamento economico principale ed accessorio che al momento della formazione del bilancio si ritiene legittimamente riconosciuto.

A completamento dell'analisi delle impostazioni delle spese correnti previste, i revisori valuteranno anche gli stanziamenti relativi a spese per l'acquisto di beni di consumo e servizi non tralasciando di verificare la consistenza delle scorte di magazzino. Tale analisi va condotta con riferimento al contesto generale in cui l'organismo pubblico esplica la propria attività ed alle effettive possibilità finanziarie dello stesso, avuto riguardo inoltre alle direttive governative circa il contenimento delle spese in generale ed in particolare quelle a carattere discrezionale. In definitiva il Collegio dei revisori o organo equipollente nella esplicazione della propria funzione di controllo, pur considerando legittima la previsione di spesa, può rilevarne l'inopportunità per carenza di disponibilità finanziarie, oppure, pur in presenza di queste, può esprimere riserve, ad esempio riguardo alle spese generali qualora queste non risultino proporzionate alla struttura organica dell'Ente e non rispondano al criterio di economicità (miglior raggiungimento delle finalità istituzionali con il minor dispendio finanziario) oppure, infine, qualora queste non risultino in linea con le direttive impartite annualmente da questa Amministrazione.

Per quanto attiene alle partite di giro, che si riferiscono a somme non di pertinenza dell'Ente, i revisori dovranno verificare che in queste poste di bilancio non siano iscritte somme che avrebbero dovuto trovare altrove una più corretta allocazione.

In buona sostanza deve trattarsi di operazioni che si effettuano per conto terzi e che costituiscono nel contempo un debito e un credito per l'Ente. Sono da comprendersi fra le partite di giro anche i depositi cauzionali presso terzi ed i relativi rimborsi, le anticipazioni per la gestione economica (cassiere interno) nonché le somme somministrate ai funzionari delegati e da questi rendicontate o rimborsate.

Come già rilevato¹⁸⁹, al revisore spetta anche l'onere di verificare la stabilità dell'equilibrio di bilancio. Tale equilibrio è accertato qualora l'ente consegua un saldo non negativo, in termini di cassa e di competenza, calcolato come differenza fra le entrate finali e le spese finali, anche tenendo conto dell'utilizzo dell'eventuale avanzo di amministrazione che può essere, tuttavia, impiegato solo successivamente

¹⁸⁹ Cfr Capitolo I, Il controllo di regolarità amministrativa e contabile, Paragrafo 3.3, Compiti del collegio.

all'accertamento definitivo che avviene a seguito dell'approvazione del rendiconto e nel rispetto dei limiti imposti dalla legge¹⁹⁰.

Il Collegio in seguito dovrà accertare se il bilancio di previsione abbia ottenuto l'approvazione delle Amministrazioni competenti, ove previsto, ovvero se sia stato autorizzato in base all'ordinamento dell'Ente, l'esercizio provvisorio al fine di verificare se si sia instaurata una «gestione di fatto», non tralasciando di accertarne le cause, dandone tempestiva comunicazione a questa Amministrazione.

Al riguardo, si segnalano le disposizioni di cui al:

- D.P.R. n. 439 del 9 novembre 1998 laddove si prevede all'articolo 2, comma 1, che le delibere di approvazione del bilancio di previsione, delle relative variazioni e del rendiconto generale degli Enti pubblici non economici, qualora siano sottoposte ad approvazione del Ministero vigilante, ai sensi della normativa vigente, sono trasmesse, entro 10 giorni dalla data delle delibere stesse, al Ministero vigilante ed al Ministero dell'economia e delle finanze;
- Decreto Legislativo n. 91 del 2011 che prevede all'articolo 24 i termini entro i quali gli enti vigilati, i cui bilanci sono sottoposti ad approvazione dell'Amministrazione vigilante, deliberano il bilancio di previsione (31 ottobre dell'anno precedente) e il rendiconto generale (30 aprile dell'anno successivo). Il rendiconto è approvato dall'Amministrazione vigilante competente entro il 30 giugno.

4.2.1.2 - Le variazioni al Bilancio di previsione

I Revisori dei conti nella loro azione di riscontro dovranno procedere alla valutazione delle eventuali proposte dell'organo deliberante riguardanti variazioni negli stanziamenti di uscita e di entrata rispetto a quelli impostati inizialmente nel bilancio di previsione.

In tale sede l'organo di controllo ha la possibilità di procedere alla valutazione delle proposte con un elevato grado di attendibilità, sia sotto il profilo della legittimità che della opportunità, essendo queste connesse a fatti gestionali più attuali rispetto alle impostazioni previsionali iniziali.

Non è superfluo ribadire che i provvedimenti di variazioni debbono scontare lo stesso iter procedimentale cui è stato assoggettato il bilancio, salvo diversa disposizione prevista dall'ordinamento dell'Ente, e che i provvedimenti in rassegna non dovrebbero incidere sugli equilibri finanziari originariamente definiti, rispettando comunque, le direttive impartite con la circolare ministeriale annuale di predisposizione del bilancio di previsione.

I Revisori esaminano con particolare attenzione i provvedimenti di variazione proposti agli organi deliberativi dell'Ente verso la fine dell'esercizio (e, segnatamente, negli ultimi due mesi, vale a dire, normalmente, quelli di novembre e di dicembre). Ciò, sempre che tali provvedimenti non siano giustificati da eventi particolari e di origine esterna come, ad esempio, la emanazione di una legge che incida sul quadro ordinamentale e finanziario dell'Ente e di cui occorra recepire gli effetti sul bilancio anche allo spirare dell'esercizio finanziario.

¹⁹⁰ E' appena il caso di ricordare che, al fine di garantire la corretta predisposizione del bilancio di previsione da parte degli enti pubblici, con particolare riguardo all'applicazione delle misure di contenimento della spesa pubblica, annualmente il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato provvede ad emanare apposite circolari esplicative. A tal riguardo, si evidenzia che l'ultima circolare emanata, in ordine di tempo, è la Circolare del 7 dicembre 2016, n. 26.

Entro il termine del 30 luglio di ciascun anno deve essere deliberato l'assestamento al bilancio secondo le procedure e le norme previste per la relativa approvazione.

Nel corso della gestione, possono essere disposte variazioni compensative tra le dotazioni dei programmi, con esclusione degli stanziamenti fissati per fronteggiare oneri inderogabili ovvero spese obbligatorie. Tali rimodulazioni devono essere adeguatamente motivate con apposito provvedimento. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare le spese correnti, nonché degli stanziamenti destinati a spese non rimodulabili.

Con le stesse modalità si possono utilizzare le risorse finanziarie accantonate nell'avanzo di amministrazione per specifiche finalità.

Ulteriori variazioni al bilancio di previsione di competenza e di cassa, comprese quelle per l'utilizzo dei fondi, possono essere deliberate entro il mese di novembre. I relativi provvedimenti si concludono con un sintetico quadro riepilogativo delle variazioni disposte.

Le variazioni per nuove o maggiori spese possono proporsi soltanto se è assicurata la necessaria copertura finanziaria; sono vietati gli storni nella gestione dei residui nonché tra la gestione dei residui e quella di competenza o viceversa.

Durante l'ultimo mese dell'esercizio finanziario non possono essere adottati provvedimenti di variazione al bilancio, salvo eventuali casi eccezionali da motivare.

4.2.1.3 - La relazione del Collegio dei revisori sul Bilancio di previsione

Il bilancio di previsione, almeno quindici giorni prima della data di delibera dell'organo di vertice, è sottoposto all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale che, a conclusione dello stesso, redige apposita relazione, proponendone l'approvazione o meno.

La relazione sul bilancio di previsione dovrà contenere considerazioni e valutazioni sui programmi e sugli obiettivi che l'Ente intende realizzare ed in particolare, sull'attendibilità delle entrate previste nei vari capitoli di bilancio sulla base della documentazione e degli elementi di conoscenza forniti dall'ente nella relazione programmatica nonché sulla congruità delle spese, tenendo presente l'ammontare delle risorse consumate negli esercizi precedenti, le variazioni apportate e gli stanziamenti proposti.

Nella suddetta relazione andrà altresì segnalato il caso in cui l'Ente abbia predisposto tardivamente il documento previsionale, esplicitandone i motivi.

4.2.2 - Il Rendiconto generale

A chiusura dell'esercizio, in qualsiasi tipo di azienda, la formazione del bilancio annuale rappresenta un momento importante della gestione in quanto con tale documento l'organo di amministrazione relaziona sull'attività svolta (relazione illustrativa sulla gestione) e «rende il conto» del suo operato attraverso la dimostrazione dei risultati conseguiti.

Anche per gli Enti pubblici riveste particolare importanza il rendiconto generale, dovendo in tale sede darsi dimostrazione non solo dell'attività svolta, ma anche di aver seguito le direttive dell'Amministrazione vigilante, attraverso la puntuale esecuzione del bilancio di previsione da quest'ultima approvato o, comunque, a quella trasmesso.

In tale fase il controllo espletato dai Revisori inerisce, da un lato, agli aspetti della legittimità, cioè della esatta applicazione delle disposizioni normative, dall'altro, sia alla corretta gestione e realizzazione delle entrate, sia all'economicità e proficuità delle spese effettuate.

Pertanto, il processo gestionale che trae origine dal bilancio di previsione si conclude con l'illustrazione dei risultati conseguiti di carattere finanziario, economico e patrimoniale in un documento denominato rendiconto generale costituito da:

- a) il conto di bilancio;
- b) il conto economico;
- c) lo stato patrimoniale;
- d) la nota integrativa.

Al rendiconto generale sono allegati:

- a) la situazione amministrativa;
- b) la relazione sulla gestione;
- c) rapporto sui risultati¹⁹¹;
- d) la relazione del collegio dei revisori dei conti;

e) i prospetti SIOPE di cui all'articolo 77-*quater*, comma 11, del Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133¹⁹².

In aggiunta ai summenzionati documenti, il DM 1 ottobre 2013, che disciplina la Sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base della nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, stabilisce, all'articolo 8 (Disposizioni per le amministrazioni pubbliche non interessate dalla sperimentazione) che "In una fase di prima attuazione e nelle more dell'emanazione del provvedimento legislativo recante la revisione del D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, le amministrazioni pubbliche che non aderiscono alla sperimentazione predispongono, in sede di bilancio di previsione e di rendiconto per l'esercizio 2014, un prospetto riepilogativo (collegato al bilancio e redatto sulla base dello schema di cui all' Allegato 6), nel quale viene riassunta la spesa classificata in base alle missioni ed ai programmi individuati applicando le prescrizioni contenute nel DPCM 12 dicembre 2012 e nella circolare del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato n. 23 del 13 maggio 2013.

Lo schema di rendiconto generale, unitamente alla relazione illustrativa dell'organo di vertice dell'ente, è sottoposto, almeno quindici giorni prima del termine di cui al comma 4, all'esame del collegio dei revisori dei conti, che redige apposita relazione da allegare al predetto schema.

Il rendiconto generale deve esser deliberato dal competente organo di vertice entro i termini di cui all'articolo 24, comma 1, lettera b) e comma 3 del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, salvo diverso termine previsto da norme di legge o di statuto.

¹⁹¹ Giova evidenziare che la previsione dell'allegato al rendiconto generale è espressamente richiesta dall'articolo 22 comma 1 del Decreto Legislativo n. 91 del 2011, ed è, conseguentemente, stata inserita nel Nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, in fase di approvazione.

¹⁹² La previsione di inserimento dei prospetti SIOPE in allegato al rendiconto generale (e al bilancio d'esercizio per gli enti in contabilità civilistica) è disciplinata dall'articolo 77-*quater* della norma citata secondo il quale "I prospetti dei dati SIOPE e delle disponibilità liquide costituiscono un allegato obbligatorio del rendiconto o del bilancio di esercizio..."

4.2.2.1 - Il Conto del bilancio

Il conto del bilancio, in relazione alla classificazione del preventivo finanziario, evidenzia le risultanze della gestione delle entrate e delle spese e si articola in due parti:

- a) il rendiconto finanziario decisionale;
- b) il rendiconto finanziario gestionale.

Il rendiconto finanziario decisionale si articola, in coerenza con il preventivo finanziario decisionale per le entrate, in titoli, tipologie e categorie e, per le spese, in missioni, programmi e macroaggregati¹⁹³, evidenziando:

- a) le entrate di competenza dell'anno, accertate, riscosse o rimaste da riscuotere;
- b) le spese di competenza dell'anno, impegnate, pagate o rimaste da pagare;
- c) la gestione dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti;
- d) le somme riscosse e quelle pagate in conto competenza ed in conto residui;
- e) il totale dei residui attivi e passivi che si tramandano all'esercizio successivo.

In coerenza con il preventivo finanziario gestionale, il rendiconto finanziario gestionale si articola in capitoli.

Il collegio dei revisori avrà cura di verificare:

- che il bilancio di previsione e le relative variazioni siano stati formalmente approvati, ove previsto, dall'Amministrazione vigilante. Qualora dovesse risultare non acquisito l'atto approvativo si dovrà far rilevare la circostanza nel verbale di esame del bilancio, sollevando, se del caso, obiezioni qualora l'Ente avesse dato corso ad impegni che al momento della formazione del conto consuntivo non erano stati ancora perfezionati;
- che le somme accertate o impegnate e riscosse o pagate corrispondano alle scritture risultanti dai partitari. È bene inoltre accertare che gli impegni siano formalmente e sostanzialmente conformi a legge o regolamento dovendosi escludere la formazione di impegni senza i presupposti giuridici necessari in quanto determinerebbero una sorta di riserva occulta;
- la concordanza fra il saldo contabile di cassa con quello comunicato dall'Istituto cassiere o tesoriere e dalla Banca d'Italia al 31 dicembre dell'anno di riferimento o al termine dell'esercizio finanziario;
- che la situazione dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti e di quelli formati nell'esercizio di competenza concordi con le risultanze contabili. A tal fine occorre accertare la sussistenza del titolo giuridico perché i residui possano essere mantenuti nelle scritture contabili.

¹⁹³Tale classificazione è definita dall'articolo 11 del Decreto Legislativo 91 del 2011, per il quale "i documenti di bilancio previsivi e consuntivi rappresentano la classificazione delle spese, sulla base dello schema di cui all'allegato 2, secondo: "[...] a) missioni [...] b) programmi [...] c) [...] macroaggregati" e dall'articolo 15 del medesimo decreto per il quale "Nei documenti di bilancio previsivi e consuntivi di cui al presente decreto, le entrate sono ripartite in: a) titoli [...] b) tipologie [...] c) categorie [...]". In applicazione dell'articolo 11 del succitato Decreto è stato poi emanato il DPCM del 12 dicembre 2012 il quale, all'articolo 1, comma 2, stabilisce che "Le amministrazioni pubbliche adottano una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa, secondo l'articolazione per missioni e programmi [...] al fine di assicurare il consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, nonché una maggiore trasparenza nel processo di allocazione delle risorse pubbliche." Si segnala che indicazioni relative all'applicazione del DPCM menzionato sono state fornite dal MEF con l'emanazione della Circolare n. 23 del 13 maggio 2013. Tale classificazione è inserita nel Nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, in fase di approvazione.

Riguardo ai residui devesi richiamare l'attenzione sulla loro corretta quantificazione in quanto da essa dipende l'ammontare del risultato di amministrazione ed, in sostanza, la capacità di autofinanziamento dell'Ente.

4.2.2.2 - Il risultato di competenza

Il risultato finanziario di competenza è dato dalla differenza tra il totale delle entrate accertate e il totale delle spese impegnate nel corso dell'esercizio. Un differenziale positivo determina un avanzo di competenza, mentre in caso negativo un disavanzo di competenza.

L'esame del risultato di competenza deve riguardare le componenti di parte corrente e di parte capitale; la formazione e la costituzione delle componenti del risultato finanziario forniscono informazioni sulla gestione dell'ente pubblico. Un avanzo determinato dalla somma algebrica tra il risultato negativo di parte corrente e il risultato positivo di parte capitale è il riflesso di una gestione che per la copertura delle spese di funzionamento ha utilizzato mezzi finanziari provenienti da movimenti di capitale.

In merito occorre richiamare il disposto dell'articolo 15, comma 1-*bis*, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111 che prevede nel caso in cui un bilancio di un ente sottoposto alla vigilanza dello Stato "[...] presenti una situazione di disavanzo di competenza per due esercizi consecutivi, i relativi organi [...] decadono ed è nominato un commissario"¹⁹⁴

In merito al presupposto costituito dalla sussistenza di due esercizi consecutivi in cui il conto consuntivo abbia registrato un disavanzo di competenza, va precisato che la norma è finalizzata al commissariamento degli enti che presentano una situazione di reale squilibrio finanziario che potrebbe essere superato attraverso l'adozione di adeguate misure o che, qualora ciò non sia possibile, potrebbe determinare la necessità di porre l'ente in liquidazione coatta amministrativa.

In tale ottica va osservato che la presenza di un disavanzo di competenza per due esercizi consecutivi non è sintomo di per sé di squilibrio finanziario della gestione e non comporta l'automatica applicazione della norma in esame, qualora l'ente abbia raggiunto il pareggio di bilancio utilizzando quote di avanzo di amministrazione già effettivamente realizzato e disponibile.

Al riguardo sarà cura dei Collegi dei revisori o sindacali porre particolare attenzione, nei casi in cui i conti consuntivi o i bilanci di esercizio di due esercizi consecutivi presentino un disavanzo di competenza o una perdita di esercizio, alla verifica dell'effettiva sussistenza dell'equilibrio finanziario della gestione, accertando che dalle relazioni che accompagnano i documenti contabili emergano dettagliati elementi dimostrativi in ordine alla reale disponibilità delle risorse (avanzo di amministrazione realizzato o riserve non patrimoniali) utilizzate per la copertura del risultato negativo di competenza¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Cfr Circolare MEF n. 33 del 28 dicembre 2011

¹⁹⁵ Cfr Circolare MEF n. 33 del 28 dicembre 2011

4.2.2.3 - I residui¹⁹⁶

La gestione della competenza è separata da quella dei residui.

I residui attivi e passivi devono risultare nelle scritture distintamente per esercizio di provenienza, enucleando, con appropriate evidenze anche informatiche, quelle partite corrispondenti ad obbligazioni non giuridicamente perfezionate correlate o meno ad impegni globali. I residui attivi e passivi di ciascun esercizio sono trasferiti ai corrispondenti capitoli dell'esercizio successivo, separatamente dagli stanziamenti di competenza dello stesso.

Se il capitolo che ha dato origine al residuo è stato eliminato nel nuovo bilancio, la gestione delle somme residue è effettuata mediante apposito capitolo aggiunto da istituirsi con provvedimento da adottarsi con le procedure previste per la formazione e le variazioni di bilancio.

Sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente creditore della correlativa entrata.

È vietata la iscrizione nel conto residui di somme non impegnate.

Gli enti compilano annualmente alla chiusura dell'esercizio la situazione dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo. Detta situazione indica la consistenza al 1° gennaio, le somme riscosse o pagate nel corso dell'anno di gestione, quelle eliminate perché non più realizzabili o dovute nonché quelle rimaste da riscuotere o da pagare.

I residui attivi possono essere ridotti od eliminati soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione, a meno che il costo per tale esperimento superi l'importo da recuperare.

Le variazioni dei residui attivi e passivi e l'inesigibilità dei crediti devono formare oggetto di apposita e motivata deliberazione dell'organo di vertice, sentito il collegio dei revisori dei conti che in proposito manifesta il proprio parere. Dette variazioni trovano specifica evidenza e riscontro nel conto economico.¹⁹⁷

La situazione dei residui è allegata al rendiconto generale, unitamente ad una nota illustrativa del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale sulle ragioni della persistenza dei residui di maggiore anzianità e consistenza nonché sulla fondatezza degli stessi.

¹⁹⁶ È, peraltro, doveroso menzionare, a tal proposito, che le evoluzioni normative intervenute recentemente, hanno richiesto importanti revisioni ad alcuni dei principi contabili (si fa riferimento in modo particolare al principio della competenza finanziaria potenziata, al momento in cui si scrive ancora in fase di sperimentazione ai sensi dell'articolo 25 del Decreto Legislativo 91 del 2011). Tali modifiche impattano in misura consistente sulle modalità di imputazione degli impegni all'esercizio finanziario di competenza e comportano, conseguentemente, modifiche nelle modalità di definizione dei residui. Si segnala, pertanto, che il Nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, in fase di approvazione, recepisce tali modifiche. Si segnala, inoltre, che ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera c) del Decreto Legislativo 91 del 2011 è stata avviata la predisposizione dello schema di Regolamento concernente i principi contabili applicati agli enti che rientrano nell'ambito di applicazione del suddetto decreto.

¹⁹⁷ Va evidenziato che il Nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici, in fase di approvazione, prevede che i documenti necessari all'elaborazione del parere sui residui devono essere trasmessi al collegio dei revisori dei conti o sindacale almeno quindici giorni prima della data fissata per l'adozione dei provvedimenti. Ciò in virtù del disposto dell'articolo 20, comma 3, del Decreto legislativo 123 del 2011, che stabilisce che "Gli schemi dei bilanci preventivi, delle variazioni ai bilanci preventivi, delle delibere di accertamento dei residui, del conto consuntivo o bilancio d'esercizio sono sottoposti, corredati dalla relazione illustrativa o da analogo documento, almeno quindici giorni prima della data della relativa delibera, all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale. Il collegio redige apposita relazione da allegare ai predetti schemi, nella quale sono sintetizzati anche i risultati del controllo svolto durante l'esercizio."

4.2.2.4 - La relazione del Collegio dei revisori sul bilancio rendiconto

La relazione del collegio dei revisori sul bilancio rendiconto costituisce il momento più importante nell'ambito del controllo in quanto andranno fornite valutazioni e giudizi sulla gestione, riassumendo anche quanto osservato nei verbali redatti nel corso dell'esercizio.

Il rendiconto generale è accompagnato da una relazione amministrativa sull'andamento della gestione nel suo complesso ponendo in evidenza, sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale le modalità di realizzazione delle missioni e dei programmi dell'amministrazione pubblica, in relazione agli obiettivi del programma pluriennale deliberato dagli organi di vertice, nonché notizie sui principali avvenimenti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio. La relazione viene redatta nel rispetto dell'articolo 2428 del codice civile, in quanto applicabile.

La relazione specifica, altresì, i risultati conseguiti dai medesimi organi di vertice nell'esercizio di riferimento in relazione all'arco temporale di durata del loro mandato.

Il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale, redige la propria relazione formulando valutazioni e giudizi sulla regolarità amministrativo-contabile della gestione nonché valutazioni in ordine alla realizzazione delle attività dirette al perseguimento dei programmi.

Il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale, in particolare, deve dare evidenza della vigilanza sull'adozione dei controlli effettuati sulle strutture periferiche nonché attestare:

- a) la corrispondenza dei dati riportati nel rendiconto generale con quelli analitici desunti dalla contabilità generale tenuta nel corso della gestione;
- b) l'esistenza delle attività e delle passività e la loro corretta esposizione nel rendiconto nonché l'attendibilità delle valutazioni di bilancio;
- c) la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione;
- d) l'esattezza e la chiarezza dei dati presentati nei prospetti contabili e nei relativi allegati;
- e) il rispetto dei vincoli di finanza pubblica, così come previsti dalla normativa vigente in materia.

Ai fini dell'attestazione, il collegio dei revisori dei conti o il collegio sindacale deve:

- a) effettuare analisi e fornire informazioni in ordine alla stabilità degli equilibri di bilancio e, in caso di disavanzo, fornire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento perché venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio;
- b) fornire informazioni su potenziali od effettive situazioni di dequalificazione della spesa, sulla struttura e la sostenibilità del ricorso all'indebitamento, con particolare riguardo ai contratti di mutuo, alle garanzie prestate e alla conformità dei relativi oneri alle condizioni previste dalle convenzioni con gli istituti bancari e i valori di mercato, evidenziando gli oneri sostenuti in relazione ad eventuali anticipazioni di cassa concesse dall'istituto bancario convenzionato, attestando che non sono stati stipulati contratti aleatori, fornendo informazioni sulle tipologie di titoli detenuti, sul potenziale rischio, acquisendo adeguate informazioni da parte degli organi o dei dirigenti

- responsabili volte ad evidenziare la compatibilità della detenzione in portafoglio dei titoli con la normativa e le finalità istituzionali dell'amministrazione pubblica;
- c) esprimere valutazioni sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'amministrazione pubblica e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
 - d) concorrere con altri organi a ciò deputati alla valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo interno;
 - e) verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione, l'impostazione del rendiconto generale e della relazione sulla gestione predisposta dall'organo di vertice;
 - f) proporre l'approvazione o meno del rendiconto generale da parte degli organi a ciò deputati sulla base degli specifici ordinamenti delle singole amministrazioni.

La relazione del collegio dei revisori dei conti si conclude con un giudizio esplicito:

- positivo senza rilievi
- positivo con rilievi
- negativo

Nel caso in cui il giudizio sia positivo con rilievi o negativo, il collegio deve esporre analiticamente nella relazione i motivi della decisione e in caso di giudizio negativo informare immediatamente le amministrazioni vigilanti.

4.2.3 - Il Bilancio economico patrimoniale

4.2.3.1 - Lo Stato patrimoniale

La situazione patrimoniale è rappresentata dal raggruppamento degli elementi attivi e passivi del patrimonio con i valori distinti all'inizio ed alla fine dell'esercizio e con l'evidenziazione delle variazioni incrementative e diminutive intervenute per effetto della gestione nel periodo considerato in conseguenza sia di operazioni finanziarie che di fatti esclusivamente economici.

Ai Revisori compete verificare, in via principale, che l'importo indicato per ciascun elemento patrimoniale corrisponda al saldo rilevato dalle scritture inventariali, così come si sono venute a formare nel corso dell'esercizio e che il documento in rassegna costituisca il quadro fedele della situazione patrimoniale dell'Ente.

La situazione patrimoniale è informata al concetto di «fondo».

Poiché le risultanze del conto patrimoniale sono strettamente collegate alla impostazione del conto economico, appare chiaro che eventuali considerazioni da parte del Collegio non potranno prescindere dalla circostanza che per i due documenti, l'uno relativo ad un «fondo», e l'altro concernente un «flusso» in quanto correlati, dovrà fornirsi un'unica valutazione.

Come già detto il Collegio dei revisori dei conti dovrà verificare che l'importo indicato per ciascun elemento patrimoniale corrisponda al saldo rilevato dalle scritture inventariali e che lo stato patrimoniale fornisca il quadro fedele della situazione patrimoniale dell'ente. Pertanto occorrerà effettuare la riconciliazione tra i dati presenti nel

“libro cespiti” e quelli desunti dalla contabilità generale, la riconciliazione delle immobilizzazioni in corso risultanti dalla contabilità generale con i prospetti di avanzamento lavori predisposti dall’ufficio competente; la corrispondenza tra gli ammortamenti effettuati e il libro dei cespiti ammortizzabili. Inoltre, il controllo deve accertare la possibilità di operare la capitalizzazione degli oneri pluriennali, in quanto ai sensi del codice civile, i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità ripetuta possono essere iscritti nell’attivo con il consenso dell’organo interno di controllo e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Lo stato patrimoniale è redatto secondo lo schema previsto dallo articolo 2424 del codice civile, per quanto applicabile, e comprende le attività immobilizzate e correnti; le passività consolidate e correnti; ogni altra attività e passività. Tutte le voci devono essere sempre considerate al netto delle correlate poste rettificative. Lo stato patrimoniale contiene inoltre la dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale risultante nei documenti di bilancio.

Compongono l'attivo dello stato patrimoniale le immobilizzazioni, l'attivo circolante, i ratei e i risconti attivi.

Le immobilizzazioni si distinguono in immobilizzazioni immateriali, in immobilizzazioni materiali e immobilizzazioni finanziarie. Nelle immobilizzazioni finanziarie sono comprese le partecipazioni, i mutui, le anticipazioni e i crediti di durata superiore all'anno.

L'attivo circolante comprende le rimanenze, le disponibilità liquide, i crediti verso lo Stato e le amministrazioni pubbliche e gli altri crediti di durata inferiore all'anno.

Gli elementi patrimoniali dell'attivo sono esposti al netto dei fondi ammortamento o dei fondi di svalutazione. Le relative variazioni devono trovare riscontro nella nota integrativa.

Compongono il passivo dello stato patrimoniale il patrimonio netto, i fondi per rischi e oneri, il trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato, i debiti, i ratei e i risconti passivi.

In calce allo stato patrimoniale sono evidenziati i conti d'ordine rappresentanti le garanzie reali e personali prestate direttamente o indirettamente, i beni di terzi presso l'ente e gli impegni assunti a fronte di prestazioni non ancora rese al termine dell'esercizio finanziario.

Sono vietate compensazioni fra partite dell'attivo e quelle del passivo.

Allo stato patrimoniale è allegato un elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell’ente alla data di chiusura dell’esercizio cui il conto si riferisce, con l’indicazione delle rispettive destinazioni e dell’eventuale reddito da essi prodotto.

I criteri di iscrizione e di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi sono, in quanto applicabili, analoghi a quelli stabiliti dall'articolo 2426 del codice civile e dai principi contabili adottati dagli organismi nazionali ed internazionali a ciò deputati.

4.2.3.2 - Il Conto economico

Il conto economico evidenzia l’incremento o la diminuzione patrimoniale che l’Ente ha subito per effetto del risultato di esercizio sia a causa della gestione finanziaria sia per

le variazioni che hanno registrato i componenti del patrimonio per motivi indipendenti dalla gestione finanziaria.

Nel merito i Revisori devono riscontrare la corrispondenza dei saldi contabili indicati nel conto economico con quelli risultanti dalla chiusura dei relativi conti. Particolare cura poi deve essere portata nell'accertare le procedure di alcune poste quali ratei e risconti, accantonamenti per ammortamenti, per indennità di fine rapporto, per svalutazione crediti, per valutazione delle rimanenze di magazzino.

Il conto economico è informato al concetto di «flusso».

Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione, secondo criteri di competenza economica. Per gli enti in contabilità finanziaria è realizzato attraverso una riclassificazione delle poste del rendiconto.

Esso deve essere redatto secondo le disposizioni contenute nell'articolo 2425 del codice civile, per quanto applicabili e comprende: i ricavi/proventi ed i costi/oneri della gestione di esercizio rilevati nella contabilità economica e rettificati alla fine per far partecipare al risultato economico solo quei componenti di reddito di competenza dell'esercizio (ricavi esauriti per la copertura economica della gestione effettuata e costi per le utilità consumate). In questo modo possono essere contenuti anche: la parte di ricavi/proventi e di costi/oneri di competenza dell'esercizio la cui manifestazione finanziaria, in termini di accertamento ed impegno, si verificherà nel(i) prossimo(i) esercizio(i) (ratei); la parte di costi/oneri e di ricavi/proventi ad utilità differita (risconti); le sopravvenienze e le insussistenze; tutti gli altri elementi economici non rilevati finanziariamente che hanno inciso sulla sostanza patrimoniale, modificandola.

Costituiscono componenti positivi del conto economico: i trasferimenti correnti; i contributi e i ricavi derivanti dalla cessione di prestazioni e/o servizi offerti a domanda specifica; i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio; i proventi finanziari; le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive e le plusvalenze da alienazioni.

Costituiscono componenti negativi del conto economico: i costi per acquisto di materie prime e di beni di consumo; i costi per acquisizione di prestazioni e/o servizi; il valore del godimento dei beni di terzi; le spese per il personale; i trasferimenti a terzi; gli interessi passivi e gli oneri finanziari; le imposte e le tasse; le svalutazioni dei crediti e altri fondi; gli ammortamenti; le sopravvenienze passive, le minusvalenze da alienazioni e le insussistenze dell'attivo.

Sono vietate compensazioni tra componenti positivi e componenti negativi del conto economico.

I contributi correnti e la quota di pertinenza dei contributi in conto capitale provenienti da altre amministrazioni pubbliche e private o da terzi, non destinati ad investimenti o al fondo di dotazione, sono di competenza economica dell'esercizio quali proventi del valore della produzione.

Il conto economico comprende anche un prospetto dei costi per missioni e programmi.

4.2.3.3 - La nota integrativa

La nota integrativa è il documento illustrativo di natura tecnico-contabile che fornisce tutte le informazioni riguardante l'andamento della gestione dell'amministrazione pubblica nei suoi settori operativi nonché i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio ed ogni eventuale informazione e schema utile ad una migliore

comprensione dei dati contabili. In sostanza è un documento che illustra e rende maggiormente comprensibili i dati sintetici evidenziati nei prospetti dello stato patrimoniale e del conto economico.

La nota integrativa si articola nelle seguenti cinque parti:

- a) criteri di valutazione utilizzati;
- b) analisi delle voci del conto del bilancio e degli scostamenti con i dati previsionali iniziali e definitivi;
- c) analisi delle voci dello stato patrimoniale, anche con riferimento all'anno precedente;
- d) analisi delle voci del conto economico e degli scostamenti con i dati previsionali iniziali;
- e) altre notizie integrative.

Le informazioni dettagliate contenute nella nota integrativa devono in ogni caso riguardare:

- a) gli elementi richiesti dall'articolo 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
- b) l'applicazione di norme inderogabili tale da pregiudicare la rappresentazione veritiera e corretta del rendiconto generale, motivandone le ragioni e quantificando l'incidenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria, nonché sul risultato economico;
- c) l'illustrazione delle risultanze finanziarie ed economiche, parziali e complessive;
- d) le variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione del fondo di riserva;
- e) la composizione dei contributi in conto capitale ed in conto esercizio e la loro destinazione finanziaria ed economico-patrimoniale;
- f) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;
- g) la destinazione dell'avanzo economico o i provvedimenti atti al contenimento e assorbimento del disavanzo economico;
- h) fornire informazioni sull'eventuale disavanzo economico;
- i) l'analisi puntuale del risultato di amministrazione e del risultato finanziario di competenza, mettendone in evidenza, per entrambi, la composizione e, per il risultato di amministrazione, anche la destinazione;
- j) fornire informazioni sull'eventuale disavanzo di amministrazione e sulle modalità di copertura, sull'eventuale disavanzo finanziario di competenza, su potenziali od effettive situazioni di dequalificazione della spesa, tenuto conto della distinzione tra spese correnti e spese di investimento, sulla struttura e la sostenibilità dei ricorso all'indebitamento, con particolare riguardo ai contratti di mutuo, alle garanzie prestate e alla conformità dei relativi oneri alle condizioni previste dalle convenzioni con gli istituti bancari ed i valori di mercato, evidenziando gli oneri sostenuti in relazione ad eventuali anticipazioni di cassa concesse dall'istituto bancario convenzionato;
- k) la composizione dei residui attivi e passivi per ammontare e per anno di formazione nonché, per quelli attivi, la loro classificazione in base al diverso grado di esigibilità;
- l) la composizione delle disponibilità liquide distinguendole fra quelle in possesso dell'istituto cassiere o tesoriere, del servizio di cassa interno e delle eventuali casse decentrate;

- m) i dati relativi al personale dipendente ed agli accantonamenti per indennità di anzianità ed eventuali trattamenti di quiescenza, nonché i dati relativi alla contrattazione integrativa del personale dell'amministrazione pubblica;
- n) l'elenco dei contenziosi in essere alla data di chiusura dell'esercizio ed i connessi accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri.

4.3 - Amministrazioni in contabilità economico-patrimoniale

Nell'ordinamento italiano sono presenti numerose persone giuridiche pubbliche, enti e società, che adottano la contabilità economico-patrimoniale (civilistica) tra le quali, a mero titolo indicativo, ma non esaustivo, Università ed istituti universitari pubblici, Camere di commercio, Aziende Sanitarie Locali (ASL) e altre Amministrazioni. Le Università, le Camere di commercio e le ASL sono destinatarie di specifiche normative di contabilità che prevedono schemi e strutture contabili predeterminati. Per le altre Amministrazioni, fino ad oggi, sono stati adottati schemi di bilancio e prospetti contabili ispirati, sostanzialmente, alle regole civilistiche dettate per la redazione del bilancio d'esercizio delle società di capitali e, tuttavia, tra loro disomogenei.

L'articolo 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (legge di contabilità e di finanza pubblica), ha introdotto un processo di armonizzazione dei sistemi contabili in ambito pubblico che trova attuazione nel Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 il quale, in particolare, detta le regole generali di contabilità e di bilancio prevedendo, tra l'altro, l'individuazione di principi contabili uniformi e di un comune piano di conti integrato, la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, nonché l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi.

4.3.1 - I documenti in fase previsionale

4.3.1.1 - Il budget economico annuale e pluriennale

Da quanto sopra descritto si evince che le amministrazioni che operano in contabilità civilistica, ad oggi, non hanno avuto l'obbligo di redigere documenti contabili in fase previsionale a meno che tale adempimento non fosse richiesto da specifiche norme di legge o da norme statutarie.

Nella realtà, tuttavia, si osserva che molte delle amministrazioni in questione, anche in assenza di specifiche disposizioni del Codice civile, adottano schemi contabili previsionali sebbene tra loro molto difforni e redatti in base alle peculiarità e alle variegate esigenze conoscitive del singolo ente.

L'articolo 16 del Decreto Legislativo n. 91 del 2011, al fine di integrare nelle contabilità civilistiche la fase di pianificazione e programmazione e di raccordare i documenti contabili di tali contabilità con gli analoghi documenti previsionali degli enti che adottano la contabilità finanziaria, ha introdotto il budget economico quale strumento per attuare le disposizioni della norma.

Il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27 marzo 2013, emanato in attuazione del citato articolo 16 del Decreto Legislativo n. 91 del 2011, detta i criteri e le modalità di predisposizione del budget economico delle amministrazioni pubbliche in

contabilità civilistica¹⁹⁸. In particolare, all'articolo 1 prevede, quale contenuto minimo per realizzare il processo di integrazione della fase previsionale nelle contabilità civilistiche, la predisposizione del budget economico annuale e del budget economico pluriennale in allegato al primo.

Il budget economico annuale rappresenta il documento principale, oggetto di deliberazione da parte dei competenti Organi di vertice, secondo la tempistica e le modalità previsti dagli statuti e dai regolamenti interni. È redatto in termini di competenza economica secondo lo schema di cui all'allegato n. 1 al citato D.M. 27 marzo 2013¹⁹⁹, esprime l'andamento del primo degli esercizi compresi nel budget economico pluriennale e può essere redatto anche mediante riclassificazione di un budget economico preesistente.

Il budget economico pluriennale, allegato a quello annuale, copre il periodo di un triennio. Rappresenta i prevedibili andamenti economici triennali in relazione alle strategie delineate nei diversi documenti descrittivi di programmazione pluriennale (budget per missioni e programmi, relazione illustrativa e piano indicatori). È redatto secondo il medesimo schema ed articolazione previsti dal citato allegato n. 1 al D.M. 27 marzo 2013.

Ai sensi dell'articolo 3 del citato D.M. il revisore è chiamato ad esprimersi in ordine allo schema di budget economico mediante la redazione di una apposita relazione accompagnatoria. A tal fine il documento relativo è sottoposto all'esame dello stesso collegio, almeno 15 giorni prima della relativa deliberazione.

Nella predisposizione di tale documento il Revisore avrà cura di verificare che le grandezze quantitative previste nel budget annuale coincidano con quelle riportate al primo anno del budget pluriennale e che tali dati siano coerenti con le informazioni e le proiezioni contenute nei documenti descrittivi sopra elencati.

Anche in sede di esame del budget, non solo in sede di rendicontazione, il Revisore dovrà verificare che la programmazione sia stata effettuata nel rispetto dell'equilibrio economico-patrimoniale. Qualora in tale fase si dovessero rilevare risultati economici negativi, il Revisore, previa verifica delle cause che li hanno determinati, dovrà accertarsi che siano assorbiti dalle riserve di patrimonio netto disponibili, risultanti dall'ultimo bilancio di esercizio approvato.

4.3.1.2 - Il budget di spesa per missioni e programmi

L'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 91 del 2011 prevede che, in sede di redazione di budget economico, gli enti tenuti al regime di contabilità civilistica rappresentino la spesa complessiva in un apposito prospetto articolato in missioni e

¹⁹⁸ Va evidenziato che, gli schemi di budget economico e degli investimenti inerenti le Università considerate amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della Legge n. 196 del 2009, sono regolati dalla diversa disciplina dettata dal Decreto Interministeriale n. 925 del 10 dicembre 2015 dettate ai fini della predisposizione del bilancio unico d'ateneo.

¹⁹⁹ Si ricorda che con il decreto legislativo 18 agosto 2015 n. 139, che recepisce la normativa comunitaria in materia di bilanci d'esercizio, è stato modificato, tra l'altro, lo schema di bilancio civilistico previsto dagli articoli 2423, 2424, 2424 bis e 2425 del codice civile. In particolare, ad esempio, è stata eliminata l'area straordinaria prevista nella precedente disciplina civilistica; inoltre, sono stati modificati i criteri di iscrizione, classificazione e valutazione di bilancio, modificando l'articolo 2426 del codice civile ed introducendo, tra l'altro, il criterio del costo ammortizzato quale criterio di rilevazione valido per alcune poste di bilancio.

In proposito, si richiama il contenuto della Circolare RGS n. 26 del 2016 con la quale è stato precisato che rimane confermata, al momento, l'attuale configurazione dell'Allegato 1, così come previsto dal D.M. del 27 marzo 2013. Ciò anche in relazione alla circostanza che il D.M. medesimo prevede (art. 2, comma 3) che il budget economico annuale può essere "redatto ovvero riclassificato secondo lo schema di cui all'allegato 1".

programmi²⁰⁰ che fornisca una descrizione ed una analisi dell'attività svolta dall'ente/organismo in coerenza con le finalità della spesa complessiva.

Relativamente a tale prospetto, soprattutto in fase di prima applicazione della norma, il Revisore avrà cura di verificare che le missioni adottate dall'ente/organismo rientrino tra quelle definite sulla base degli indirizzi adottati con D.P.C.M. 12 dicembre 2012 ed emanato su proposta del MEF, sentiti i Ministeri vigilanti. Il Revisore verificherà inoltre, che le missioni adottate siano coerenti con l'attività istituzionale e lo scopo dell'ente in base alla descrizione che se ne fa nell'oggetto sociale dello statuto e/o dell'atto costitutivo. Detto prospetto deve essere accompagnato dalla corrispondente classificazione COFOG di secondo livello.

4.3.1.3 - La relazione illustrativa

È un documento di natura descrittiva, redatto e sottoscritto dall'Organo di vertice dell'ente, che delinea le linee strategiche di sviluppo e il piano pluriennale delle attività dell'Amministrazione e gli obiettivi generali ed operativi che si intende perseguire nella gestione futura. La relazione illustrativa può essere sostituita da analogo documento, variamente denominato, in base alle peculiarità dei processi di pianificazione rinvenibili nei diversi enti/organismi pubblici. Resta inteso che il documento in questione, comunque denominato, debba contenere, come minimo, la descrizione degli indirizzi politici e delle linee strategiche articolate nei loro principali elementi, quali:

- gli obiettivi, i programmi, i progetti e le attività che i centri di responsabilità intendono conseguire ed attuare in termini di servizi e prestazioni, ed il loro collegamento con le linee strategiche;
- la composizione dei ricavi/proventi e dei costi/oneri;
- una descrizione del budget di spesa per missioni e programmi;
- i benefici in termini di efficienza ed efficacia che si intendono ottenere;
- i tempi di esecuzione dei programmi previsti nel budget;
- i criteri adottati per la formulazione delle previsioni economiche del budget;
- una descrizione dei prevedibili effetti della gestione sugli investimenti e sulle dimissioni;
- la pianta organica del personale.

Il Revisore avrà cura di riscontrare che le grandezze numeriche esposte nella relazione illustrativa siano coerenti con quelle riportate nei documenti contabili programmatici.

4.3.1.4 - Il piano degli indicatori e dei risultati attesi

È elaborato dalle Amministrazioni pubbliche ai fini di illustrare gli obiettivi di spesa, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di servizi realizzati, nel rispetto delle linee guida generali definite con il D.P.C.M. del 18 settembre 2012 emanato ai sensi dell'articolo 23 del Decreto Legislativo n. 91 del 2011.

²⁰⁰ Va segnalato che l'articolo 9, comma 3, del Decreto Ministeriale 27 marzo 2013 "Criteri e modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica" stabilisce che "Ai sensi dell'articolo 13 del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, a decorrere dall'anno successivo all'avvio della rilevazione SIOPE di cui al comma 2, le medesime amministrazioni pubbliche allegano al budget economico annuale un prospetto concernente le previsioni di spesa per l'anno successivo, definito secondo il formato di cui all'allegato 2." Pertanto, l'obbligo di presentazione del prospetto delle previsioni di spesa articolate per missioni e programmi diviene obbligatorio a partire dall'anno successivo all'avvio della rilevazione Siope. In tal senso si esprime anche la Circolare MEF del 22 agosto 2013.

4.3.1.5 - La relazione del collegio dei revisori o sindacale

Lo schema di budget economico, corredato della relazione illustrativa, è sottoposto, almeno 15 giorni prima della deliberazione da parte dei competenti organi dell'ente, al Collegio dei revisori dei conti che, a conclusione del proprio esame, redige apposita relazione proponendone o meno l'approvazione.

La relazione dovrebbe previamente contenere le considerazioni del Collegio in ordine all'osservanza dei principi contabili in materia di redazione del bilancio di previsione.

Inoltre, i Revisori esporranno le proprie valutazioni sul programma annuale e sugli obiettivi che l'ente/organismo intende realizzare e sulle corrispondenti risorse finanziarie concludendo l'analisi con un giudizio circa la congruità e l'attendibilità delle risorse nonché sulla coerenza dei dati contabili esposti nel budget con le linee programmatiche riportate nei documenti descrittivi.

In particolare, il revisore verificherà:

- l'attendibilità dei ricavi/proventi e la congruità dei costi/oneri;
- l'attendibilità delle consistenze dei debiti/crediti;
- la congrua quantificazione del fondo svalutazione crediti;
- la congrua quantificazione del TFR;
- la rispondenza della consistenza numerica del personale con gli stanziamenti proposti.

4.3.2 - Il bilancio di esercizio e i documenti allegati

Il bilancio d'esercizio è un modello di rappresentazione a valori della gestione in corso di svolgimento, finalizzato a consentire la formulazione di un giudizio sul tendenziale equilibrio reddituale, monetario-finanziario e patrimoniale.

Esso, pertanto, rappresenta il principale strumento di informazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

La disciplina del bilancio d'esercizio per le amministrazioni pubbliche in contabilità economico patrimoniale si rifà alla disciplina in tema di bilancio delle società per azioni contenuta negli articoli 2423 ss. del codice civile ma è completata dalle specifiche previsioni normative di cui al Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91 e al D.M. 27 marzo 2013.

Così, in tema di criteri di iscrizione e di valutazione degli elementi patrimoniali ed economici del bilancio e in linea con quanto disposto all'articolo 5, comma 1, del D. M. 27 marzo 2013, si richiede che essi siano conformi tanto alla disciplina civilistica, ai principi contabili nazionali formulati dall'OIC quanto ai principi contabili generali previsti dall'articolo 2 comma 2, allegato 1, del Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91.

Sul punto, si richiede al Collegio di revisione dei conti di vagliare il rispetto dei richiamati principi e, a conferma di ciò, il suddetto allegato prevede che "I bilanci che non rispettano il principio di veridicità non possono essere oggetto di approvazione da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile".

Il bilancio d'esercizio, a norma dell'articolo 2423 c.c., si compone di quattro documenti (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, nota integrativa) e due allegati (la relazione sulla gestione e la relazione del Collegio dei revisori o dei

sindaci) ma a questi si aggiungono, a norma dell'articolo 5 D.M. 27 marzo 2013, il conto consuntivo di cassa articolato per missioni e programmi; il rapporto sui risultati di bilancio; i prospetti SIOPE.

Sul punto occorre precisare, tuttavia, che la predisposizione del rendiconto finanziario, di recente introduzione nell'ambito della disciplina codicistica, era già prevista per le amministrazioni in contabilità civilistica in virtù del disposto dell'articolo 5 da ultimo citato, e che la sua redazione unitamente alla redazione degli ulteriori allegati è richiesta dal Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91 al fine di realizzare l'adeguamento e l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche.

L'esame del bilancio economico-patrimoniale, pertanto, verterà sui predetti documenti che lo compongono.

Il bilancio così redatto, e in ciò si riscontrano ulteriori peculiarità rispetto alla disciplina civilistica, deve essere approvato entro i termini previsti dall'articolo 24 del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91 e entro 10 giorni dalla sua deliberazione, completo degli allegati, è trasmesso all'Amministrazione vigilante e al Ministero dell'economia e delle finanze.

4.3.2.1 - Lo stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale è un prospetto contabile che fornisce la rappresentazione e la quantificazione del patrimonio lordo e netto nonché la rappresentazione della situazione finanziaria dell'ente.

Esso misura una grandezza di fondo (il patrimonio dell'ente) riferendosi ad un concetto economico essenzialmente statico (ad esempio: ricchezza, beni, ecc.).

Lo stato patrimoniale che espone gli elementi attivi e passivi del patrimonio nella forma grafica a sezioni divise e contrapposte deve essere redatto secondo lo schema previsto dall'articolo 2424 c.c. indicando separatamente e nell'ordine le voci ivi previste.

I riscontri effettuati dal Collegio dei revisori dei conti sullo stato patrimoniale sono finalizzati:

- ad accertare l'esistenza delle attività e delle passività iscritte;
- ad accertare la loro corretta iscrizione in bilancio, ossia secondo la denominazione e la classificazione richieste dai principi contabili di riferimento;
- a verificare che le operazioni da cui derivano le attività e passività iscritte siano di competenza del periodo d'esercizio;
- a verificare che la nota integrativa contenga la corretta valutazione e l'esistenza delle informazioni necessarie;
- a verificare che i principi contabili uniformi siano stati rispettati nel tempo, così da assicurare la comparabilità di bilanci appartenenti ad esercizi differenti.

In particolare, si richiede all'organo di controllo di verificare la corrispondenza:

- tra l'importo indicato per ciascun elemento patrimoniale e il saldo rilevato dalle scritture inventariali;
- tra i dati presenti nel libro cespiti e quelli desunti dalla contabilità generale;
- tra le immobilizzazioni della contabilità generale e i prospetti di avanzamento lavori predisposti dall'ufficio competente.

4.3.2.2 - Il conto economico

Il conto economico è il prospetto contabile che mette in evidenza la composizione qualitativa e quantitativa dei costi e dei ricavi relativi ad un determinato periodo amministrativo ed il reddito prodotto dall'ente in quel periodo.

Esso misura una grandezza di flusso (il reddito dell'ente) riferendosi ad un concetto economico sostanzialmente dinamico (l'interesse che produce la ricchezza, l'affitto che deriva da un bene, ecc.).

L'articolo 2425 del codice civile ne disciplina il contenuto e stabilisce che le voci dello stesso devono essere iscritte separatamente e nell'ordine indicato.

Lo schema scelto dal legislatore nazionale per il conto economico segue la forma scalare con i costi classificati per natura ed evidenzia in un'unica colonna e con andamento progressivo il modo in cui è stato prodotto il risultato dell'esercizio.

Tale schema fornisce importanti informazioni anche di tipo gestionale. In linea di massima, infatti, lo schema di cui all'articolo 2425 del c.c. distingue tre livelli della gestione aziendale:

- la gestione ordinaria, con i ricavi A) e i costi B), legati all'operatività aziendale;
- la gestione finanziaria, di cui alla lettera C), con l'indicazione dei costi delle fonti di finanziamento utilizzate e dei proventi derivanti dagli investimenti delle disponibilità liquide;
- la gestione fiscale, di cui alla lettera D), con l'indicazione della quota di profitto assorbita dalle imposte sul reddito.

La possibilità di analizzare, separatamente, i tre livelli della gestione dell'impresa consente di avere un'informazione immediata e sintetica del contributo che ciascuna gestione ha apportato alla formazione del risultato dell'esercizio e fa sì che il conto economico rivesta una grande importanza ai fini della valutazione degli andamenti della gestione dell'ente.

Rispetto al documento in esame, il Collegio dei revisori dei conti è chiamato, innanzitutto, a verificare la corrispondenza dei saldi contabili contenuti nello stesso con quelli risultanti dalla chiusura dei relativi conti.

È tenuto, inoltre, a valutare la congruità del procedimento seguito per l'iscrizione e la valutazione di talune voci del conto economico quali, ad esempio, gli accantonamenti, gli ammortamenti, la svalutazione dei crediti, la valutazione delle rimanenze di magazzino.

In particolare, con riferimento all'ammortamento, il Collegio dei revisori dei conti dovrà vagliare il procedimento con cui si procede ad imputare in senso economico a più esercizi la quota parte dei costi derivanti dall'acquisto di beni ad utilità ripetuta nel tempo. Il criterio più diffuso è quello delle quote costanti secondo cui occorrerà dividere il valore da ammortizzare per il numero di anni di vita del bene.

Conclusivamente, riguardo ai riscontri e alle valutazioni effettuati dal Collegio dei revisori dei conti in ordine al conto economico, occorre rilevare la stretta correlazione di quest'ultimo con lo stato patrimoniale e la necessità che i due documenti siano oggetto di un'unica valutazione. Invero l'ente utilizzando il proprio patrimonio ottiene un reddito, positivo o negativo, che a sua volta influisce sul patrimonio in chiave incrementativa o riduttiva. Pertanto, il Collegio dei revisori dei conti, in via preliminare, esaminando un bilancio economico-patrimoniale, dovrà verificare che il risultato dell'esercizio, indicato nel

conto economico, determini una pari variazione patrimoniale, indicata nel patrimonio netto. Nell'ipotesi in cui i valori non coincidano il Collegio dovrà procedere a specifiche verifiche al fine di individuare le ragioni di tale discrepanza.

4.3.2.3 - La nota integrativa

La nota integrativa, parte integrante del bilancio, è un documento illustrativo in cui sono descritti importanti dettagli su alcune voci dello stato patrimoniale e del conto economico e i criteri adottati nella valutazione delle singole voci.

Il contenuto minimo di essa è illustrato dall'articolo 2427 del codice civile. Tuttavia in ossequio ai principi di chiarezza, veridicità e correttezza, la nota integrativa contiene tutte le informazioni utili a dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente, anche se non espressamente richieste da specifiche e puntuali disposizioni di legge.

Svolge essenzialmente una funzione di chiarimento rispetto ai dati contenuti nello stato patrimoniale e nel conto economico ma anche di completamento essendo in essa contenute informazioni ulteriori e non desumibili da questi.

Ai fini dell'attività svolta dal Collegio dei revisori dei conti, occorre sottolineare che la nota integrativa, per il contenuto appena descritto e per l'essere un documento illustrativo e non sintetico come lo stato patrimoniale e il conto economico, rappresenta un documento di cruciale importanza da cui potranno essere acquisite indispensabili informazioni ai fini della compiuta comprensione del bilancio d'esercizio.

4.3.2.4 - Rendiconto finanziario

Il rendiconto finanziario, documento obbligatorio del bilancio di esercizio secondo la disciplina codicistica solo a seguito della riforma intervenuta nel 2015, era già tale per le amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica in virtù del combinato disposto degli artt. 16, comma 3, del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91 e 5, comma 2, del D. M. 27 marzo 2013.

La ragione di tale pregressa obbligatorio va rinvenuta nel processo di armonizzazione contabile che ha interessato le amministrazioni pubbliche. Il rendiconto finanziario rappresenta, infatti, l'indispensabile "strumento di raccordo con i bilanci e i rendiconti delle Amministrazioni in contabilità finanziaria".

A norma dell'articolo 6 del D. M. 27 marzo 2013 "il rendiconto finanziario in termini di liquidità è predisposto secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati dall'Organismo italiano di contabilità" i quali sono stati oggetto di un processo di aggiornamento ai fini dell'adeguamento al Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139, che ha trovato compimento in data 22 dicembre 2016.

Secondo la definizione fornita dall'OIC, "il rendiconto finanziario è un prospetto contabile che presenta le cause di variazione, positive o negative, delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio". Nel rendiconto finanziario vanno riportati tutti i flussi finanziari in uscita e in entrata delle disponibilità liquide avvenute nell'esercizio, distintamente in base alla natura dell'operazione che li ha generati e nella sequenza indicata dall'OIC, per cui lo stesso risulta suddiviso in tre parti:

- flussi finanziari derivanti dalla gestione reddituale, che riguardano l'acquisizione, la produzione e la distribuzione di beni e la fornitura di servizi, nonché ogni altro flusso non compreso nell'attività di investimento;

- flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento, che comprendono l'acquisto e la vendita di immobilizzazioni materiali (ad esempio acquisti o vendita di fabbricati, impianti, attrezzature), immateriali (ad esempio acquisti o vendita di brevetti, marchi, concessioni) e finanziarie (ad esempio acquisizioni o cessioni di partecipazioni o altri titoli) e delle attività finanziarie non immobilizzate;
- flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento, che derivano dall'ottenimento o dalla restituzione di disponibilità liquide sotto forma di capitale di rischio o di capitale di debito.

Il principio OIC 10 specifica che i flussi finanziari così descritti, possono, subire tuttavia delle modificazioni e in particolare ve ne possono essere aggiunti degli altri, gli stessi possono essere ulteriormente suddivisi o ancora diversamente raggruppati quando la chiarezza e la rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria lo richiedano.

Raggruppa, poi, in "casi particolari di flussi finanziari" i flussi derivanti da interessi e dividendi, i flussi relativi alle imposte sul reddito, i flussi in valuta estera, i flussi relativi a derivati di copertura e l'acquisto o cessione di rami d'azienda.

La somma algebrica dei flussi finanziari di ciascuna categoria indicata rappresenta la variazione netta (incremento o decremento) delle disponibilità liquide avvenuta nel corso dell'esercizio di riferimento.

L'obbligo per le amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica di predisposizione del rendiconto finanziario permette di effettuare un'analisi più approfondita della situazione finanziaria dell'ente ed è in grado di apportare informazioni non ottenibili tramite lo stato patrimoniale e il conto economico in quanto, a differenza di questi ultimi, mostra chiaramente le cause delle variazioni delle disponibilità liquide avvenute in un determinato esercizio e, inoltre, la determinazione dei flussi finanziari non presenta particolari incertezze valutative a differenza delle grandezze ricavabili dagli altri documenti contabili menzionati.

Analizzando lo stesso è possibile, innanzitutto, valutare la situazione finanziaria dell'ente nel tempo confrontando la situazione finanziaria dell'esercizio di riferimento e quella degli esercizi successivi o precedenti. Il rendiconto finanziario, inoltre, risulta utile, per effettuare una analisi di tipo comparativo rispetto alle amministrazioni in contabilità finanziaria paragonandone i rispettivi flussi finanziari. In tal senso il documento contabile in esame, nell'ambito del processo di armonizzazione contabile, rappresenta un importante strumento di raccordo con i bilanci e i rendiconti delle amministrazioni che conservano la contabilità finanziaria. Il documento, poi, appare di significativa importanza anche per monitorare i meccanismi di finanza derivata tipici delle pubbliche amministrazioni i quali sono caratterizzati da trasferimenti di risorse da amministrazioni superiori a enti periferici e vagliare l'impegno delle stesse ad opera dell'ente beneficiario.

4.3.2.5 - Conto consuntivo di cassa articolato per missioni e programmi

Il conto consuntivo di cassa, anch'esso predisposto in fase di rendicontazione, è disciplinato dall'articolo 17 del Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91 e dall'articolo 9 del D. M. 27 marzo 2013.

Il documento in esame è ripartito, relativamente alla spesa, per missioni e programmi e per gruppi COFOG e deve essere coerente con le risultanze del rendiconto

finanziario di cui all'articolo 6 del medesimo decreto. Entrambi i documenti, infatti, evidenziano i medesimi flussi di cassa, ancorché con prospetti differenti.

Dal combinato disposto dei commi 1 e 2 del citato articolo 9 emerge che, allo stato, è dato riscontrare due modalità di predisposizione del documento in parola, a seconda che gli enti abbiano adottato o meno le codifiche SIOPE. Invero, gli enti che non abbiano adottato le codifiche SIOPE provvedono alla predisposizione del documento sulla base del formato di cui all'allegato 2 e delle regole tassonomiche nonché della nota metodologica di supporto alla compilazione di cui all'allegato 3 del medesimo decreto ministeriale. Per converso, gli enti che abbiano adottato le codifiche SIOPE predispongono il conto consuntivo in termini di cassa, redatto secondo il formato di cui all'allegato 2, secondo la codifica SIOPE.

Occorre precisare che la tassonomia rappresenta quel processo di riclassificazione dei dati contabili e di bilancio delle amministrazioni in contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili del comune piano dei conti integrato predisposto dalle amministrazioni in contabilità finanziaria. Con tale documento, pur non imponendosi la predisposizione del piano dei conti integrato, che resta destinato alle sole amministrazioni in contabilità finanziaria, "viene a concretizzarsi lo strumento che consente il consolidamento e il monitoraggio dei dati contabili di finanza pubblica".

Le regole tassonomiche appena menzionate, come riportato dalla stessa nota metodologica di cui all'allegato 3, hanno la finalità di fornire indicazioni di carattere generale ai fini della predisposizione del conto consuntivo tenendo conto delle operazioni riscontrabili con maggiore frequenza ma possono anche essere applicate analogicamente per il trattamento di operazioni non esplicitamente analizzate.

Al conto consuntivo di cassa, inoltre, deve essere allegata una nota illustrativa che ha funzione di dare conto delle stime e delle valutazioni effettuate in sede di riclassificazione dei dati. Come chiarito, infatti, dalla nota metodologica di cui all'allegato 3 del D.M., nell'ipotesi in cui l'amministrazione tenuta all'applicazione della tassonomia non possa direttamente applicare la regola descritta alle poste del bilancio d'esercizio in quanto troppo aggregate per essere ricondotte univocamente ad una voce del piano dei conti integrato, dovrà effettuare delle stime ragionevoli per pervenire alla quantificazione più attendibile.

Al Collegio dei revisori dei conti, a norma dell'articolo 17 comma del Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91, è demandato il compito di vigilare sull'attuazione delle regole imposte dalla disciplina appena descritta fino all'adozione delle codifiche SIOPE, attestando tale adempimento nella relazione prevista dall'articolo 2429 del codice civile.

4.3.2.6 - Il rapporto sui risultati di bilancio e i prospetti Siope

Nell'ambito del processo di rendicontazione delle amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica è richiesto obbligatoriamente che al bilancio di esercizio siano allegati il rapporto sui risultati attesi e i prospetti SIOPE (per gli enti per i quali la rilevazione è stata attivata), oltre che il rendiconto finanziario e il conto consuntivo in termini di cassa.

Il rapporto sui risultati attesi è strettamente connesso al piano degli indicatori e dei risultati attesi, predisposto in fase previsionale, in quanto ha la funzione di misurare i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati nonché le motivazioni dell'eventuale scostamento tra quanto previsto e quanto realizzato.

Nell'operare il confronto tra le risultanze della gestione e i risultati attesi, il documento in esame utilizza i medesimi indicatori del citato piano. Si richiede, pertanto, che anche il rapporto, come il piano, sia elaborato nel rispetto delle linee guida generali per l'individuazione dei criteri e delle metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori predisposte dal D.P.C.M. 18 settembre 2012. Come chiarito, inoltre, dalla circolare della Ragioneria Generale dello Stato n.13 del 2015, il rapporto sui risultati di bilancio riporterà un contenuto analogo alla Relazione sulla performance prevista dal Decreto Legislativo 27 ottobre 2009 n. 150.

Con riguardo ai prospetti SIOPE (sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici), occorre precisare, in primo luogo, che l'obbligo di allegazione riguarda solo gli enti per i quali tale rilevazione è stata attiva. Invero ai sensi dell'articolo 14 comma 8 della Legge del 31 dicembre 2009 n. 196, la codificazione, le modalità e i tempi per l'attuazione dovevano essere definiti tramite decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, ad oggi intervenuti solo per alcuni enti.

Il SIOPE è un sistema di codificazione con criteri uniformi su tutto il territorio nazionale, per tipologie di enti, dei dati concernenti tutti gli incassi e i pagamenti effettuati dalle pubbliche amministrazioni tramite i propri tesoriere e cassieri.

Esso ha la funzione di superare la disomogeneità dei diversi sistemi contabili adottati dalle pubbliche amministrazioni, sostituendo la precedente rilevazione trimestrale sui flussi di cassa.

L'adozione di tale sistema impone ai tesoriere e cassieri di accettare solo disposizioni di pagamento secondo la codificazione uniforme e di trasmettere quotidianamente alla banca dati SIOPE i dati concernenti tutti gli incassi e i pagamenti effettuati.

I prospetti SIOPE devono essere estratti dalla banca dati SIOPE rinvenibile all'indirizzo internet www.siope.it e allegati secondo le modalità indicate dall'articolo 2 del D. M. del 23 dicembre 2009.

Gli enti in contabilità civilistica tenuti alla rilevazione SIOPE, inoltre, a norma del disposto di cui all'articolo 17, comma 3, del Decreto Legislativo 31 maggio 2011 n. 91, sono tenuti ad assicurare la coerenza dei dati SIOPE con le risultanze del rendiconto finanziario, anche attraverso operazioni di riconciliazione.

Medesima coerenza deve, poi, essere garantita rispetto agli istituti cassiere e tesoriere.

4.3.2.7 - La relazione sulla gestione

La relazione sulla gestione deve contenere, a norma dell'articolo 13, comma 3, del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, accanto alle informazioni prescritte dall'articolo 2428 del codice civile, una descrizione e un'attestazione delle attività svolte in coerenza con le finalità della spesa complessiva, articolata per missioni e programmi. La finalità è quella di illustrare il contenuto del conto consuntivo di cassa tramite commenti di natura strategica e gestionale sull'attività svolta dall'ente. Occorre precisare, tuttavia, che essa differisce dalla nota illustrativa allegata al conto consuntivo di cassa, essendo quest'ultima un documento di carattere meramente tecnico contabile.

4.3.2.8 - La relazione del Collegio dei revisori o dei sindaci

La relazione del Collegio dei revisori o dei sindaci deve contenere, a norma dell'articolo 13, comma 4, del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, accanto alle

informazioni prescritte dall'articolo 2429 del codice civile, anche una dichiarazione che dia conto di aver vigilato sull'attuazione degli adempimenti relativi all'armonizzazione contabile.

In tema un particolare compito è affidato ai rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze all'interno dei Collegi delle amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica. Essi, infatti, devono, per un verso, supportare gli enti interessati nell'ambito del processo di armonizzazione contabile, e, per altro verso, segnalare eventuali criticità sia nell'ambito dell'ordinaria verbalizzazione dell'organo interno di controllo sia informando le competenti Amministrazioni vigilanti.

In particolare la relazione del Collegio sul bilancio economico-patrimoniale riporterà l'esito delle seguenti verifiche:

- valutazione delle voci secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- determinazione degli oneri e dei proventi, anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio, nel rispetto del principio di competenza;
- valutazione separatamente degli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci;
- i criteri di valutazione non siano stati modificati rispetto all'esercizio precedente;
- rispetto dell'articolo 2424-*bis* del codice civile in ordine alle singole voci dello stato patrimoniale;
- rispetto dell'articolo 2425-*bis* del codice civile in ordine all'iscrizione dei costi e dei ricavi nel conto economico;
- non siano state effettuate compensazioni di partite.

Nell'ipotesi in cui siano riscontrate delle criticità (quali l'errata allocazione in bilancio di poste contabili rilevanti, la quantificazione dei proventi in misura notevolmente superiore rispetto all'effettiva realizzazione, il rinvio ingiustificato del pagamento di servizi e forniture ecc.) il Collegio provvederà a segnalarle.

4.4 - Il bilancio consolidato

Primariamente occorre rilevare, relativamente al bilancio consolidato, che il tema in questione si pone in riferimento alle amministrazioni pubbliche, sotto un duplice aspetto: da un lato l'attività di consolidamento investe le amministrazioni dotate di una pluralità di gestioni o aventi carattere federativo, i cui enti o organi periferici siano dotati di autonomia amministrativa e di un bilancio proprio. Dall'altro lato l'esigenza di adozione di un bilancio consolidato coinvolge tutte le amministrazioni che si trovino ad avere rapporti di controllo o di collegamento con altre aziende, società ed organismi.

La produzione normativa ha inizialmente guardato al primo dei due aspetti – consolidamento delle diverse gestioni o degli enti periferici – individuando attraverso la disciplina prevista dal D.P.R. n. 97 del 2003, gli obblighi di redazione del bilancio consolidato e l'area di consolidamento.

Più specificamente a norma dell'articolo 73 del citato D.P.R. n. 97 del 2003 gli enti redigono un bilancio consolidato in modo che l'informazione sulla realtà economico-finanziaria dell'ente o del gruppo si realizzi mediante l'esposizione del bilancio dei singoli organi o degli enti controllati al netto dei movimenti interni.

Gli enti tenuti alla predisposizione del bilancio consolidato, sono, ai sensi dell'articolo 5 comma 14 del D.P.R. n. 97, gli enti pubblici aventi pluralità di gestioni, nonché quelli a carattere federativo o da cui dipendono in modo diretto o indiretto altri enti o i cui organi periferici siano dotati di autonomia amministrativa per cui gestiscono bilanci separati, sono tenuti a redigere un bilancio di previsione consolidato, strutturato per categorie per le riassunzioni delle previsioni delle varie gestioni, nel quale sarà evitata ogni duplicazione dovuta a trasferimenti interni o somministrazioni di fondi intervenuti tra le diverse gestioni od unità in cui l'ente si articola.

Il bilancio consolidato, relativo a tali tipologie di enti, è costituito dai seguenti documenti:

- a) conto di bilancio consolidato strutturato per categorie;
- b) conto economico consolidato;
- c) stato patrimoniale consolidato;
- d) nota integrativa.

Al rendiconto consolidato sono allegati:

- a) la situazione amministrativa;
- b) la relazione sulla gestione;
- c) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente e dagli altri organismi in cui è articolato l'ente o dai vari enti controllati. Gli enti pubblici che abbiano comunque il controllo di società da essi partecipate, anche se solo minoritariamente, sono tenuti a corredare il proprio rendiconto generale di copia del bilancio delle società stesse da ultimo approvato e depositato.

Le modalità di redazione dei bilanci consolidati, la struttura ed il contenuto degli stessi, nonché i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro, se non in casi eccezionali da illustrare nella nota integrativa.

Nelle more di approvazione del Nuovo Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n.91, resta ferma la disciplina, già evidenziata, fissata dal D.P.R. 97 del 2003.

Solo più recentemente il legislatore, con l'emanazione della Legge n. 196 del 2009, (e della Legge n. 42 del 2009) ha posto l'attenzione sulla necessità di una disciplina sul tema del consolidamento delle amministrazioni pubbliche con aziende, società ed altri organismi controllati in qualità di ente detentore del potere di controllo o collegamento. Il panorama economico italiano è infatti attualmente caratterizzato da una presenza diffusa ed economicamente rilevante di società partecipate da soggetti pubblici. L'eterogeneità dei soggetti coinvolti e, al contempo, l'omogeneità della finalità perseguita (se intesa come soddisfacimento di un bisogno collettivo) ha spinto il legislatore ad individuare strumenti in grado di garantire maggiore efficacia, efficienza ed economicità all'azione delle amministrazioni interessate da tale fenomeno. Il legislatore ha rilevato così la necessità di addivenire ad una visione d'insieme e sistemica dei "gruppi di amministrazione pubbliche" riconoscendo il bilancio consolidato come strumento di rappresentazione contabile e di programmazione e controllo, strumento, mutuato dalle esperienze dei gruppi aziendali privati, in grado di fornire un'importante visione di gruppo.

La fonte legislativa disciplinante il bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con società, aziende ed altri organismi è costituita dalla delega legislativa di cui all'articolo 2, comma 1, della Legge di contabilità e finanza pubblica (Legge 31 dicembre 2009, n. 196 già citata), in cui è stata stabilita l'emanazione di uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali²⁰¹, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. In particolare, al comma 2, lettera e), del citato articolo 2 della legge di contabilità si è prevista l'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società ed altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati. Con l'articolo 18 del Decreto Legislativo 31 maggio 2011, n. 91, si è poi data attuazione a tale delega, stabilendo che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati²⁰², è individuato uno schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. L'individuazione del perimetro di consolidamento è pertanto delegato all'emanazione del decreto ministeriale²⁰³. A tal riguardo si evidenzia che lo schema di decreto ministeriale è stato predisposto e alla data di redazione del presente contributo risulta ancora in corso di approvazione²⁰⁴.

4.5 - La trasmissione telematica dei bilanci

Con la Legge del 30 dicembre 2004, n. 311, concernente "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2005)*" è stata introdotta la necessità di un controllo stringente sulle spese degli enti pubblici per il triennio 2005 – 2007 che ha comportato la necessità di dare avvio ad un preciso monitoraggio (ad esempio si trattava di verificare se e come gli enti avessero ottemperato a quanto previsto dall'articolo 1, comma 57, della stessa in tema di tetti agli incrementi di spesa). La platea degli enti soggetti è rappresentata dagli enti individuati dall'ISTAT e

²⁰¹ L'esclusione degli enti territoriali dall'ambito di applicazione della Legge n. 196 del 2009 è attribuibile al fatto che, come già argomentato nel capitolo della presente trattazione inerente l'armonizzazione (a cui si rimanda per approfondimenti), la norma di delega che fissa le regole per l'attuazione del principio di armonizzazione contabile è la legge sul federalismo fiscale, (Legge n. 42 del 2009), che disciplina, appunto, l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche territoriali, vale a dire Regioni, Enti locali ed enti del Servizio Sanitario Nazionale. A tale delega è stata data attuazione con il Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118 che, così come modificato dal Decreto Legislativo del 10 agosto 2014, n. 126, ha individuato nel principio contabile applicato di cui all'allegato n. 4/4 le regole operative, tecniche e contabili che devono essere seguite per redigere il bilancio consolidato di tali enti.

²⁰² Si fa riferimento al Ministro dell'Interno, al Ministro della Difesa, al Ministro dell'istruzione e della ricerca scientifica, al Ministro del Lavoro e delle politiche sociali e il Ministro della Salute.

²⁰³ È utile ricordare che, per quanto concerne le Università, nelle more dell'emanazione del suddetto decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con i Ministri interessati, si è ritenuto opportuno procedere comunque a dare attuazione all'articolo 6, comma 3, del decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18 (che reca la specifica disciplina relativa alle Università considerate amministrazioni pubbliche). Pertanto, in data 11 aprile 2016 è stato emanato il Decreto Interministeriale n. 248, che definisce i principi contabili a cui deve attenersi la Capogruppo, ai fini del consolidamento e della rappresentazione, corretta e veritiera, della situazione economica, patrimoniale e finanziaria del Gruppo "Università" a decorrere dall'esercizio 2016.

²⁰⁴ Per approfondimenti si rimanda alla Documentazione per l'esame di Atti del Governo, Atto del Governo n. 252, Schema di decreto ministeriale recante regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati. In breve si anticipa che lo Schema, allineandosi alle regole già fissate per gli enti agli enti territoriali, definisce i principi e le regole generali dell'operazione di consolidamento, individua i requisiti della amministrazione capogruppo di ciascun gruppo societario, stabilisce le caratteristiche e gli elementi dei documenti da allegare al bilancio consolidato, nonché il contenuto della nota integrativa al bilancio medesimo, dettando infine le disposizioni transitorie per il primo triennio applicativo della nuova disciplina, che dovrebbe entrare in vigore a partire dall'esercizio finanziario 2016.

allegato alla finanziaria in parola (prende forma in quel momento il noto elenco ISTAT delle Pubbliche Amministrazioni).

Poco dopo il legislatore, con il Decreto Legislativo del 7 marzo 2005, n. 82, detta le prime complessive regole concernenti il Codice dell'amministrazione digitale con il quale viene regolamentato l'invio telematico dei documenti.

Per quanto qui interessa la fonte normativa è rappresentata dall'articolo 32 del Decreto Legge del 30 dicembre 2005, n. 273, "*Definizione e proroga di termini, nonché conseguenti disposizioni urgenti*", con il quale è stato introdotto l'obbligo della trasmissione telematica dei bilanci, da parte degli enti pubblici che a qualunque titolo inviavano detto documento alle proprie amministrazioni vigilanti, anche alla Ragioneria Generale dello Stato a decorrere dal 2007.

L'articolo 15 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 ha successivamente disposto che "le amministrazioni pubbliche, nonché gli altri enti e società per i quali è comunque previsto l'invio dei bilanci alle amministrazioni vigilanti, sono tenuti all'invio telematico alla Ragioneria generale dello Stato dei dati relativi ai bilanci di previsione, alle relative variazioni e ai conti consuntivi, nonché di tutte le informazioni necessarie alle verifiche di cui all'articolo 14 sulla base di schemi e modalità indicati con determina del Ragioniere generale dello Stato". Il legislatore ha, quindi, previsto l'invio telematico alla Ragioneria Generale dello Stato delle informazioni di bilancio omogenee delle Amministrazioni pubbliche, come definite dalla medesima normativa. Nella stessa normativa è specificato che non trovano più applicazione le modalità previste dall'articolo 32 del Decreto Legge del 30 dicembre 2005, n. 273. Tutto ciò nelle more dell'avvio della Banca dati unitaria prevista dall'articolo 13 della stessa legge²⁰⁵.

Da un punto di vista normativo l'articolo 15 della Legge n. 196 del 2009 rappresenta, come già detto, una norma transitoria per il monitoraggio dei conti pubblici atteso che tale norma trova applicazione "*nelle more della realizzazione della banca dati di cui all'articolo 13*" (Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche – BDAP). Al momento di completare questo documento, vi è uno specifico Gruppo di Lavoro all'interno della RGS con il compito di definire il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che definisca gli schemi, tempi e modalità di acquisizione dei dati contabili e quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché di tutte le informazioni necessarie all'attuazione della presente legge.

Relativamente agli enti territoriali la disciplina legislativa tracciata dalla stessa Legge n. 196 del 2009, ha già trovato attuazione mediante l'emanazione del Decreto del Ministero dell'economia e finanze del 12 maggio 2016 (al quale si rimanda per ulteriori approfondimenti), il quale ha fissato schemi, tempi e modalità per la trasmissione telematica alla BDAP dei dati di bilancio. In particolare per le regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano, gli enti locali, i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria, e il consiglio delle regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, è previsto l'invio dei dati relativi ai bilanci di previsione, ai rendiconti della gestione, alle variazioni al proprio bilancio di previsione, ai propri bilanci consolidati, al Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio. Per gli enti strumentali delle regioni e degli enti locali che adottano la contabilità economico patrimoniale, ed i loro organismi strumentali, è invece richiesto l'invio dei dati relativi al budget economico e al bilancio di esercizio.

²⁰⁵ Giova evidenziare che, in merito alla trasmissione telematica dei bilanci, nelle more di avvio della Banca dati unitaria, la Ragioneria generale dello Stato ha provveduto all'emanazione della Circolare n. 25 del 24 novembre 2016, alla quale si rimanda per ulteriori approfondimenti, al fine di fornire le istruzioni operative che gli enti dovranno seguire a decorrere dall'invio del documento previsionale per l'anno 2017.

Il suddetto DM ha stabilito altresì che *"l'invio dei dati alla BDAP assolve all'obbligo previsto dall'articolo 227, comma 6, del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 di trasmissione telematica alla Corte dei conti"*. La nuova modalità di invio prevista dal decreto diverrà operativa dal 2017 con effetti già sulla trasmissione del rendiconto 2016 relativamente agli enti in contabilità finanziaria.

CAPITOLO 5 - Attività negoziale nella pubblica amministrazione

5.1 - Attività negoziale nella pubblica amministrazione

Nel perseguimento dei propri fini istituzionali, ovvero nell'esercizio delle funzioni finalizzate alla gestione degli interessi pubblici, la pubblica amministrazione si avvale, tradizionalmente, di poteri autoritativi, ovvero di moduli d'azione di natura pubblicistica.

Prerogativa dell'*agere* amministrativo è l'autorità, intesa quale facoltà di produrre effetti giuridici a prescindere dal consenso dei soggetti terzi.

L'esercizio della funzione, intesa quale manifestazione dinamica del potere, è connotata dalla capacità della pubblica amministrazione di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica dei destinatari dell'azione, attraverso l'emanazione di un provvedimento che consacra la supremazia dell'interesse pubblico rispetto agli interessi, sia pur "legittimi", dei singoli cittadini.

La pubblica amministrazione, al pari di altri soggetti dell'ordinamento, è anche dotata di una capacità giuridica di diritto privato che le consente di perseguire i fini ad essa assegnati mediante l'espletamento di attività negoziali.

Tale capacità giuridica di diritto privato è espressione non solo del principio di uguaglianza tra i soggetti dell'ordinamento, ma anche del principio di buon andamento sancito dall'articolo 97 della Costituzione, consentendo all'amministrazione di perseguire i fini ad essa assegnati mediante gli strumenti snelli del diritto privato.

Sul piano normativo, l'articolo 1 comma 1bis della Legge 7 agosto 1990, n. 241, scolpisce il principio secondo cui un'attività soggettivamente pubblicistica non debba necessariamente tradursi nell'esercizio di poteri di natura autoritativa, stabilendo che "la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato, salvo che la legge disponga diversamente".

Nel corso del tempo il legislatore ha manifestato una preferenza sempre maggiore nei confronti dell'attività negoziale delle pubbliche amministrazioni.

In linea con una idea di sovranità non più fondata sul concetto di supremazia assoluta dell'apparato pubblico sull'individuo, il principio consensualistico si è insinuato in aree tradizionalmente riservate ai poteri pubblicistici.

Per tale via, il contratto, ovvero l'accordo caratterizzato da una relazione paritetica tra soggetti dell'ordinamento, si legittima, anche sul piano dei principi, quale strumento fondamentale di cura e gestione di interessi pubblici.

Tuttavia, se per i soggetti privati il contratto è mezzo di soddisfazione razionale di interessi personalistici meritevoli di tutela, per la pubblica amministrazione esso è pur sempre strumento di realizzazione di interessi pubblici.

Per tale ragione, l'attività che precede la definitiva cristallizzazione dell'interesse pubblico nel regolamento contrattuale è, in linea di massima, procedimentalizzata o sottoposta a vincoli.

In tali casi, è la legge a disciplinare la fase di conclusione del contratto, comprese le modalità di definizione degli interessi e le procedure di scelta della controparte contrattuale. Si tratta di un'attività che, nei rapporti ordinari tra privati, è rimessa alla libera determinazione delle parti, salvo il rispetto del principio di buona fede nelle trattative e le scarse regole relative alla conclusione dell'accordo.

Diversamente, se il contratto è stipulato da una pubblica amministrazione, entrano in gioco regole di natura pubblicistica, finalizzate alla salvaguardia del benessere collettivo e alla corretta gestione delle risorse, oltre che al rispetto del principio di eguaglianza e di tutela della concorrenza tra gli operatori economici.

Peraltro, tali principi possono presentarsi, nella realtà concreta, come confliggenti, nel senso che la tutela della legalità del procedimento può, ad esempio, limitare l'efficienza e la speditezza dell'azione amministrativa, così come la tutela della concorrenza non determina, necessariamente, la scelta più adeguata all'interesse pubblico.

Risulta, dunque, imprescindibile che l'amministrazione renda noto il modo in cui, di volta in volta, realizza in contemperamento di tali esigenze e renda evidenti le ragioni e le modalità poste alla base della stipulazione di un contratto pubblico.

In altri termini, si può affermare che la pubblica amministrazione, sebbene dotata di capacità negoziale, sia priva di autonomia negoziale, nella misura in cui essa è vincolata al rispetto di una fase procedimentale anteriore alla stipulazione ed esecuzione del contratto, disciplinata da regole di diritto amministrativo.

Il procedimento ad evidenza pubblica può, pertanto, essere definito, in prima approssimazione, come l'insieme di attività e atti prescritti dalla legge ai fini della stipulazione di contratti da parte di una pubblica amministrazione.

5.2 - Fonti normative

Nell'ambito dell'attività negoziale della PA si suole distinguere tra contratti attivi e contratti passivi. I contratti attivi sono quelli che comportano un introito per l'amministrazione, mentre i contratti passivi determinano un esborso di denaro pubblico.

Tali tipologie contrattuali sono, in linea di massima, disciplinate da fonti normative differenti.

Sarà indispensabile, per l'attività del revisore, avere contezza delle fonti normative fondamentali in materia di attività contrattuale degli enti.

L'attività negoziale delle amministrazioni statali, oltre che dal codice civile, è regolata dalle disposizioni contenute nella Legge di contabilità pubblica, approvata con R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, e dal regolamento di contabilità pubblica, approvato con R.D. 23 maggio 1924, n. 827.

Tale disciplina, nei termini che saranno illustrati, ha ormai carattere residuale, atteso che l'intero settore degli appalti pubblici ricade nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione europea e degli atti normativi di recepimento.

In definitiva, senza soffermarsi su aspetti di dettaglio, è opportuno tener presente che mentre i contratti attivi, nonché quelli esclusi dalla disciplina europea, sono disciplinati dalla legge e dal regolamento di contabilità pubblica, i contratti passivi relativi alla

fornitura di beni e servizi e all'esecuzione di lavori ricadono nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione e degli atti interni di attuazione.

Tabella sintetica riassuntiva delle leggi nazionali di riferimento in tema di attività negoziale della P.A.

Attività negoziale della P.A. (articolo 1 comma 1 bis, Legge 241 del 1990)	Contratti attivi e contratti "esclusi"	<ul style="list-style-type: none"> - Legge di contabilità pubblica R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 (procedimento); - regolamento di contabilità pubblica, approvato con R.D. 23 maggio 1924, n. 827 (procedimento); - codice civile (stipulazione ed esecuzione).
	Contratti passivi (concessioni e appalti di lavori, servizi, forniture)	<ul style="list-style-type: none"> - Decreto Legislativo n. 50 del 2016 (procedimento); - codice civile (stipulazione ed esecuzione).

In particolare, sul versante delle fonti interne, la disciplina degli appalti pubblici è oggi contenuta nel Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50, recante "Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture", che ha sostituito il precedente Decreto Legislativo 12 aprile 2006, n. 163 recante "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi, forniture, in attuazione delle direttive 2004/17 e 2004/18".

Il Decreto Legislativo n. 50 del 2016²⁰⁶ è, pertanto, il principale testo normativo in materia di appalti pubblici, al quale il revisore dovrà fare costante riferimento nella propria attività di controllo di regolarità amministrativo-contabile relativo alla fornitura di beni e servizi o all'esecuzione di lavori.

Le novità principali del nuovo testo normativo riguardano il sistema di aggregazione e qualificazione delle stazioni appaltanti, l'eliminazione del criterio del prezzo più basso dai criteri per l'aggiudicazione dei contratti, la previsione di decreti interministeriali attuativi e di un sistema di soft-law costituito dalle linee-guida emanate dall'Autorità nazionale anticorruzione – ANAC per la regolazione della disciplina esecutiva e di dettaglio, in precedenza contenuta nel Regolamento di esecuzione del Codice dei contratti pubblici, D.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207, reperibili agevolmente online sul sito web dell'Autorità²⁰⁷.

²⁰⁶ Si segnala che, durante la stesura del presente testo, è in corso di approvazione il decreto correttivo al decreto legislativo n. 50 del 2016, da approvarsi entro la data del 19 aprile 2017. Sullo schema di detto decreto correttivo si è espresso il Consiglio di Stato con proprio parere 30 marzo 2017, n. 782.

²⁰⁷ Il c.d. Codice degli appalti ha, come detto, abbandonato il modello del regolamento unico, optando, invece, per un sistema attuativo più snello e flessibile demandato ad una pluralità di strumenti normativi ed amministrativi. In questo ambito, infatti, l'ANAC ha già predisposto taluni atti di indirizzo e linee guida.

Su tale punto l'art. 213 comma 2, demanda all'ANAC l'autonoma adozione di ulteriori atti a carattere generale finalizzati a offrire indicazioni interpretative e operative agli operatori del settore (stazioni appaltanti, imprese esecutrici, organismi di attestazione) nell'ottica di perseguire gli obiettivi di semplificazione, standardizzazione delle procedure, trasparenza ed

5.3 - Ambito di applicazione del codice dei contratti pubblici

Uno scrutinio preliminare sulla legittimità degli affidamenti comporta la verifica e l'individuazione, da parte del revisore, della normativa applicabile al caso sottoposto al suo esame.

Non tutti i contratti passivi stipulati da un soggetto pubblico, infatti, sono sottoposti alla disciplina di derivazione europea.

Ricadono nella sfera di applicazione del Decreto Legislativo 50 del 2016 i contratti di appalto e di concessione delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori aventi ad oggetto l'acquisizione di servizi, forniture, lavori e opere, nonché i concorsi pubblici di programmazione e gli altri contratti indicati all'articolo 1 con le limitazioni ivi previste.

Sul piano soggettivo, appartengono alla categoria delle amministrazioni aggiudicatrici le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici territoriali, gli altri enti pubblici non economici, gli organismi di diritto pubblico, le associazioni, le unioni e consorzi tra tali soggetti.

Sul piano oggettivo, si definiscono "appalti pubblici" i contratti a titolo oneroso, stipulati per iscritto tra una o più stazioni appaltanti e uno o più operatori economici aventi per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di prodotti e la prestazione di servizi.

Sono "concessioni di servizi" i contratti a titolo oneroso, stipulati per iscritto, in virtù dei quali una o più stazioni appaltanti affidano a uno o più operatori economici la fornitura e la gestione di servizi riconoscendo a titolo di corrispettivo unicamente il diritto di gestire i servizi oggetto del contratto o tale diritto accompagnato da un prezzo, con assunzione in capo al concessionario del rischio operativo legato alla gestione dei servizi.

Vi sono, poi, una serie di contratti esclusi in tutto o in parte dall'applicazione del codice.

efficienza dell'azione amministrativa, apertura della concorrenza, garanzia dell'affidabilità degli esecutori e riduzione del contenzioso. Lo stesso art. 213 ha altresì previsto l'emanazione, oltre delle predette linee guida, di diversi decreti ministeriali, stabilendo anche una specifica tempistica.

Nel richiamare la necessità che il revisore si tenga costantemente aggiornato nella materia in rassegna, anche mediante puntuali periodi accessi al sito dell'ANAC, si riporta di seguito l'elenco delle Linee Guida ANAC sino ad ora pubblicate nella Gazzetta Ufficiale:

- 1.Linea guida n. 1: indirizzi generali sull'affidamento dei servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria. Delibera n. 973 del 14 settembre 2016. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 228 del 29 settembre 2016;
- 2.Linea guida n. 2: offerta economicamente più vantaggiosa. Delibera n. 1005 del 21 settembre 2016. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 238 dell' 11 ottobre 2016;
- 3.Linee guida n. 3: nomina, ruolo e compiti del responsabile unico del procedimento per l'affidamento di appalti e concessioni. Delibera n. 1096 del 26 ottobre 2016. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 273 del 22 novembre 2016;
- 4.Linea guida n. 4: procedure per l'affidamento dei contratti pubblici di importo inferiore alle soglie di rilevanza comunitaria, indagini di mercato e formazione e gestione degli elenchi di operatori economici. Delibera n. 1097 del 26 ottobre 2016. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 274 del 23 novembre 2016;
- 5.Linea guida n. 5: criteri di scelta dei commissari di gara e di iscrizione degli esperti nell'Albo nazionale obbligatorio dei componenti delle commissioni giudicatrici. Delibera n. 1190 del 16 novembre 2016. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 283 del 3 dicembre 2016;
- 6.Linea guida n. 6: indicazione dei mezzi di prova adeguati e delle carenze nell'esecuzione di un precedente contratto di appalto che possano considerarsi significative per la dimostrazione delle circostanze di esclusione di cui all'art. 80, comma 5, lett. c). Delibera n. 1293 del 16 novembre 2016. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n.2 del 3 gennaio 2017;
- 7.Linea guida n. 7: iscrizione nell'Elenco delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di proprie società in house previsto dall'art. 192 del decreto legislativo 50/2016. Delibera n. 235 del 15 febbraio 2017. Pubblicate nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n.61 del 14 marzo 2017.

L'esclusione può essere determinata sia da ragioni inerenti rapporti tra i soggetti stipulanti (ad esempio, appalti in house, appalti aggiudicati da un ente aggiudicatore alla joint venture di cui fa parte), sia da ragioni che riguardano l'oggetto proprio del contratto (ad esempio appalti nei settori idrici ed energetici, appalti nel settore delle comunicazioni elettroniche, contratti di sponsorizzazione).

In base all'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 50 del 2016, anche l'affidamento dei contratti esclusi deve avvenire nel rispetto di alcuni principi fondamentali quali economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità, pubblicità e, ora, anche tutela dell'ambiente ed efficienza energetica.

5.4 - Disciplina dei "contratti sotto soglia" e dei "contratti di rilevanza europea"

Gli appalti pubblici si distinguono a seconda che il loro oggetto sia di importo superiore o inferiore a determinate soglie.

Sono contratti "sotto soglia" i contratti pubblici il cui valore stimato al netto dell'imposta sul valore aggiunto è inferiore alle soglie indicate dall'articolo 35 del Decreto Legislativo n. 50 del 2016.

Sono "contratti di rilevanza europea" i contratti pubblici il cui valore stimato al netto dell'imposta sul valore aggiunto è pari o superiore alle soglie di cui all'articolo 35 e che non rientrano tra i contratti esclusi.

La distinzione rileva ai fini della procedura utilizzabile per l'affidamento, poiché per i contratti sotto soglia è previsto, ferma restando la possibilità di ricorrere a procedure ordinarie, il ricorso a procedure semplificate e, in taluni casi, ad affidamenti diretti.

Salvo i casi specifici indicati dalle norme (es. settore della difesa e dei servizi sociali), e salva la facoltà di ricorrere in ogni caso a procedure ordinarie, le soglie sono ripartite come segue:

Tabella.

Lavori – importo	Lavori – modalità di affidamento	Servizi e forniture – importo	Servizi e forniture – modalità di affidamento
inferiore a euro 40.000	Affidamento diretto Amministrazione diretta	Inferiore a euro 40.000	Affidamento diretto
euro 40.000 – 150.000	Amministrazione diretta (fatto salvo acquisto e noleggio di mezzi) Procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, di almeno cinque operatori economici individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti.	Euro 40.000 – 135.000 (autorità governative centrali indicate nell'allegato III) o 209.000 (amministrazioni sub-centrali)	Procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, di almeno cinque operatori economici individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti.

euro 150.000 – 1.000.000	Procedura negoziata di cui all'art 63 previa consultazione, ove esistenti, di almeno dieci operatori economici individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti	Pari o superiore a 135.000 o 209.000	Procedure ordinarie
pari o superiore a euro 1.000.000	Procedure ordinarie		

Inoltre, nell'ottica della riduzione del numero dei soggetti aggiudicatori, il nuovo codice prevede che, per procedere ad affidamenti di servizi e forniture di importo superiore a 40.000 euro e di lavori di importo superiore a 150.000 euro, le amministrazioni debbano essere in possesso di apposita qualificazione ai sensi dell'articolo 38 del codice.

5.5 - Procedure di scelta del contraente per i contratti attivi

La scelta del contraente differisce a seconda che l'amministrazione stipuli contratti attivi o passivi.

Il procedimento ad evidenza pubblica è articolato in varie fasi, aprendosi con una "determina a contrarre" e concludendosi con l'aggiudicazione dell'appalto al vincitore della gara.

Per i contratti attivi le procedure previste sono: l'asta pubblica, la licitazione privata e la trattativa privata.

La regola generale, prevista dalla legge e dal regolamento di contabilità pubblica, è l'asta pubblica, procedura che si apre con la pubblicazione di un bando cui segue l'aggiudicazione del contratto al soggetto che abbia presentato la migliore offerta economica.

Diversamente, nelle procedure che si svolgono mediante licitazione privata non è prevista la pubblicazione di un bando e la partecipazione è aperta ai soli operatori invitati dall'amministrazione.

Infine, nei casi tassativamente previsti dalla legge, è previsto il ricorso alla trattativa privata, nella quale l'amministrazione individua direttamente la propria controparte contrattuale.

5.6 - Procedure di scelta del contraente per i contratti passivi

Il Decreto Legislativo 50 del 2016 prevede che nell'aggiudicazione degli appalti pubblici nei settori ordinari l'amministrazione utilizzi procedure aperte o ristrette previa pubblicazione di un bando o avviso di indizione di gara.

Il criterio di selezione degli operatori economici e delle offerte deve essere indicato dalle stazioni appaltanti nella determina a contrarre.

La procedura aperta si apre con un bando o con un avviso di indizione della gara, cui qualsiasi operatore economico interessato può rispondere per mezzo della presentazione di un'offerta.

Nelle procedure ristrette, invece, solo gli operatori economici selezionati tra quelli che hanno presentato una domanda di partecipazione al bando sono, poi, invitati a presentare un'offerta.

Oltre alle procedure ordinarie, è previsto che, in casi determinati dalla legge, si possibile ricorrere alle ulteriori modalità di scelta del contraente:

- procedura competitiva con negoziazione: in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 59, comma 2;
- procedura negoziata senza previa pubblicazione di un bando di gara: in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 63.
- partenariato per l'innovazione: in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 65;
- dialogo competitivo: in presenza dei requisiti previsti dall'articolo 59, comma 2.

5.7 - Il sistema Consip

Ai fini della razionalizzazione, contrazione e centralizzazione della spesa pubblica per beni e servizi, l'articolo 26 della Legge 23 dicembre 1999, n. 488, ha introdotto il sistema oggi noto come "sistema Consip", prevedendo che il Ministero dell'economia e delle finanze, nel rispetto delle normative in materia di scelta del contraente, stipuli, anche avvalendosi di società specializzate, "convenzioni con le quali l'impresa prescelta si impegna ad accettare, sino a concorrenza della quantità massima complessiva stabilita dalla convenzione ed ai prezzi e condizioni ivi previsti, ordinativi di fornitura di beni e servizi deliberati dalle amministrazioni dello Stato".

Consip S.p.A., società in house interamente partecipata dal Mef, espleta procedure di gara e stipula con i fornitori convenzioni e accordi-quadro cui le amministrazioni pubbliche, in base alla normativa vigente, hanno l'obbligo o la mera facoltà di ricorrere.

Al fine della razionalizzazione e semplificazione delle procedure, Consip, in qualità di centrale di committenza nazionale, realizza il Programma di razionalizzazione degli acquisti nella PA, che si basa sull'utilizzo di tecnologie informatiche applicate ai processi di approvvigionamento (e-procurement).

Gli strumenti utilizzati sono: le Convenzioni, il sistema dinamico di acquisizione, il Mercato elettronico della pubblica amministrazione – MEPA, gli accordi quadro, accessibili dal sito www.acquistinretepa.it.

La difficoltà maggiore per il revisore, data la progressiva stratificazione di disposizioni e l'assenza di un testo normativo organico, potrebbe essere quella di districarsi tra le norme che riguardano tale sistema di approvvigionamento, onde verificare in quali casi il ricorso a Consip rappresenti un vero e proprio obbligo di legge.

In ogni caso, ai sensi dell'articolo 1, comma 449, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, per le amministrazioni statali, esiste un generale obbligo di approvvigionamento tramite Consip, mentre per le altre amministrazioni il ricorso a Consip è previsto in termini di mera facoltà.

L'obbligo di avvalersi del sistema è, comunque, previsto per tutte le amministrazioni pubbliche in relazione a determinate categorie merceologiche (energia elettrica, gas, carburanti, combustibili per riscaldamento, telefonia fissa e telefonia mobile).

Inoltre, sia nel settore dei beni informatici e di connettività, sia nel settore sanitario, sono previsti, ai sensi della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) specifici obblighi di acquisto centralizzato mediante Consip o soggetti aggregatori.

Occorre rilevare che, ai sensi dell'articolo 1, comma 510, della Legge di stabilità 2016, le amministrazioni pubbliche obbligate ad approvvigionarsi attraverso le convenzioni stipulate da Consip SpA o dalle centrali di committenza regionali, qualora il bene o il servizio oggetto di convenzione non sia idoneo al soddisfacimento dello specifico fabbisogno dell'amministrazione per mancanza di caratteristiche essenziali, possono procedere ad acquisti autonomi, a condizione che l'organo di vertice amministrativo renda specifica e motivata autorizzazione e che tale autorizzazione sia trasmessa al competente ufficio della Corte dei conti.

Infine, ai sensi del comma 421 della Legge di Bilancio 2017, è previsto che le amministrazioni pubbliche obbligate a ricorrere a Consip Spa o agli altri soggetti aggregatori ai sensi del comma 3 dell'articolo 9 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, possono procedere, qualora non siano disponibili i relativi contratti di Consip Spa o dei soggetti aggregatori e in caso di motivata urgenza, allo svolgimento di autonome procedure di acquisto dirette alla stipula di contratti aventi durata e misura strettamente necessaria.

5.8 - Proroghe contrattuali

Al fine di scongiurare eventuali pratiche elusive delle procedure ad evidenza pubblica mediante l'affidamento reiterato dei contratti al medesimo soggetto, il legislatore e la giurisprudenza si sono a lungo soffermati sull'istituto delle "proroghe contrattuali".

Precedentemente all'entrata in vigore del nuovo Codice degli appalti, era previsto nell'ordinamento un divieto generalizzato di rinnovo "tacito" del contratto, derivante dall'articolo 23 della Legge 18 aprile 2005, n. 62 (legge comunitaria 2004), nonché dall'articolo 57, comma 7, del Decreto Legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che ha sostanzialmente recepito la disposizione dettata dalla legge comunitaria 2004.

In tema di rinnovo "espreso" del contratto, nel silenzio del legislatore, la giurisprudenza nazionale si era espressa a favore della legittimità delle proroghe nei limiti in cui il prolungamento della durata del contratto fosse, sin dall'origine, previsto negli atti di gara.

Il Consiglio di Stato, nella sentenza Sez. III, del 5 luglio 2013, n. 3580, aveva, infatti, chiarito come né le prescrizioni normative nazionali né i principi consolidati derivanti dal diritto dell'Unione "impediscono il rinnovo espreso dei contratti, allorché la facoltà di rinnovo, alle medesime condizioni e per un tempo predeterminato e limitato, sia ab origine prevista negli atti di gara e venga esercitata in modo espreso e con adeguata motivazione".

Per i contratti la cui disciplina ricade sotto il nuovo regime, invece, occorre rilevare che il Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50 ha espressamente disciplinato l'istituto della proroga, dichiarandolo ammissibile solo per i contratti in corso di esecuzione e a

condizione che l'opzione di proroga sia stata espressamente prevista nel bando o nei documenti di gara (articolo 106, comma 11).

La medesima disposizione disciplina la durata della proroga, legittima per il tempo strettamente necessario all'individuazione di un nuovo contraente.

Infine, atteso il crescente numero di obblighi normativi in tema di acquisti centralizzati, si deve ritenere che, anche laddove il rinnovo e la proroga non fossero ab origine previsti negli atti di gara, se si determinassero ritardi non imputabili all'amministrazione nell'espletamento delle gare da parte dei soggetti abilitati, sarebbe ammissibile il mantenimento del "vecchio" contratto di affidamento, onde evitare l'interruzione di pubblici servizi e, comunque, non oltre il tempo necessario alla nuova aggiudicazione, così argomentando anche dalla disposizioni di cui all'articolo 1, comma 550, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), che prevede un divieto di proroga nel settore sanitario oltre la data di attivazione dei contratti stipulati ai sensi dei commi 548 e seguenti.

CAPITOLO 6 - Aspetti fiscali della gestione

6.1 - Introduzione

La verifica del corretto assolvimento degli obblighi fiscali ai quali gli enti pubblici, alla stregua di ogni altro contribuente, sono sottoposti costituisce uno dei compiti più rilevanti che è chiamato ad assolvere il revisore dei conti, alla luce dei principi di autodeterminazione e autoliquidazione dei tributi su cui si basa, in larga misura, il sistema fiscale italiano, nonché in ragione delle conseguenze sanzionatorie, anche di natura penale, che possono scaturire da eventuali errori od omissioni nell'adempimento dei predetti obblighi.

In questo ambito, l'attività di controllo di regolarità amministrativa e contabile svolta dal revisore si traduce in un controllo di tipo successivo rispetto al momento dell'autoliquidazione dei tributi, essenzialmente riconducibile a una verifica dei dati dichiarati e della corrispondenza di questi alle scritture contabili, fatte salve le eccezioni specificamente previste dalla legge.

Affinché il revisore possa efficacemente svolgere i dovuti riscontri, sia di carattere formale che sostanziale, si ritiene, pertanto, necessaria un'adeguata conoscenza della disciplina tributaria, rispetto alla quale si registra – specie in materia di reddito d'impresa – una costante evoluzione, con la conseguente necessità di monitorare i relativi sviluppi normativi, anche avvalendosi degli strumenti di aggiornamento (quali circolari o altri documenti di prassi) eventualmente forniti, di volta in volta, dalle autorità competenti²⁰⁸.

Ciò posto, si precisa che il quadro normativo di seguito delineato a supporto dell'attività svolta dai revisori dei conti rappresenta un riferimento necessariamente generale, ferma restando la diversa tipologia di ente che, di volta in volta, viene in rilievo.

Si ritiene, a tal fine, utile e opportuno fornire talune indicazioni di massima relativamente, tra l'altro, ai principali adempimenti connessi all'imposta sul reddito delle società-IRES, all'imposta sul valore aggiunto-IVA, all'imposta regionale sulle attività produttive-IRAP, all'imposta comunale propria-IMU, nonché alla figura del sostituto d'imposta, oltre all'individuazione degli obblighi in materia di versamenti e di dichiarazione e, infine, ai dovuti cenni al diritto di interpello e al contenzioso tributario.

6.2 - IRES

Il Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344²⁰⁹, modificando il Titolo II del Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo

²⁰⁸ Per l'aggiornamento e l'approfondimento in materia si segnalano, in particolare, i seguenti siti istituzionali: www.finanze.it, www.agenziaentrate.gov.it, www.cerdef.it.

²⁰⁹ Il decreto citato è stato emanato in attuazione della delega disposta dall'articolo 4 della Legge 7 aprile 2003, n. 80, che, era diretta, da un lato, in via generale, all'attuazione di una riforma fiscale – individuando tra gli obiettivi fondamentali quelli della riduzione graduale della pressione fiscale, della semplificazione della struttura del prelievo e dell'armonizzazione con il sistema fiscale degli altri paesi appartenenti all'Unione europea – e, dall'altro, all'adozione di un unico codice che disciplinasse le imposte dirette e indirette, in un'ottica di razionalizzazione.

unico delle imposte sui redditi-TUIR, ha introdotto, nel sistema fiscale italiano, l'imposta sul reddito delle società-IRES, che, a decorrere dal 1° gennaio 2004, ha sostituito l'imposta sul reddito delle persone giuridiche-IRPEG.

La *ratio* sottesa alla riforma – successivamente oggetto di una serie di interventi legislativi modificativi, riguardanti, in particolare, il consolidato nazionale, la determinazione della base imponibile, la deducibilità degli interessi passivi nonché la variazione dell'aliquota dell'imposta – è da individuare nella necessità, fortemente avvertita a livello ordinamentale, di disciplinare il regime fiscale dei capitali e delle imprese seguendo il modello prevalentemente utilizzato nei Paesi membri dell'Unione europea, in un'ottica di armonizzazione e coordinamento, nonché, allo stesso tempo, di adeguare la normativa tributaria alla realtà economica e sociale del Paese, tenendo conto, altresì, delle disposizioni tributarie del reddito d'impresa con il nuovo diritto societario.

L'IRES si configura come imposta personale che colpisce la capacità contributiva totale, ossia il reddito delle persone giuridiche ed enti assimilati, considerati dal legislatore soggetti di imposizione autonoma rispetto alle persone fisiche che li compongono.

Il presupposto di fatto dell'imposta, infatti, è costituito dall'esistenza in capo al soggetto passivo di una situazione rivelatrice di capacità contributiva, in ossequio a quanto sancito dall'articolo 53 della Costituzione.

Più specificatamente, il legislatore, ai sensi dell'articolo 72 del TUIR, prevede che il presupposto dell'imposta è integrato dal possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie di cui all'articolo 6 del TUIR.

Il tributo *de quo*, ai sensi dell'articolo 76 del TUIR, è dovuto per periodi d'imposta, ciascuno dei quali è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, come risulta per legge o dall'atto costitutivo ovvero, in mancanza o se la durata ha misura pari o superiore a due anni, coincidente con l'anno solare.

L'aliquota d'imposta – proporzionale e non progressiva – è prevista dall'articolo 77 del TUIR in misura pari al 27,5%, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (*ex* articolo 1, comma 33, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, Legge finanziaria 2008) è stata abbassata al 24%, a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 61, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

Ciò premesso, in via generale, l'imposta in argomento presenta un ambito di applicazione soggettivo molto ampio. Il legislatore, infatti, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettere b) e c), del TUIR, riconosce la qualità di soggetti passivi ai fini IRES, tra gli altri, anche agli enti pubblici aventi o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali²¹⁰, analogamente ai soggetti privati, fatta salva, da un lato, sulla base dell'articolo 74, comma 1, del TUIR, l'esclusione dell'imposizione tributaria per gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni e, dall'altro lato, in virtù del successivo comma 2 del predetto articolo 74, la presunzione assoluta in merito alla non configurabilità dello svolgimento di attività commerciale per determinate attività e

²¹⁰ Il legislatore prevede gli elementi la cui ricorrenza è necessaria affinché possa essere considerato sussistente il requisito della commercialità ai commi 4 e 5 dell'articolo 73 del TUIR.

funzioni pubbliche²¹¹, che, dunque, non contribuiscono alla determinazione del reddito imponibile.

La distinzione tra enti aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ed enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non svolgono attività commerciale o che la svolgono non in via principale rileva ai fini della determinazione della base imponibile, in quanto il legislatore, ai sensi dell'articolo 75 del TUIR, adotta diversi criteri di calcolo del reddito complessivo netto su cui applicare l'aliquota proporzionale in ragione della tipologia di soggetto passivo che, di volta in volta, viene in rilievo.

Il quadro normativo di riferimento per la determinazione della base imponibile, pertanto, è rappresentato dalle disposizioni contenute nel Titolo II, Capo II e Capo III, del TUIR, a seconda che il soggetto passivo sia, rispettivamente, un ente commerciale o un ente non avente per oggetto esclusivo o principale l'attività commerciale.

La differenza fondamentale va individuata nella circostanza che tutti i redditi prodotti dalle società e dagli enti commerciali, quale ne sia la fonte, sono considerati dal legislatore, con presunzione assoluta, alla stregua di reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, a differenza del reddito complessivo degli enti non commerciali risultante dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, così come statuito dall'articolo 143, comma 1, del TUIR.

Si ritiene, inoltre, opportuno segnalare che per quanto attiene alle formalità da seguire in ordine alle scritture contabili e alle concrete modalità di determinazione del reddito degli enti non commerciali, l'articolo 144, comma 6, del TUIR, prevede che gli enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica sono esonerati dall'obbligo di tenere la contabilità separata, qualora siano osservate le modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria tenuta a norma di legge dagli stessi enti, con la conseguenza che, in siffatta ipotesi, i componenti positivi e negativi per la determinazione del reddito d'impresa andranno assunti con gli stessi criteri previsti dalla contabilità pubblica.

Per quanto attiene alla dichiarazione annuale dei soggetti IRES, è opportuno segnalare che la stessa deve indicare, oltre a tutti gli elementi attivi e passivi utili alla determinazione degli imponibili, i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente e di almeno un rappresentante nonché per l'effettuazione dei controlli e altri elementi, esclusi quelli che l'amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. I soggetti IRES sono obbligati alla presentazione della dichiarazione unica, fatti salvi i contribuenti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare ovvero tenuti alla presentazione solo di una delle dichiarazioni che confluiscono nella dichiarazione unica, che provvederanno, a seconda dei casi, mediante i modelli "Unico società di capitali" (Unico-SC) e "Unico enti non commerciali" (Unico-ENC). Il termine di presentazione della dichiarazione è individuato nell'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta ovvero, nel caso in cui l'esercizio della società o dell'ente coincida con l'anno solare, entro il 30 settembre²¹².

²¹¹ In particolare, l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici nonché l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali e l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria (articolo 74, comma 2, del TUIR).

²¹² E' opportuno precisare che, in via generale, i soggetti tenuti al versamento dell'imposta hanno l'obbligo di presentazione della dichiarazione in via telematica, fatte salve le categorie di contribuenti per le quali il legislatore prevede la possibilità di presentare il modello "Unico-SC" presso un ufficio postale.

I versamenti dell'IRES si effettuano mediante modello F24 ovvero, laddove ne ricorrano i presupposti, mediante modello F24EP. In particolare, i versamenti a saldo risultanti dalla dichiarazione, compresi quelli relativi al primo acconto IRES, devono essere eseguiti entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta ovvero, in caso di soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio o il rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di approvazione²¹³. I predetti versamenti possono, altresì, essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini indicati, con conseguente maggiorazione delle somme da versare (saldo e prima rata di acconto) dello 0,40%, a titolo di interesse corrispettivo.

6.3 - IVA

L'imposta sul valore aggiunto-IVA, introdotta nel nostro ordinamento con Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ha sostituito l'imposta generale sull'entrata-IGE al fine di superare i problemi derivanti dall'applicazione di quest'ultima²¹⁴ in sede di tassazione.

La *ratio* sottesa all'introduzione dell'IVA va individuata nella necessità di adeguare il sistema tributario italiano a quello degli altri Stati membri della Comunità Europea, in ragione di quanto previsto dalla normativa comunitaria in merito all'unificazione del settore dell'imposizione sugli scambi, al fine di garantire la liberalizzazione della circolazione dei beni, in un'ottica di semplificazione dei rapporti fiscali tra i paesi ed evitando fenomeni di c.d. doppia imposizione in ossequio al principio di tassazione dei beni e servizi nel paese di destinazione.

Al fine di favorire la libera circolazione di beni e servizi e, dunque, di rendere l'area comunitaria un "*unicum*" nei rapporti con i Paesi estranei alla Comunità europea mediante l'apertura delle frontiere e l'abbattimento delle barriere doganali tra i Paesi aderenti, si è resa necessaria l'adozione di una apposita disciplina in un'ottica di armonizzazione dell'ordinamento giuridico italiano con il sistema comunitario. Pertanto, relativamente agli scambi intracomunitari, la disciplina dell'IVA è contenuta nel Decreto-Legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427, che ha recepito – a far data dal 1° gennaio 1993 – le disposizioni concernenti gli obblighi di eliminazione delle imposte e delle sovraimposte di confine tra gli Stati comunitari nonché di adeguamento delle aliquote IVA a quelle adottate in Europa.

La disciplina comunitaria in materia di IVA è stata, infine, riorganizzata con la Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, testo attualmente di riferimento del tributo in esame.

L'IVA costituisce il tributo più rilevante nel settore delle imposte indirette e presenta alcune caratteristiche peculiari, quali la neutralità (incidendo sul solo valore aggiunto), la trasparenza (essendo determinabile in qualsiasi fase del ciclo produttivo l'imposta gravante sul bene) e l'istantaneità (costituendo occasione del prelievo ogni singolo scambio di beni o servizi).

²¹³ Si precisa che, in caso di mancata approvazione del bilancio o del rendiconto nei termini statuari, il versamento deve, comunque, essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di scadenza dei termini stessi.

²¹⁴ In particolare, l'introduzione dell'IVA in sostituzione dell'IGE trova la sua *ratio* nella necessità di riportare la tassazione al solo consumo finale, in quanto l'applicazione di quest'ultimo tributo in maniera forfettaria aveva reso più gravosa la tassazione colpendo non solo il consumo finale, ma ogni stadio della produzione del bene.

In via generale, è opportuno evidenziare che l'imposta in argomento, colpendo – attraverso un sistema di detrazioni imposta da imposta – solo la parte di incremento che il bene subisce nelle singole fasi di produzione e distribuzione, fino a incidere totalmente sul consumatore finale, che sarà percorso dall'intero carico tributario, presenta la particolare attitudine a favorire lo sviluppo delle imprese e la loro razionalizzazione produttiva sia perché consente la detrazione delle imposte pagate sugli acquisti, sia perché, essendo neutrale, evita l'adozione di tecniche anomale ai fini fiscali.

Il presupposto dell'imposta è individuato dal legislatore nel compimento delle operazioni imponibili, tra cui rientrano, ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di beni²¹⁵ e le prestazioni di servizi²¹⁶ effettuate, nel territorio dello Stato²¹⁷, nell'esercizio dell'impresa, di arti o professioni²¹⁸ nonché le importazioni²¹⁹ da chiunque effettuate e, sulla base dell'articolo 38, commi 1 e 2, del Decreto-Legge n. 331 del 1993, gli acquisti intracomunitari di beni²²⁰.

Ciò posto, il legislatore ha provveduto, altresì, ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, a individuare il momento in cui il compimento delle operazioni predette rileva ai fini dell'imposizione tributaria, momento a partire dal quale sorge, pertanto, la relativa obbligazione in capo al soggetto passivo. In virtù di quanto previsto dal comma 5 dell'articolo citato, detto momento va distinto da quello in cui l'imposta diviene esigibile e dal quale nasce il diritto dell'amministrazione finanziaria alla percezione del tributo, con tutte le conseguenze che ne derivano in ordine alle liquidazioni periodiche e alla detrazione del tributo²²¹.

L'aliquota, con la quale deve essere calcolata l'IVA e che indica la relativa misura del prelievo fiscale, è quella stabilita dalla legge alla data dell'effettuazione dell'operazione²²².

²¹⁵ Il legislatore prevede gli atti che integrano cessione di beni rilevante ai fini IVA ai sensi dell'articolo 2 del D.P.R. n. 633 del 1972.

²¹⁶ Le operazioni considerate dal legislatore alla stregua di prestazioni di servizi sono elencate nell'articolo 3 del D.P.R. n. 633 del 1972.

²¹⁷ Il legislatore prevede disposizioni dettagliate aventi ad oggetto il requisito della territorialità dell'imposta a seconda della tipologia di operazione imponibile di volta in volta in rilievo (in particolare, articolo 7-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 per le cessioni di beni e articoli 7-ter e seguenti del decreto citato per le prestazioni di servizi rispettivamente generiche ovvero specifiche).

²¹⁸ Il legislatore chiarisce cosa debba intendersi per "esercizio di imprese, arti o professioni", quale presupposto soggettivo delle operazioni rilevanti ai fini IVA, agli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633 del 1972.

²¹⁹ Ai sensi dell'articolo 67 del D.P.R. n. 633 del 1972 costituiscono importazioni le operazioni ivi elencate aventi ad oggetto l'introduzione, da parte degli Stati membri dell'Unione europea, di beni provenienti da paesi terzi.

²²⁰ Per quel che concerne il requisito della territorialità degli acquisti intracomunitari, il legislatore chiarisce le condizioni e i presupposti in presenza dei quali lo stesso può dirsi ricorrente, ai sensi dell'articolo 40 del Decreto Legge n. 331 del 1993, che, altresì, prevede, per presunzione legale, che vengono considerati come effettuati nel territorio dello Stato gli acquisti di beni posti in essere da cedenti che siano soggetti passivi d'imposta nello Stato, fatto salvo il caso in cui venga comprovato che l'acquisto è stato sottoposto a tributo in altro Stato UE o nello Stato di effettiva destinazione.

²²¹ In merito, è opportuno evidenziare che, in via generale, il regime IVA per cassa (c.d. *cash accounting*) – introdotto dall'articolo 32-bis del Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, in sostituzione del regime già previsto dall'articolo 7 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2 – prevede che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro, nei confronti di cessionari o di committenti che agiscono nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, l'IVA diviene esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi. Allo stesso modo, il diritto a detrarre l'IVA sui beni e servizi acquistati sorge al momento del pagamento dei corrispettivi ai fornitori. L'imposta diviene comunque esigibile dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione, a meno che, prima del decorso di tale termine, il concessionario o il committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali. La disciplina attuativa del regime IVA per cassa è stata dettata dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 11 ottobre 2012 (pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 5 dicembre 2012, n. 284), mentre le modalità per l'esercizio e la revoca dell'opzione per applicare il regime in discorso sono disciplinate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 165764 del 21 novembre 2012. Per maggiori approfondimenti, si rinvia alla circolare n. 44/E del 26 novembre 2012 della medesima Agenzia delle entrate.

²²² A decorrere dal 1° ottobre 2013, l'aliquota ordinaria dell'IVA è stata aumentata dal 21 al 22 per cento ad opera dell'articolo 40, comma 1-ter, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, da ultimo modificato dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del Decreto Legge 28 giugno 2013, n. 76, convertito dalla Legge 9 agosto 2013, n. 99. In proposito, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 32/E del 5 novembre 2013, ha fornito taluni

La base imponibile, sulla quale deve essere applicata l'aliquota IVA per determinare l'imposta relativa a ciascuna operazione, è costituita, ai sensi dell'articolo 13 del D.P.R. n. 633 del 1972, dall'ammontare complessivo di quanto è dovuto al cedente o prestatore (coincidente con l'ammontare delle operazioni effettuate), secondo le condizioni contrattuali, in corrispettivo della cessione del bene o della prestazione del servizio²²³.

I soggetti passivi in materia di IVA sono da individuare, ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, in coloro che effettuano le operazioni imponibili e, dunque, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nell'esercizio d'impresa, di arti e professioni ovvero importazioni.

In proposito, è rilevante, in materia, la novità recata dall'articolo 1, comma 629, lettera b), della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, che, mediante l'inserimento dell'articolo 17-ter del TUIR, ha introdotto il meccanismo del c.d. *split payment*.

Detto meccanismo si sostanzia, essenzialmente, nel fatto che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di talune pubbliche amministrazioni, per le quali dette amministrazioni non siano debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dalle medesime secondo modalità e termini da determinare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Le modalità attuative sono state fissate dal Decreto Ministeriale 23 gennaio 2015, il quale, in particolare, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, prevede che i soggetti passivi dell'IVA, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui all'articolo 1, emettono la fattura secondo quanto previsto dall'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 con l'annotazione "scissione dei pagamenti" e, all'articolo 5, stabilisce che le pubbliche amministrazioni che effettuano acquisti di beni e servizi nell'esercizio di attività commerciali, in relazione alle quali sono identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, annotano le relative fatture nel registro di cui agli articoli 23 o 24 del D.P.R. n. 633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui l'imposta è divenuta esigibile, con riferimento al mese precedente.

Stante la genericità della disciplina, le numerose criticità interpretative sono state affrontate dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 1/E del 9 febbraio 2015, inerente alla definizione dell'ambito soggettivo di applicazione della norma, e n. 15/E del 13 aprile 2015, con la quale sono stati forniti ulteriori chiarimenti circa gli adempimenti da espletarsi da parte dei soggetti pubblici coinvolti nell'applicazione dell'istituto in esame²²⁴.

Con particolare riferimento agli enti pubblici che, nell'esercizio delle proprie attività commerciali, effettuino operazioni rilevanti ai fini IVA, l'assolvimento degli obblighi che il legislatore prevede, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, in capo al soggetto d'imposta – tra cui, in particolare, l'avvenuta presentazione della dichiarazione di inizio attività ai sensi dell'articolo 35, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, la corretta individuazione da parte dell'ente delle attività e operazioni rilevanti ai fini IVA²²⁵, la regolarità formale delle fatture emesse²²⁶, la regolare tenuta dei libri e registri obbligatori previsti dal D.P.R. 633 del

chiarimenti ai fini della corretta applicazione della nuova aliquota. Non è, invece, intervenuta alcuna modifica sulle due aliquote ridotte, fissate dall'articolo 16 del D.P.R. n. 633 del 1972 al 4 e 10 per cento e applicabili ai beni e servizi elencati, rispettivamente, nella parte II e nella parte III della tabella A, allegata al medesimo D.P.R. n. 633 del 1972.

²²³ L'articolo 15 del D.P.R. n. 633 del 1972 individua una serie di ipotesi escluse dal computo della base imponibile. Inoltre, è opportuno segnalare che anche per le cessioni e gli acquisti intracomunitari la base imponibile si determina secondo le disposizioni della normativa nazionale.

²²⁴ In proposito, ai fini dell'espletamento delle verifiche sui pagamenti d'importo superiore a diecimila euro, si evidenzia il paragrafo 8 in forza del quale la verifica preventiva telematica, prevista dall'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, deve essere eseguita sul credito effettivamente vantato dal fornitore, al netto dell'IVA, e sull'ammontare che possa allo stesso essere legittimamente corrisposto.

²²⁵ A tal fine, è importante, ad esempio, verificare la corretta qualificazione giuridica di eventuali erogazioni in denaro effettuate, a vario titolo, da amministrazioni pubbliche nei confronti di soggetti sia pubblici che privati, in quanto ai fini IVA le erogazioni qualificabili come contributi sono escluse dall'imposta, mentre rilevano quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni. In merito, si rinvia a quanto precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 34/E del 21 novembre 2013.

²²⁶ Con particolare riferimento alla correttezza della numerazione nonché alla individuazione degli elementi obbligatori previsti dall'articolo 21, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972.

1972²²⁷, con particolare riguardo al registro delle fatture²²⁸ e al registro degli acquisti²²⁹ – costituisce oggetto di accertamento da parte del revisore, soprattutto in occasione delle verifiche periodiche.

Con particolare riguardo alle modalità di fatturazione, è opportuno segnalare che l'articolo 1, comma 209, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, dispone che "l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché con le amministrazioni autonome, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica". Con decreto 3 aprile 2013, n. 55, entrato in vigore il 6 giugno 2013, il Ministro dell'economia e delle finanze ha approvato il "Regolamento in materia di emissione, trasmissione e ricevimento della fattura elettronica da applicarsi alle amministrazioni pubbliche", in attuazione dell'articolo 1, commi da 209 a 213, della Legge n. 244 del 2007. L'obbligo di emettere e ricevere fattura solo in formato elettronico, nel rispetto delle specifiche tecniche reperibili sul sito www.fatturapa.gov.it, decorre, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto citato, dal 6 giugno 2014 per i Ministeri, le Agenzie fiscali e gli Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale, individuati come tali nell'elenco ISTAT, mentre per tutte le rimanenti amministrazioni, incluse quelle individuate come amministrazioni locali nell'elenco ISTAT, detto termine decorre dal 31 marzo 2015, in base a quanto previsto dall'articolo 25, comma 1, del Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89. A partire da tali date eventuali fatture ricevute in formato non elettronico debbono essere restituite perché emesse in violazione di legge. Le fatture elettroniche così ricevute sono gestite per il tramite di apposite funzioni del Sistema di interscambio-SdI²³⁰.

L'attività di verifica posta in essere dal revisore deve, altresì, riguardare l'avvenuto versamento (mensile o trimestrale) dell'imposta risultante dalle liquidazioni periodiche nonché quello dell'acconto e del saldo, la presentazione della dichiarazione annuale e, infine, la trasmissione della "comunicazione annuale dei dati IVA", introdotta dall'articolo 8-bis del Decreto del Presidente della Repubblica del 22 luglio 1998, n. 322.

Relativamente alla presentazione della dichiarazione annuale IVA, le modifiche apportate dall'articolo 1, comma 641, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), in tema di dichiarazioni IVA, in particolare, all'articolo 8 del D.P.R. n. 322/1998, hanno comportato una rilevante inversione di tendenza rispetto alla facoltà, riconosciuta al contribuente fino all'anno 2016 (periodo d'imposta 2015), di scegliere tra due differenti modalità di presentazione della dichiarazione IVA, in forma autonoma (tra il 1° febbraio e il 30 settembre 2016) ovvero unitamente al modello UNICO 2016 (entro il 30 settembre 2016). Il legislatore del 2014, infatti, con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti dei contribuenti in materia di IVA, ha introdotto l'obbligo, a partire dal periodo d'imposta 2016, per tutti i soggetti interessati, di presentazione della dichiarazione IVA in forma autonoma, anticipando il termine per l'invio al mese di febbraio successivo al periodo d'imposta di riferimento e, allo stesso tempo, abrogando la comunicazione annuale dei dati IVA.

²²⁷ In ordine alla tenuta dei registri obbligatori previsti dal D.P.R. n. 633 del 1972, è opportuno precisare che, a seguito dell'avvenuta soppressione, ai sensi dell'articolo 8 della Legge 18 ottobre 2001, n. 383, dell'obbligo di bollatura dei registri, resta fermo il semplice dovere di numerazione delle pagine che può essere assolto, prima dell'utilizzazione di ciascuna pagina, dallo stesso contribuente, conformemente alle prescrizioni dell'articolo 39 del D.P.R. n. 633 del 1972 nonché alle precisazioni fornite dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 92/E del 22 ottobre 2001, n. 60/E del 30 luglio 2002 e n. 64/E del 1° agosto 2002.

²²⁸ Sul registro delle fatture emesse, le annotazioni – da effettuare entro 15 giorni dall'emissione della relativa fattura – devono contenere il numero progressivo e la data di emissione della stessa, l'ammontare dell'imponibile e quello dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, la denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio.

²²⁹ Sul registro degli acquisti devono essere annotate le fatture ricevute dai fornitori per merci o servizi acquistati, le quali devono essere numerate progressivamente in ordine di arrivo e annotate anteriormente alla liquidazione periodica, o alla liquidazione annuale, nella quale è esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta.

²³⁰ Ai fini di una più dettagliata regolamentazione della materia, si rinvia alla documentazione disponibile sul sito www.fatturapa.gov.it nonché alla Circolare 31 marzo 2014, n. 1, del Dipartimento delle finanze.

In virtù delle ulteriori modifiche apportate al citato articolo 8 del D.P.R. n. 322 del 1998 dall'articolo 4, comma 4, lettera c), del Decreto-Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225, a decorrere dal 1° gennaio 2017, per l'imposta sul valore aggiunto dovuta per il 2016, la presentazione della dichiarazione annuale deve essere effettuata nel periodo intercorrente tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le operazioni.

La dichiarazione annuale, pertanto, deve essere presentata esclusivamente in via telematica da parte di tutti i soggetti obbligati – ossia tutti i soggetti che hanno esercitato, anche per una parte dell'anno, attività d'impresa o attività artistica o professionale e che hanno l'obbligo del numero di partita IVA, anche se non hanno effettuato operazioni imponibili, nonché, per taluni soggetti, per l'attività esercitata da altri contribuenti (quali curatori fallimentari, eredi del contribuente deceduto, società beneficiarie di scissioni)²³¹ – e può avvenire per invio diretto ovvero per il tramite di intermediari abilitati o di società appartenenti al "gruppo".

Per quanto attiene alle modalità di versamento dell'imposta, è opportuno evidenziare che il contribuente provvede a liquidare l'IVA dovuta attraverso la differenza tra il totale dell'IVA esigibile nel periodo precedente (risultante dalle registrazioni, eseguite o da eseguire, delle fatture emesse o dei corrispettivi delle operazioni imponibili) e il totale dell'imposta (derivante dalle registrazioni delle fatture di acquisto), in relazione alla quale, nel medesimo periodo, è sorto o viene esercitato il diritto alla detrazione²³². Ove risulti un debito, il soggetto passivo procederà al versamento della somma dovuta. I termini relativi alla liquidazione e versamento dell'imposta sono individuati, a seconda che la liquidazione avvenga mensilmente ovvero trimestralmente, rispettivamente, nel giorno 16 del mese successivo e nel giorno 16 del secondo mese successivo a quello cui si riferisce la liquidazione. In ogni caso, i contribuenti obbligati alla liquidazione periodica (mensile o trimestrale) hanno l'obbligo di versare a titolo di acconto, entro il 27 dicembre, una somma pari all'88% del versamento effettuato (o che avrebbero dovuto effettuare) per l'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente (metodo storico) ovvero, qualora il contribuente ritenga presuntivamente che tale versamento sia superiore rispetto a quello che dovrà essere effettuato, un importo pari a quest'ultimo (metodo previsionale) nonché un importo determinato tenendo conto delle operazioni realmente effettuate alla data del 20 dicembre (metodo analitico)²³³. Ad ogni buon conto, ai fini del conteggio dell'acconto si procederà a calcolare la differenza tra l'IVA a debito e quella detraibile (in quanto relativa agli acquisti). Inoltre, in sede di effettuazione del versamento dell'imposta, attraverso modello F24, il contribuente ha la possibilità di compensare i vari versamenti a debito e a credito (fiscali e contributivi) fino ad un massimo di 700.000,00 euro²³⁴.

²³¹ Rientrano tra i soggetti esonerati dalla presentazione della dichiarazione, tra gli altri, i contribuenti che: hanno registrato per l'anno d'imposta esclusivamente operazioni esenti (articolo 10 del DPR n. 633 del 1972), nonché coloro che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione (articolo 36-bis del DPR n. 633 del 1972) hanno effettuato soltanto operazioni esenti; si sono avvalsi del regime fiscale di vantaggi per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (c.d. nuovi minimi); sono esonerati ai sensi di specifiche disposizioni normative.

²³² Di regola, è prevista la liquidazione mensile dell'IVA, salva la facoltà per i contribuenti minori (ossia coloro che nell'anno precedente non hanno superato i limiti di 400.000 euro per gli esercenti arti, professioni o imprese di servizi ovvero di 700.000 euro per le imprese esercenti altre attività) di optare, in sede di dichiarazione annuale, per il versamento trimestrale, ai sensi dell'articolo 7 del Decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, con una maggiorazione dell'1% a titolo d'interesse.

²³³ Il mancato o insufficiente versamento d'acconto è punito con una sanzione pecuniaria pari al 30% delle somme non versate o versate parzialmente, ferma restando la possibilità per il trasgressore di effettuare il ravvedimento.

²³⁴ Limite aumentato dall'articolo 9, comma 2, del Decreto Legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 giugno 2013, n. 64.

Infine, è opportuno segnalare la ricorrenza dell'obbligo, in capo ai soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie e applicare la specifica disciplina dell'inversione contabile (*reverse charge*), di iscriversi nell'archivio VIES (VAT Information Exchange System), quale strumento previsto dal Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010 e finalizzato al contrasto delle frodi intracomunitarie tramite la creazione di un sistema di scambi automatici tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione europea.

In tali casi, sarà, pertanto, compito del revisore verificare l'avvenuto inserimento dell'ente nell'archivio VIES e la presentazione degli elenchi riepilogativi (c.d. modelli Intrastat) delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizio rese e ricevute in ambito comunitario²³⁵.

6.4 - IRAP

Il Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 – in attuazione dell'articolo 3, commi 143 e seguenti, della Legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 – ha introdotto nel sistema fiscale italiano, a decorrere dal 1° gennaio 1998, l'imposta regionale sulle attività produttive-IRAP.

Gli obiettivi della riforma *de qua* sono da individuare tanto nella necessità di dare avvio, concretamente, al decentramento fiscale mediante l'introduzione di un significativo margine di autonomia impositiva alle Regioni quanto nell'esigenza di garantire la diminuzione sia del costo del lavoro per il sistema economico nel suo complesso sia del vantaggio fiscale dell'indebitamento con conseguente neutralità del sistema tributario in merito alla scelta dei mezzi di finanziamento degli investimenti, in un'ottica di semplificazione e invarianza del gettito²³⁶.

Il presupposto d'imposta è individuato dal legislatore, ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Costituisce, in ogni caso, presupposto d'imposta l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, fatti salvi i soggetti esclusi dal novero dei soggetti passivi, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del decreto citato.

Il periodo d'imposta, cui corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, è determinato secondo i criteri stabiliti ai fini delle imposte sui redditi, in ossequio al dettato dell'articolo 14 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997.

I soggetti passivi d'imposta sono da individuare negli esercenti attività d'impresa e lavoro autonomo, operanti sia in forma individuale che associata, negli enti non commerciali privati nonché nelle amministrazioni ed enti pubblici.

²³⁵ A tal proposito, si segnala che l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizio ricevute in ambito comunitario, ai sensi dell'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, soppresso, a partire dal 1° gennaio 2017, ad opera dell'articolo 4, comma 4, lettera b), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, è stato riconfermato dall'articolo 13, comma 4-quater, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

²³⁶ In tal senso, è opportuno evidenziare che, ai sensi dell'articolo 36 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, sono state abrogate una serie di imposte e tasse minori, quali: i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'imposta locale sui redditi-ILOR, l'imposta comunale per l'esercizio di imprese di arti e professioni-ICIAP, la tassa sulle concessioni governative per l'attribuzione del numero di partita IVA, l'imposta sul patrimonio delle imprese.

Con particolare riguardo a quest'ultima categoria di soggetti passivi, più specificatamente, il legislatore, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera e-*bis*), del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, ricomprende le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165 – ossia, tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni-ARAN e le agenzie di cui al Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300 – nonché le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale²³⁷.

L'IRAP ha carattere reale e, sulla base di quanto disposto dall'articolo 4, comma 1, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.

A tal proposito, è opportuno precisare che, essendo i soggetti attivi del tributo le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, il legislatore, ai sensi dell'articolo 1, comma 43, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha riconosciuto all'imposta in argomento la natura di "*tributo proprio della regione*" nonché, più precisamente, a seguito delle norme sul federalismo fiscale, di "*tributo regionale proprio derivato*"²³⁸.

Se l'attività è esercitata nel territorio di più Regioni, si considera prodotto nel territorio di ciascuna Regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale, a qualunque titolo utilizzato, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o qualunque altra base fissa operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna Regione ovvero si attribuisce rilevanza a tal fine, per le banche e le imprese agricole, rispettivamente, ai depositi in denaro e in titoli verso la clientela e all'estensione dei terreni ubicati nelle diverse Regioni, come disposto dal comma 2 dell'articolo 4 del decreto citato.

La base imponibile del tributo, quindi, è costituita dal valore aggiunto della produzione prodotto nel territorio regionale in cui il soggetto passivo esercita l'attività ed è calcolata sulla base delle risultanze del bilancio, con criteri specifici per ogni categoria di soggetti²³⁹.

Con particolare riferimento alle amministrazioni pubbliche, ai fini della determinazione della base imponibile, è prevista la possibilità di fare ricorso al c.d. 'sistema

²³⁷ Il riferimento, nell'articolo in rassegna, alle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, deve essere inteso all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

²³⁸ In merito, si precisa che con il termine "*derivato*" si fa riferimento all'istituzione e alla regolamentazione del tributo regionale ad opera della legge statale, con conseguente attribuzione del relativo gettito alle regioni, che possono disciplinarlo nei limiti stabiliti dal legislatore statale. Ad ogni buon conto, si evidenzia che l'articolo 5 del Decreto Legislativo 6 maggio 2011, n. 68, in attuazione della Legge delega 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, nel riconoscere a tali enti ampie facoltà in materia di IRAP, prevede che, a decorrere dal 2013, le regioni possono ridurre, con propria legge, le aliquote dell'IRAP fino ad azzerarle e possono disporre deduzioni dalla base imponibile nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea.

²³⁹ L'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997 regola la determinazione della base imponibile per le società e gli enti commerciali, l'articolo 5-*bis* per le società di persone e imprese individuali, l'articolo 6 per le banche e gli altri enti e società finanziarie, l'articolo 7 per le imprese di assicurazione, l'articolo 8 per gli esercenti arti e professioni, l'articolo 9 per i produttori agricoli titolari di reddito agrario, l'articolo 10 per gli enti privati non commerciali, l'articolo 10-*bis* per le amministrazioni ed enti pubblici.

retributivo' ovvero al c.d. 'sistema misto' o 'sistema contabile' a seconda della natura dell'attività svolta dall'ente. Più specificatamente, ai sensi dell'articolo 10-*bis*, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, per quel che concerne il metodo di calcolo dell'imposta, a differenza dell'obbligatorietà del c.d. 'sistema retributivo' per gli enti che svolgono esclusivamente attività non commerciale²⁴⁰, per gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non commerciali che esercitano sia attività istituzionali che attività commerciali²⁴¹ è prevista la facoltà di scegliere, per la determinazione della base imponibile IRAP, relativamente a queste ultime attività e anche solo per alcune di esse, il c.d. 'sistema misto' o 'sistema contabile', con conseguente applicazione delle norme previste per le società commerciali²⁴². La scelta dell'ente riguardo al sistema da adottare ha delle conseguenze di notevole rilievo in relazione all'aliquota applicabile, che risulta essere, rispettivamente, dell'8,5% ovvero, limitatamente all'attività commerciale svolta, quella ordinaria del 3,9%²⁴³ calcolata sul valore della produzione netta per le attività commerciali, salvo le diverse aliquote stabilite espressamente da ogni regione, in ossequio a quanto statuito dall'articolo 16 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997.

Alla luce di quanto esposto, è opportuno chiarire che l'applicazione del c.d. 'sistema misto', nonostante possa concretamente comportare dei benefici per l'ente in termini di rilevanti risparmi d'imposta, risulta più complessa sia in quanto deve necessariamente costituire oggetto di valutazione anche la capacità dell'ente stesso di elaborare un conto economico per le attività commerciali classificato ai sensi dell'articolo 2425 c.c. sia in ragione del fatto che l'ente, al fine di determinare l'imposta dovuta, dovrà calcolare due diverse basi imponibili per le attività, rispettivamente, istituzionali non commerciali ovvero di natura commerciale per le quali è stata esercitata la facoltà di scelta²⁴⁴.

La scelta del sistema da adottare, di regola esternata attraverso un c.d. 'comportamento concludente', dovrà essere preceduta da un calcolo presuntivo, da parte dell'ente, circa la convenienza in merito al metodo di calcolo dell'imposta adottato.

I soggetti passivi IRAP, per ogni periodo d'imposta, devono presentare apposita dichiarazione nella quale indicare i componenti del valore della produzione netta, ancorché non ne consegua alcun debito d'imposta, ai sensi dell'articolo 19 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997.

E' opportuno rilevare che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, ai sensi dell'articolo 1, comma 52, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge finanziaria 2008), la dichiarazione IRAP non deve essere più presentata in forma unificata, ma solo in forma autonoma, mediante specifico modello, direttamente alla Regione o alla Provincia autonoma di domicilio fiscale del soggetto

²⁴⁰ A tal proposito, si chiarisce che la base imponibile dell'IRAP è sostanzialmente determinata – in ossequio al principio di cassa – dalla sommatoria delle retribuzioni erogate, tra cui rientrano, in particolare, le retribuzioni al personale dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50 del TUIR, i compensi per collaborazione coordinata e continuativa nonché i compensi per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

²⁴¹ Per attività commerciali ai fini IRAP devono intendersi quelle rilevanti ai fini delle imposte sui redditi ovvero – per gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni, esclusi dall'IRES – quelle rilevanti ai fini dell'IVA.

²⁴² In ogni caso, è opportuno rilevare che la base imponibile per gli enti che, seppure ricompresi nell'ambito di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, è determinata secondo le disposizioni dettate dall'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, previste per le società commerciali. Sul punto, si richiama la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 148/E del 26 luglio 2000, paragrafo 7.3.

²⁴³ L'aliquota base, inizialmente fissata al 4,25%, è poi stata ridotta – a decorrere dal 1° gennaio 2008 – al 3,9% dall'articolo 1, comma 50, lettera h), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008).

²⁴⁴ In merito, si segnalano le istruzioni applicative fornite dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato con le Circolari del 26 gennaio 1998, n. 6, del 31 luglio 1998, n. 66, del 6 marzo 2000, n. 11, e del 15 marzo 2001, n. 12.

passivo, per il tramite dell’Agenzia delle entrate, come previsto dal D.M. 11 settembre 2008, recante “*Modalità e termini di presentazione della dichiarazione IRAP*”.

La dichiarazione deve essere presentata obbligatoriamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, per i soggetti IRES e per le Amministrazioni pubbliche, entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta ovvero, nel caso in cui l’esercizio della società o dell’ente coincida con l’anno solare – e, in particolare, per le persone fisiche, le società semplici, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché per le società e associazioni a esse equiparate – entro il 30 settembre²⁴⁵.

Per quel che attiene al versamento dell’imposta, l’ente che applica il c.d. ‘sistema retributivo’ è tenuto a versare mensilmente, entro il giorno 15, a titolo di acconto, un importo pari a quello risultante dall’applicazione dell’aliquota prevista dall’articolo 16, comma 2, del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, all’ammontare degli emolumenti ivi indicati corrisposti nel mese precedente²⁴⁶.

In particolare, gli enti e gli organismi pubblici di cui alle tabelle A e B allegate alla Legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modificazioni, nonché le amministrazioni centrali dello Stato che per il pagamento dell’IRAP si avvalgono del modello “F24 enti pubblici”, provvedono al relativo versamento entro il giorno 16 del mese di scadenza. In proposito, è opportuno precisare che se il termine scade di sabato o di giorno festivo, il versamento è considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo²⁴⁷.

Inoltre, i soggetti passivi, tenendo conto degli acconti già pagati mensilmente, provvedono al versamento del saldo entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta (termine di presentazione, in via telematica, della dichiarazione annuale IRAP)²⁴⁸.

Infine, è opportuno evidenziare le modifiche apportate dall’articolo 1, comma 20, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, alla disciplina IRAP in materia di deducibilità dei costi per il lavoro, a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, tramite l’inserimento del comma 4-*octies* nell’articolo 11 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997 – concernente le disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta – e ferma restando l’esclusione dall’ambito di applicazione soggettivo degli enti non commerciali, delle amministrazioni e degli enti pubblici relativamente alle attività istituzionali.

In particolare, a differenza della previgente disciplina che ammetteva in deduzione i costi per il personale secondo i limiti previsti dall’articolo 11 del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, la nuova norma consente la deduzione integrale, agli effetti IRAP, del costo complessivo sostenuto per il lavoro dipendente, a tempo indeterminato, eccedente l’ammontare delle deduzioni – analitiche o forfettarie – riferibili al costo medesimo e ammesse in deduzione in ossequio alle disposizioni di cui al comma 1, lettera a), al comma 1-*bis*, al comma 4-*bis*.1 e al comma 4-*quater* dell’articolo 11 citato, con la conseguenza che è stato reso, di fatto, interamente deducibile, ai fini IRAP, l’intero costo sostenuto per i lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato.

²⁴⁵Il termine di presentazione della dichiarazione è il medesimo previsto per l’IRES. Si rileva, comunque, che ai fini della presentazione non assume rilevanza la data di approvazione del bilancio o del rendiconto, ma soltanto la data di chiusura del periodo d’imposta.

²⁴⁶ Articolo 30, comma 5, del Decreto Legislativo n. 446/1997 e Decreto Ministeriale 2 novembre 1998, n. 421.

²⁴⁷ In tal senso dispone l’articolo 32-ter del Decreto-Legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n.2.

²⁴⁸ Articolo 2, comma 2, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

6.5 - Imposta municipale

Il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (articoli 7, 8 e 9), in attuazione della riforma federalista avviata dalla Legge 5 maggio 2009, n. 42, ha introdotto l'imposta municipale propria-IMU-, stabilendone la vigenza a partire dall'anno 2014 per gli immobili diversi dall'abitazione principale.

L'introduzione dell'imposta *de qua* si colloca nel più ampio progetto di revisione del sistema dei tributi comunali che costituisce un tassello fondamentale della riforma sul federalismo fiscale.

In quest'ottica, è opportuno evidenziare che la ratio sottesa alla riforma del 2009 va individuata nella volontà del legislatore di attribuire ai Comuni un'effettiva autonomia finanziaria di entrata e di spesa, responsabilizzandoli nell'utilizzo delle risorse pubbliche e riducendone la dipendenza dai trasferimenti statali.

L'IMU, che ha sostituito l'imposta comunale sugli immobili-ICI-, è stata oggetto di diversi interventi normativi volti a dettare e integrare la relativa disciplina, tra i quali, dapprima, il Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214²⁴⁹, e, successivamente, la Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), che, nell'introdurre nell'ambito del sistema fiscale italiano, ai sensi dell'articolo 1, comma 639, l'imposta unica comunale-IUC, ha previsto che, a decorrere dall'anno 2014, l'IMU, dovuta dal possessore di immobili, ne sia una componente unitamente alle imposte riferite ai servizi, quali il tributo per i servizi indivisibili-TASI, a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e la tassa sui rifiuti-TARI, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore²⁵⁰.

Il presupposto dell'imposta è costituito dal possesso di immobili, quali fabbricati, aree fabbricabili o terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, qualunque sia la loro destinazione, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 13, comma 2, del Decreto Legge n. 201 del 2011.

La base imponibile è costituita dal valore dell'immobile determinato nei modi previsti dalla legge, in ragione della tipologia in rilievo, in ossequio a quanto stabilito dall'articolo 13, commi 3-5, del Decreto Legge n. 201 del 2011. L'imposta *de qua* si calcola applicando alla base imponibile l'aliquota stabilita per la fattispecie di volta in volta ricorrente.

L'aliquota ordinaria dell'imposta fissata dal legislatore per gli immobili diversi dall'abitazione principale è pari allo 0,76%, salva la facoltà per i comuni di modificarla in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali²⁵¹.

Sono soggetti passivi ai fini IMU i proprietari di immobili ovvero i titolari di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie), nonché il concessionario di aree demaniali e il locatario per gli immobili concessi in locazione

²⁴⁹ Il Decreto Salva Italia, in particolare, ha inciso sulla natura dell'imposta, estendendone l'applicazione anche alle abitazioni principali e anticipandone l'introduzione, in via sperimentale, al 2012, con la previsione di un sensibile incremento della base imponibile, mediante specifici moltiplicatori delle rendite catastali.

²⁵⁰ In merito, si rileva che la IUC, che comprende, dunque, tre differenti tributi, si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla natura e al valore degli stessi e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. Si rileva, altresì, che la Legge n. 147 del 2013 ha stabilito l'esclusione dall'IMU e dalla TASI delle abitazioni principali, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, che continuano ad essere assoggettate ad entrambe le imposte.

²⁵¹ L'aliquota, pertanto, può oscillare da un minimo di 0,46% a un massimo di 1,06%. Per le abitazioni principali non esenti, rientranti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, l'aliquota stabilita dalla legge è pari allo 0,4%, salva la facoltà per i comuni di modificarla in aumento o in diminuzione sino a 0,2 punti percentuali. In tal caso, l'aliquota, pertanto, potrà oscillare da un minimo di 0,2% a un massimo di 0,6%.

finanziaria, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività, secondo quanto disposto dall'articolo 13, comma 1, del Decreto-Legge n. 201 del 2011 e dall'articolo 9 del Decreto Legislativo n. 23 del 2011.

In linea di principio, dunque, anche gli enti pubblici sono soggetti passivi d'imposta, al ricorrere dei presupposti stabiliti dalla legge. A tal proposito, il legislatore prevede espressamente un'ipotesi generale di esenzione per gli immobili posseduti dallo Stato, nonché per quelli posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dai comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali, ai sensi dell'articolo 9, comma 8, del Decreto Legislativo n. 23 del 2011, nonché ulteriori fattispecie in cui risulta esclusa l'applicazione del tributo in ragione dell'attività per il cui svolgimento l'immobile viene utilizzato²⁵². Per gli enti pubblici possono, inoltre, trovare applicazione quelle disposizioni che, con valenza generale, prevedono una riduzione d'imposta in determinate fattispecie²⁵³.

I soggetti passivi sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IMU entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui è sorto il presupposto impositivo e degli anni successivi, fatte salve eventuali modifiche, medio tempore intervenute, dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. A tal proposito, si rileva che per gli enti non commerciali, tra cui vanno annoverati, di regola, anche gli enti pubblici, è previsto l'obbligo di presentare la dichiarazione esclusivamente in via telematica²⁵⁴, secondo modalità definite con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Il versamento dell'imposta de qua da parte degli enti non commerciali – per i quali è previsto l'obbligo di utilizzare il modello F24 ovvero, qualora ricorrano i presupposti, il modello F24EP – va effettuato in tre rate, di cui le prime due, di importo pari ciascuna al 50% dell'imposta complessivamente corrisposta per l'anno precedente, devono essere versate, rispettivamente, entro il 16 giugno e il 16 dicembre dello stesso anno cui il pagamento si riferisce, mentre l'ultima, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento, secondo quanto sancito dall'articolo 1, comma 721, della Legge n. 147 del 2013.

Particolare rilievo per gli enti pubblici che svolgono anche attività commerciale soggetta ad imposizione IRES assume l'articolo 14, comma 1, del Decreto Legislativo n. 23 del 2011, che prevede la deducibilità dell'IMU ai fini della determinazione del reddito d'impresa nella misura del 20%, ferma restando l'indeducibilità ai fini IRAP.

²⁵² Tra le attività il cui svolgimento rende l'immobile esente dall'imposta rientrano: le attività assistenziali; le attività previdenziali; le attività sanitarie; le attività didattiche; le attività ricettive; le attività culturali; le attività ricreative; le attività sportive; le attività di religione e culto, come illustrato nella Circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF, che, sebbene riguardante l'ICI, contiene alcune utili considerazioni da ritenere valide anche per l'applicazione dell'IMU.

²⁵³ In particolare, la normativa sull'IMU prevede che la base imponibile è ridotta del 50% nel caso sia di fabbricati di interesse storico o artistico, riconosciuti tali ai sensi della normativa di settore (articolo 10 del Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42) sia di fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno in cui sussistono tali condizioni, ferma restando la necessità che l'inagibilità o l'inabitabilità venga debitamente accertata dall'ufficio tecnico comunale con perizia a carico del soggetto proprietario, che allega idonea documentazione alla dichiarazione, oppure, in alternativa, il contribuente ha facoltà di presentare una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

²⁵⁴ Si rileva che per gli enti non commerciali sussiste l'obbligo di dichiarare non soltanto gli immobili oggetto di imposizione, ma anche gli immobili esenti e quelli parzialmente esenti. Ne deriva, pertanto, che la dichiarazione diventa funzionale per rendere fruibile la richiamata esenzione, laddove applicabile.

6.6 - Sostituto d'imposta

Il soggetto passivo d'imposta è da individuare, in linea generale, in colui che è sottoposto alla potestà tributaria della pubblica amministrazione e che, quindi, è tenuto al pagamento del tributo.

Tuttavia, stante la riserva di legge operante in materia tributaria ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione, non sempre il soggetto tenuto a versare materialmente l'imposta è di agevole identificazione in quanto, a fronte dell'unicità del soggetto attivo (amministrazione finanziaria), il legislatore, in determinati casi e in presenza di ben definiti presupposti, individua, accanto al soggetto obbligato in via principale, alcuni soggetti tenuti ad adempiere alla obbligazione tributaria in via sostitutiva. La ratio è da individuare nella necessità di facilitare o garantire il prelievo fiscale, assoggettando all'imposizione tributaria, in tutto o in parte, altri soggetti – che non sempre sono parti essenziali del rapporto obbligatorio – in sostituzione a quello originario (sostituto a titolo d'imposta o a titolo d'acconto).

Il sostituto d'imposta è quel soggetto, estraneo al fatto indice di capacità contributiva che costituisce il presupposto d'imposta e diverso dal debitore principale del rapporto, in capo al quale il legislatore, ai sensi dell'articolo 64, commi 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, individua l'obbligazione tributaria in virtù della ricorrenza di una situazione debitoria tra sostituto e sostituito.

In tal caso, il principio generale della capacità contributiva, intorno al quale ruota, nel sistema fiscale italiano, la soggezione all'imposizione tributaria, viene soddisfatto dalla previsione legislativa del diritto di rivalsa, il cui esercizio è obbligatorio per il soggetto tenuto ex lege ad adempiere in via sostitutiva.

Con particolare riguardo alla figura del sostituto d'imposta, l'individuazione da parte del legislatore di un altro soggetto, diverso e ulteriore rispetto a quello obbligato in via principale, tenuto al pagamento del tributo, a prescindere dalla sua relazione con i presupposti del pagamento stesso, trova la sua ratio nella sussistenza di un rapporto obbligatorio intercorrente tra il sostituto e il sostituito, in forza del quale il primo è debitore del secondo. Ciò posto, proprio in ragione di tale rapporto – al fine di far ricadere l'onere fiscale sul soggetto che ha effettivamente realizzato il presupposto d'imposta, in ossequio al principio della capacità contributiva – il legislatore sancisce l'obbligatorietà della rivalsa tramite il meccanismo della ritenuta alla fonte, ossia con la decurtazione in via diretta della somma corrisposta al sostituito.

La ratio sottesa alla figura del sostituto d'imposta è da individuare nella necessità per il legislatore sia di rendere più agevole il prelievo tributario da parte dell'erario – soprattutto in tutti i casi in cui i soggetti passivi sostituiti sono numerosi – sia di rendere l'esazione più sicura, non avendo, di regola, il sostituto, chiamato a versare materialmente il tributo, interesse economico all'evasione, a differenza del sostituito.

È opportuno, in ogni caso, considerare che gli adempimenti – in parte previsti dalle disposizioni recate dal Titolo III (avente ad oggetto le "ritenute alla fonte") del D.P.R. n. 600 del 1973 – che la legislazione tributaria pone in capo al sostituto non si esauriscono con la materiale trattenuta di una parte delle somme che devono essere corrisposte al sostituito (la c.d. ritenuta), ma riguardano anche il versamento, la rivalsa e la dichiarazione.

La ritenuta, ossia la somma che il sostituto deve versare in luogo del sostituito, può essere effettuata a titolo di acconto – in tale ipotesi, il sostituto anticipa all'erario parte del tributo dovuto in sede di dichiarazione dei redditi – ovvero a titolo di imposta – nel qual

caso l'ammontare trattenuto coincide con l'imposta dovuta e l'obbligazione tributaria viene, dunque, definitivamente estinta.

Le principali ipotesi in cui l'ente è tenuto ad effettuare le ritenute alla fonte a titolo di acconto sono previste dal Titolo III del D.P.R. n. 600 del 1973 e, specificatamente, disciplinate dagli articoli 23 (riguardante le somme e i valori erogati a titolo di reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51 del TUIR), 24 (in merito all'erogazione di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex articolo 50, comma 1, del TUIR) e 25 (che prevede la corresponsione a soggetti residenti nel territorio dello Stato di compensi, comunque denominati, anche sotto forma di partecipazioni agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente).

Per quanto attiene ai versamenti delle ritenute operate – salvo quanto si dirà, poi, nel paragrafo “I versamenti dei tributi e delle ritenute alla fonte” – è opportuno precisare i principali adempimenti cui deve assolvere il sostituto, tra cui:

- il versamento, di regola, entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento della somma cui la ritenuta inerisce;
- nel caso di redditi di lavoro dipendente e assimilati, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio (c.d. “conguaglio di fine anno”) tra le ritenute operate sugli emolumenti (comprese le mensilità aggiuntive) e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti stessi, tenendo conto delle detrazioni eventualmente spettanti ai sensi dell'articolo 23, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973;
- la consegna al contribuente, in relazione alle ritenute effettuate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, entro il mese di febbraio di ciascun anno – ovvero entro 12 giorni dalla richiesta, in caso di interruzione del rapporto di lavoro – della certificazione unica, diretta ad attestare le somme erogate e le relative ritenute effettuate e versate all'erario.

Alla luce di quanto sopra esposto, rientra, pertanto, nell'ambito dell'attività del revisore la verifica del corretto assolvimento, da parte dell'ente, degli obblighi di legge previsti per il sostituto d'imposta.

CAPITOLO 7 - Aspetti inerenti alla gestione del personale

7.1 - Introduzione

La materia del personale è una delle principali aree di controllo da parte dei collegi dei revisori dei conti e dei collegi sindacali degli enti pubblici (d'ora in avanti: Collegio dei revisori).

La gestione del personale va analizzata sia nell'ottica della spesa complessiva ai fini degli equilibri di bilancio, sia in termini di rispetto delle norme di settore e dei limiti di finanza pubblica che interessano direttamente questa gestione.

Questo lavoro non potrà affrontare la parte riguardante l'analisi di bilancio ed al relativo impatto della spesa di personale sui relativi equilibri, dato che è un argomento troppo inerente alla tipologie del singolo ente ed allo specifico contesto economico finanziario, per poter essere oggetto di una specifica trattazione all'interno di un vademecum. Si segnala soltanto che, in tutti i comparti della PA, l'aggregato della spesa di personale rappresenta una delle variabili principali da tenere sotto controllo al fine di garantire uno stabile equilibrio di bilancio, che garantisca la sostenibilità di lungo periodo delle finanze dell'ente e del sistema delle PA nel loro complesso.

Per quanto concerne, invece, il rispetto delle regole che disciplinano vari aspetti della gestione del personale, va segnalato come, in questa sede, non potranno essere analizzati i regimi propri dei singoli comparti della pubblica amministrazione. Le relative specificità, impediscono una trattazione puntuale dei singoli ordinamenti del personale, che debbono necessariamente essere affrontati in report settoriali.

Quello che si può fare, invece, è puntualizzare, in relazione al ruolo del Collegio dei revisori, quali siano gli aspetti da verificare certamente presenti in tutte le pubbliche amministrazioni e i metodi di approccio alle materie, anch'essi aventi sicuramente un carattere trasversale.

Si cercherà, pertanto, di fornire ai lettori una panoramica generale degli argomenti che dovranno essere esaminati nell'ambito dell'attività di revisione, unitamente a una serie di riflessioni tratte dalla prassi, oltre che dalla normativa, che possano essere d'aiuto per avere un quadro concettuale sufficientemente chiaro per un efficace approccio all'attività di controllo nella materia del personale

7.2 - La verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica

7.2.1 - I limiti finanziari

Compito del Collegio dei revisori di qualsiasi PA è verificare, in fase di programmazione, di gestione e di rendicontazione, il rispetto dei vincoli di finanza pubblica in materia di spesa di personale specificamente individuati per ogni comparto della PA dalla legislazione statale. Ogni PA, difatti, deve concorrere al raggiungimento dei

saldi finanziari individuati nella manovra di bilancio nazionale, necessari al conseguimento dei livelli d'indebitamento previsti in sede europea.

Per questo motivo, il Collegio dei revisori deve verificare in modo puntuale che gli strumenti di programmazione siano conformi, nelle loro previsioni, ai limiti imposti alle dinamiche della spesa di personale dalle manovre di finanza pubblica, di solito contenute nella legge di stabilità, ora legge di bilancio.

È necessario verificare che il bilancio di previsione, risulti coerente, quanto alle spese di personale, con la disciplina e i vincoli indicati a livello nazionale.

Questa disciplina è, in genere, cogente, poiché espressione di principi di coordinamento della finanza pubblica che si applicano, proprio per questo motivo, direttamente alla quasi totalità delle pubbliche amministrazioni, salvo qualche eccezione riferita agli enti dotati di autonomia costituzionalmente riconosciuta, in relazione ai quali, di solito, se ne ha un'applicazione indiretta o mediata da discipline interne.

La stessa attività di controllo circa il rispetto dei limiti in materia di spesa di personale deve esplicarsi nell'ambito delle variazioni di bilancio in corso d'esercizio e nella fase di rendicontazione finale.

Il controllo, inoltre, deve riguardare anche la fase gestionale relativamente alla verifica che le scelte operate dai responsabili degli enti non determinino uno sfioramento, nel corso della gestione, dei limiti previsti per l'aggregato spesa di personale correttamente quantificato.

Si deve tenere presente, nell'ottica del controllo, che spesso l'aggregato spesa di personale, individuato ai fini dei limiti di finanza pubblica, non coincide con la spesa di personale come codificata a livello di bilancio. Questa grandezza di bilancio, difatti, è definibile, con qualche approssimazione, come il costo delle prestazioni dei dipendenti assunti con contratto di lavoro subordinato.

I limiti di finanza pubblica, invece, nella maggior parte dei casi hanno come parametro un aggregato più ampio, che include, oltre alla spesa per il lavoro subordinato, anche le consulenze, le collaborazioni coordinate e continuative, il lavoro interinale e le forme di tassazione e contribuzione legate al lavoro stesso, quale l'Irap e gli oneri previdenziali.

L'archetipo di questa normativa, di cui sono destinatari regioni ed enti locali, è l'articolo 1, commi 557 e ss., della Legge 296 del 2006 (Legge Finanziaria 2007) che prevede che "ai fini del concorso delle autonomie regionali e locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale...".

Il successivo comma 557-*bis* sul punto dispone che "Ai fini dell'applicazione del comma 557, costituiscono spese di personale anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente".

A partire dal 2014 la riduzione va calcolata in riferimento al valore medio del triennio precedente (c. 554-*quater*) e non rispetto al valore dell'esercizio precedente.

Sul punto si richiamano le Circolari RGS n. 9 del 17 febbraio 2006 e, da ultimo, la n. 5 del 10 giugno 2016. Inoltre si segnalano le delibere della Corte dei conti – Sezioni autonomie, nn. 2, 3 del 2010, n. 27 del 2011, nn. 21, 25 e 27 del 2014.

Per le amministrazioni del settore sanitario, sempre a mo' d'esempio, si richiama l'articolo 2, comma 71 e smi, della Legge n. 191 del 2009 (legge di stabilità 2010), che prevede, sino al 2020, che gli enti del Servizio sanitario nazionale concorrano alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica adottando le misure necessarie a garantire che le spese del personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'imposta regionale sulle attività produttive, non superino il corrispondente ammontare dell'anno 2004 diminuito dell'1,4 per cento.

A tale fine si considerano, in modo analogo a quanto riportato nel citato articolo 1, comma 557 e ss. della Legge 296 del 2006, anche le spese per il personale con rapporto di lavoro a tempo determinato, con contratto di collaborazione coordinata e continuativa, o che presta servizio con altre forme di rapporto di lavoro flessibile o con convenzioni.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni in oggetto, le spese per il personale sono considerate al netto: a) per l'anno 2004, delle spese per arretrati relativi ad anni precedenti per rinnovo dei contratti collettivi nazionali di lavoro; b) per ciascuno degli anni 2010, 2011 e 2012, delle spese derivanti dai rinnovi dei contratti collettivi nazionali di lavoro intervenuti successivamente all'anno 2004. Sono comunque fatte salve, e devono essere escluse sia per l'anno 2004 sia per ciascuno degli anni 2010, 2011 e 2012, le spese di personale totalmente a carico di finanziamenti comunitari o privati, nonché le spese relative alle assunzioni a tempo determinato e ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa per l'attuazione di progetti di ricerca finanziati ai sensi dell'articolo 12-*bis* del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni.

Altri vincoli specifici da esaminare in materia di personale sono quelli previsti in modo puntuale per specifiche categorie di aggregati.

Si possono richiamare, in questa sede, le due fattispecie più importanti, vale a dire, i costi della contrattazione integrativa e quelle inerenti al personale a tempo determinato.

In materia di contrattazione integrativa bisogna fare riferimento, in primis, al non più vigente articolo 9, comma 2-*bis*, del Decreto Legge n. 78 del 2010, concernente la previsione di un limite alle risorse complessivamente destinabili al trattamento accessorio del personale.

Va evidenziato che la norma andava applicata a tutte le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, ma, nel caso di unità locali di pubbliche amministrazioni centrali, queste ultime potrebbero aver operato direttamente in sede centrale la riduzione prevista dalla norma.

Inizialmente, l'articolo 9, comma 2-*bis*, del Decreto Legge n. 78 del 2010 doveva essere applicabile per il periodo 2011-2013. Successivamente, l'articolo 1, comma 456, della Legge n. 147 del 2013 (Legge di stabilità 2014) ha previsto l'estensione dell'applicazione anche per l'anno 2014, disponendo, dal 2015 un effetto riduttivo "a regime" delle risorse destinate al trattamento accessorio del personale, con una decurtazione di un importo pari alle riduzioni operate per effetto dell'articolo 9 comma 2-*bis*.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 236, della Legge n. 208 del 2015 ha previsto un limite all'incremento delle risorse destinate al trattamento accessorio sostanzialmente

identico a quello del citato articolo 9, comma 2-*bis*, del Decreto Legge n. 78 del 2010, come verrà meglio evidenziato in seguito.

Per quanto concerne il ricorso al lavoro a tempo determinato, va richiamato l'articolo 9 comma 28 sempre del Decreto Legge 78 del 2010 che prevede che, a decorrere dall'anno 2011, le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, le agenzie, incluse le Agenzie fiscali di cui agli articoli 62, 63 e 64 del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni, gli enti pubblici non economici, le università e gli enti pubblici di cui all'articolo 70, comma 4, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni e integrazioni, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura fermo quanto previsto dagli articoli 7, comma 6, e 36 del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, possono avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite del 50 per cento della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 1, comma 188, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266 che prevede, per gli enti e le istituzioni pubbliche di ricerca, l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Agenzia nazionale per i servizi sanitari regionali (AGE.NA.S), l'Agenzia italiana del farmaco (AIFA), l'Agenzia per l'Italia Digitale (AgID), nonché per le università e le scuole superiori ad ordinamento speciale e per gli istituti zooprofilattici sperimentali, l'esclusione dal limite di spesa delle assunzioni a tempo determinato e dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa attivati per l'attuazione di progetti di ricerca i cui oneri non risultino a carico del bilancio ordinario.

Per gli enti di ricerca resta fermo, altresì, quanto previsto dal comma 187 dell'articolo 1 della medesima Legge n. 266 del 2005, come modificato dall'articolo 3, comma 80, della Legge n. 244 del 2007 che prevede, a decorrere dall'anno 2008, un limite all'utilizzo di contratti a tempo determinato, con convenzioni o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, con oneri a carico del bilancio ordinario, ridotto al 35 per cento della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2003.

Per le medesime amministrazioni la spesa per personale relativa a contratti di formazione lavoro, ad altri rapporti formativi, alla somministrazione di lavoro, nonché al lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, lettera d) del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni ed integrazioni, non può essere superiore al 50 per cento di quella sostenuta per le rispettive finalità nell'anno 2009.

Le disposizioni richiamate costituiscono principi generali ai fini del coordinamento della finanza pubblica ai quali si debbono adeguare le regioni, le province autonome, gli enti locali e gli enti del Servizio sanitario nazionale.

Sul punto, inoltre, si fa presente che l'articolo 14, comma 2 del Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, è ulteriormente intervenuto in materia di contenimento della spesa in materia di contratti di collaborazione coordinata e continuativa prevedendo che "[...] 2. Ferme restando le disposizioni di cui ai commi da 6 a 6-quater dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e i limiti previsti dall'articolo 9, comma 28, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 e successive modificazioni, le amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con esclusione delle Università, degli istituti di formazione, degli enti di ricerca e degli enti del servizio sanitario nazionale, a decorrere dall'anno 2014, non possono stipulare contratti di collaborazione coordinata e continuativa quando la spesa complessiva per tali

contratti è superiore rispetto alla spesa del personale dell'amministrazione che conferisce l'incarico come risultante dal conto annuale del 2012, al 4,5% per le amministrazioni con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro, e all'1,1% per le amministrazioni con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro”.

Si evidenzia, inoltre, che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 43 del 2016, ha limitato la durata applicativa della citata disposizione al solo triennio 2014-2016.

7.2.2 - I limiti alle assunzioni ed i processi di esternalizzazione

Al controllo in tema di limiti finanziari, il Collegio dei revisori deve affiancare la verifica in materia di corretto esercizio da parte delle PA delle facoltà assunzionali che l'ordinamento riserva loro, anche al fine di contenere le dinamiche della spesa di personale.

In primo luogo, il Collegio dei revisori deve verificare il rispetto delle disposizioni previste dall'articolo 6, commi 3 ss., del Decreto Legislativo 165 del 2001, che prevedono una programmazione dei fabbisogni.

La norma prevede la periodica ridefinizione degli uffici e delle dotazioni organica almeno a scadenza triennale, nonché ove risulti necessario a seguito di riordino, fusione, trasformazione o trasferimento di funzioni. Ogni amministrazione deve procedere adottando gli atti previsti dal proprio ordinamento.

In materia di programmazione triennale del fabbisogno di personale, l'articolo 39 della Legge 449 del 1997, e successive modificazioni ed integrazioni, prevede che al fine di assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzare le risorse per il migliore funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie e di bilancio, gli organi di vertice delle amministrazioni pubbliche sono tenuti alla programmazione triennale del fabbisogno di personale.

Il revisore deve accertare che la programmazione dei fabbisogni sia coerente con i limiti alle assunzioni imposti a ciascuna amministrazione dalle manovre di finanza pubblica.

Allo stesso tempo, il Collegio dei revisori deve verificare, sempre ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 6 del Decreto Legislativo 165 del 2001, che le amministrazioni effettuino annualmente ai fini delle mobilità, la rilevazione delle eccedenze di personale su base territoriale per categoria o area, qualifica e profilo professionale.

L'articolo 16 della Legge n. 183 del 2011 ha qualificato l'istituto della verifica delle eccedenze e del personale sovranumerario come condizione preliminare imprescindibile al fine di poter legittimamente programmare assunzioni.

L'articolo 33 del Decreto Legislativo 165 del 2001, nella versione novellata, ha previsto che “Le pubbliche amministrazioni che hanno situazioni di soprannumero o rilevinano comunque eccedenze di personale, in relazione alle esigenze funzionali o alla situazione finanziaria, anche in sede di ricognizione annuale prevista dall'articolo 6, comma 1, terzo e quarto periodo, sono tenute ad osservare le procedure previste dal presente articolo dandone immediata comunicazione al Dipartimento della funzione pubblica. Le amministrazioni pubbliche che non adempiono alla ricognizione annuale di cui al comma 1 non possono effettuare assunzioni o instaurare rapporti di lavoro con qualunque tipologia di contratto pena la nullità degli atti posti in essere. La mancata attivazione delle procedure di cui al presente articolo da parte del dirigente responsabile è valutabile ai fini della responsabilità disciplinare [...]”.

Ulteriori obblighi in capo ai revisori sono previsti dall'articolo 6-*bis* sempre del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 in materia di misure in materia di organizzazione e razionalizzazione della spesa per il funzionamento delle pubbliche amministrazioni.

La norma prevede che le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, dello stesso Decreto Legislativo n. 165 del 2001, nonché' gli enti finanziati direttamente o indirettamente a carico del bilancio dello Stato sono autorizzati, nel rispetto dei principi di concorrenza e di trasparenza, ad acquistare sul mercato i servizi, originariamente prodotti al proprio interno, a condizione di ottenere conseguenti economie di gestione e di adottare le necessarie misure in materia di personale e di dotazione organica.

Relativamente alla spesa per il personale e alle dotazioni organiche, le amministrazioni interessate dai processi di esternalizzazione debbono provvedere al congelamento dei posti e alla temporanea riduzione dei fondi della contrattazione, fermi restando i conseguenti processi di riduzione e di rideterminazione delle dotazioni organiche ed i relativi processi di riallocazione e di mobilità del personale.

I Collegi dei revisori dei conti e gli organi di controllo interno delle amministrazioni che attivano i descritti processi, sono tenuti a vigilare sull'applicazione delle normative, dando evidenza, nei propri verbali, dei risparmi derivanti dall'adozione dei provvedimenti in materia di organizzazione e di personale, anche ai fini della valutazione del personale con incarico dirigenziale di cui all'articolo 5 del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 286.

Per quanto concerne l'esercizio delle facoltà di assumere in senso stretto, il Collegio dei revisori deve verificare, oltre che in fase di programmazione, anche in quella di gestione il rispetto da parte dell'Amministrazione degli spazi assunzionali ad essa riservati dalle manovre di finanza pubblica.

Ogni comparto ha e avrà sempre dei propri specifici vincoli, diversi da quelli degli altri settori. Non è possibile in questa sede elencarli in modo analitico.

In questa sede a mo' d'esempio si riporteranno alcune discipline di settore, ovvero quelle delle amministrazioni statali e degli enti pubblici non economici, dell'università e delle camere di commercio.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 227, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), le amministrazioni di cui all'articolo 3, commi 1 e 2, del Decreto Legge 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 2014, n. 114 (cioè le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, le agenzie e gli enti pubblici non economici ivi compresi quelli di cui all'articolo 70, comma 4, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165), possono procedere, per gli anni 2016, 2017 e 2018, ad assunzioni di personale a tempo indeterminato di qualifica non dirigenziale nel limite di un contingente di personale corrispondente, per ciascuno dei predetti anni, ad una spesa pari al 25 per cento di quella relativa al medesimo personale cessato nell'anno precedente.

Per il personale delle qualifiche dirigenziali, al netto delle posizioni rese indisponibili ai sensi del comma 219 del suddetto articolo 1, è assicurato nell'anno 2016 il turn over nei limiti delle capacità assunzionali. Resta escluso dalle disposizioni di cui al presente comma il personale di cui all'articolo 3 del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165 (ossia quello in regime di diritto pubblico).

Ai Corpi di polizia, al Corpo nazionale dei vigili del fuoco, al comparto della scuola e alle università si applica la normativa di settore.

Le assunzioni in oggetto sono autorizzate con il decreto e le procedure di cui all'articolo 35, comma 4, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, previa richiesta

delle amministrazioni interessate, predisposta sulla base della programmazione del fabbisogno, corredata da analitica dimostrazione delle cessazioni avvenute nell'anno precedente e delle conseguenti economie e dall'individuazione delle unità da assumere e dei correlati oneri. A decorrere dall'anno 2014 è consentito il cumulo delle risorse destinate alle assunzioni per un arco temporale non superiore a tre anni, nel rispetto della programmazione del fabbisogno e di quella finanziaria e contabile.

Sempre a titolo di esempio, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 66, comma 13 *bis*, del Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, s.m.i, per l'anno 2016 il sistema delle università statali può procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato e di ricercatori a tempo determinato nel limite di un contingente corrispondente ad una spesa pari al 60% di quella relativa al corrispondente personale. La predetta facoltà è fissata nella misura dell'80 per cento per l'anno 2017 e del 100 per cento a decorrere dall'anno 2018.

Per l'anno 2015, le università che rispettano la condizione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera c), del Decreto Legislativo 29 marzo 2012, n. 49, e delle successive norme di attuazione del comma 6 del medesimo articolo 7 (le università cosiddette virtuose che presentano un indicatore delle spese di personale inferiore all'80 per cento) possono procedere, in aggiunta alle facoltà di cui al secondo periodo del citato articolo 66, comma 13 *bis* del Decreto Legge n. 112 del 2008, all'assunzione di ricercatori di cui all'articolo 24, comma 3, lettere a) e b), della Legge 30 dicembre 2010, n. 240, anche utilizzando le cessazioni avvenute nell'anno precedente riferite ai ricercatori di cui al predetto articolo 24, comma 3, lettera a), già assunti a valere sulle facoltà assunzionali previste dal presente comma.

A decorrere dall'anno 2016, alle sole università che si trovano nella condizione di cui al periodo precedente, è consentito procedere alle assunzioni di ricercatori di cui all'articolo 24, comma 3, lettera a), della Legge 30 dicembre 2010, n. 240, senza che a queste siano applicate le limitazioni da turn-over.

Resta fermo quanto disposto dal Decreto Legislativo 29 marzo 2012, n. 49, e dal Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 31 dicembre 2014, come modificato ai sensi dell'articolo 1, comma 303, lett. c) della Legge n. 232 del 2016, con riferimento alle facoltà assunzionali del personale a tempo indeterminato e dei ricercatori a tempo determinato di cui all'articolo 24, comma 3, lettera b), della Legge n. 240 del 2010 (ricercatori con contratti di durata triennale che, se in possesso di abilitazione scientifica nazionale, possono essere successivamente inquadrati come Professori di II fascia) cui continuano ad applicarsi le limitazioni da turn-over previste dalla legislazione vigente.

In deroga alle disposizioni di cui alla lettera c) del comma 2, dell'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 49 del 2012, per la sola programmazione delle annualità 2015, 2016 e 2017, fermi restando i limiti di cui all'articolo 7, comma 1, del medesimo Decreto Legislativo n. 49 del 2012, il numero dei ricercatori reclutati ai sensi dell'articolo 24, comma 3, lettera b) della Legge 30 dicembre 2010, n. 240, non può essere inferiore alla metà di quello dei professori di prima fascia reclutati nel medesimo periodo, nei limiti delle risorse disponibili.

Ex articolo 1, comma 349, Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), è stata estesa alle università le previsioni di cui all'articolo 3, comma 3, del Decreto Legge n. 90 del 2014, in materia di cumulo delle risorse destinate alle assunzioni per un arco temporale non superiore a tre anni, nel rispetto della programmazione del fabbisogno e di quella finanziaria e contabile.

Per le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, il Decreto Legislativo 25 novembre 2016, n. 219 ha disposto il divieto di assunzione di nuovo personale o il conferimento di incarichi, a qualunque titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale, fino al completamento delle procedure di mobilità derivanti dal piano complessivo di razionalizzazione organizzativa delle camere di commercio. Analogamente e per le medesime finalità, è vietata l'assunzione di nuovo personale o il conferimento di incarichi, a qualunque titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale, da parte di unioni regionali e aziende speciali fino al 31 dicembre 2020, fatta eccezione per la ricollocazione all'interno delle unioni regionali o delle aziende speciali del relativo personale eccedente.

Lo stesso tipo di controllo deve essere svolto per quanto concerne l'esercizio delle possibilità di assunzione relative al tempo determinato o con contratti flessibili, ove previste dalle manovre di finanza pubblica.

Sempre a mo' d'esempio, si ricorda che l'articolo 9, comma 28, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 e successive modificazioni, dispone che a decorrere dall'anno 2011, le amministrazioni dello Stato, anche ad ordinamento autonomo, le agenzie, incluse le Agenzie fiscali di cui agli articoli 62, 63 e 64 del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni, gli enti pubblici non economici, le università e gli enti pubblici di cui all'articolo 70, comma 4, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni e integrazioni, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura fermo quanto previsto dagli articoli 7, comma 6, e 36 del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, possono avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, nel limite del 50 per cento della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Per le medesime amministrazioni la spesa per personale relativa a contratti di formazione-lavoro, ad altri rapporti formativi, alla somministrazione di lavoro, nonché al lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, lettera d) del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276, e successive modificazioni ed integrazioni, non può essere superiore al 50 per cento di quella sostenuta per le rispettive finalità nell'anno 2009.

I limiti sopra indicati non si applicano, anche con riferimento ai lavori socialmente utili, ai lavori di pubblica utilità e ai cantieri di lavoro, nel caso in cui il costo del personale sia coperto da finanziamenti specifici aggiuntivi o da fondi dell'Unione europea; nell'ipotesi di cofinanziamento, i limiti medesimi non si applicano con riferimento alla sola quota finanziata da altri soggetti.

Queste disposizioni costituiscono principi generali ai fini del coordinamento della finanza pubblica ai quali si adeguano le regioni, le province autonome, gli enti locali e gli enti del Servizio sanitario nazionale.

Per gli enti locali in sperimentazione di cui all'articolo 36 del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per l'anno 2014, il limite di cui ai precedenti periodi è fissato al 60 per cento della spesa sostenuta nel 2009.

A decorrere dal 2013 gli enti locali possono superare il predetto limite per le assunzioni strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni di polizia locale, di istruzione pubblica e del settore sociale nonché per le spese sostenute per lo svolgimento di attività sociali mediante forme di lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276. Le limitazioni previste dal presente comma non si applicano agli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione delle spese di personale di cui ai commi 557 e 562 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente. Resta

fermo che comunque la spesa complessiva non può essere superiore alla spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. Per il comparto scuola e per quello delle istituzioni di alta formazione e specializzazione artistica e musicale trovano applicazione le specifiche disposizioni di settore. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 1, comma 188, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266. Per gli enti di ricerca resta fermo, altresì, quanto previsto dal comma 187 dell'articolo 1 della medesima Legge n. 266 del 2005, e successive modificazioni.

Per le amministrazioni che nell'anno 2009 non hanno sostenuto spese per le finalità previste ai sensi del presente comma, il limite di cui al primo periodo è computato con riferimento alla media sostenuta per le stesse finalità nel triennio 2007-2009.

La norma prevede che il mancato rispetto dei limiti sopra indicati costituisca illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

7.3 - I controlli sulla contrattazione integrativa

I controlli sulla contrattazione integrativa rappresentano un altro campo nel quale il Collegio dei revisori è chiamato ad intervenire in modo obbligatorio.

L'articolo 40, comma 3*bis* e ss., del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 prevede che:

“3bis. Le pubbliche amministrazioni attivano autonomi livelli di contrattazione collettiva integrativa, nel rispetto dell'articolo 7, comma 5, e dei vincoli di bilancio risultanti dagli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione. La contrattazione collettiva integrativa assicura adeguati livelli di efficienza e produttività dei servizi pubblici, incentivando l'impegno e la qualità della performance ai sensi dell'articolo 45, comma 3. A tale fine destina al trattamento economico accessorio collegato alla performance individuale una quota prevalente del trattamento accessorio complessivo comunque denominato Essa si svolge sulle materie, con i vincoli e nei limiti stabiliti dai contratti collettivi nazionali, tra i soggetti e con le procedure negoziali che questi ultimi prevedono; essa può avere ambito territoriale e riguardare più amministrazioni. I contratti collettivi nazionali definiscono il termine delle sessioni negoziali in sede decentrata. Alla scadenza del termine le parti riassumono le rispettive prerogative e libertà di iniziativa e decisione.

3-ter. Al fine di assicurare la continuità e il migliore svolgimento della funzione pubblica, qualora non si raggiunga l'accordo per la stipulazione di un contratto collettivo integrativo, l'amministrazione interessata può provvedere, in via provvisoria, sulle materie oggetto del mancato accordo, fino alla successiva sottoscrizione. Agli atti adottati unilateralmente si applicano le procedure di controllo di compatibilità economico-finanziaria previste dall'articolo 40-*bis*.

[...] *3-quinquies.* La contrattazione collettiva nazionale dispone, per le amministrazioni di cui al comma 3 dell'articolo 41, le modalità di utilizzo delle risorse indicate all'articolo 45, comma 3-*bis*, individuando i criteri e i limiti finanziari entro i quali si deve svolgere la contrattazione integrativa. Le regioni, per quanto concerne le proprie amministrazioni, e gli enti locali possono destinare risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa nei limiti stabiliti dalla contrattazione nazionale e nei limiti dei parametri di virtuosità fissati per la spesa di personale dalle vigenti disposizioni, in ogni caso nel rispetto dei vincoli di bilancio e del patto di stabilità e di analoghi strumenti del contenimento della spesa. Lo stanziamento delle risorse aggiuntive per la contrattazione integrativa è correlato all'affettivo rispetto dei principi in materia di misurazione, valutazione e trasparenza della

performance e in materia di merito e premi applicabili alle regioni e agli enti locali secondo quanto previsto dagli articoli 16 e 31 del decreto legislativo di attuazione della Legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni. Le pubbliche amministrazioni non possono in ogni caso sottoscrivere in sede decentrata contratti collettivi integrativi in contrasto con i vincoli e con i limiti risultanti dai contratti collettivi nazionali o che disciplinano materie non espressamente delegate a tale livello negoziale ovvero che comportano oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione. Nei casi di violazione dei vincoli e dei limiti di competenza imposti dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono sostituite ai sensi degli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del codice civile. In caso di accertato superamento di vincoli finanziari da parte delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, del Dipartimento della funzione pubblica o del Ministero dell'economia e delle finanze è fatto altresì obbligo di recupero nell'ambito della sessione negoziale successiva. Le disposizioni del presente comma trovano applicazione a decorrere dai contratti sottoscritti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo di attuazione della Legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.

3-*sexies*. A corredo di ogni contratto integrativo le pubbliche amministrazioni, redigono una relazione tecnico-finanziaria ed una relazione illustrativa, utilizzando gli schemi appositamente predisposti e resi disponibili tramite i rispettivi siti istituzionali dal Ministero dell'economia e delle finanze di intesa con il Dipartimento della funzione pubblica. Tali relazioni vengono certificate dagli organi di controllo di cui all'articolo 40-*bis*, comma 1.”.

L'articolo 40-*bis* sempre del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 dispone che “1. Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori è effettuato dal collegio dei revisori dei conti, dal collegio sindacale, dagli uffici centrali di bilancio o dagli analoghi organi previsti dai rispettivi ordinamenti. Qualora dai contratti integrativi derivino costi non compatibili con i rispettivi vincoli di bilancio delle amministrazioni, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, comma 3-*quinquies*, sesto periodo.

2. Per le amministrazioni statali, anche ad ordinamento autonomo, nonché per gli enti pubblici non economici e per gli enti e le istituzioni di ricerca con organico superiore a duecento unità, i contratti integrativi sottoscritti, corredati da una apposita relazione tecnico-finanziaria ed una relazione illustrativa certificate dai competenti organi di controllo previsti dal comma 1, sono trasmessi alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della funzione pubblica e al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, che, entro trenta giorni dalla data di ricevimento, ne accertano, congiuntamente, la compatibilità economico-finanziaria, ai sensi del presente articolo e dell'articolo 40, comma 3-*quinquies*. Decorso tale termine, che può essere sospeso in caso di richiesta di elementi istruttori, la delegazione di parte pubblica può procedere alla stipula del contratto integrativo. Nel caso in cui il riscontro abbia esito negativo, le parti riprendono le trattative.

3. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, inviano entro il 31 maggio di ogni anno, specifiche informazioni sui costi della contrattazione integrativa, certificate dagli organi di controllo interno, al Ministero dell'economia e delle finanze, che

predispone, allo scopo, uno specifico modello di rilevazione, d'intesa con la Corte dei conti e con la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della funzione pubblica. Tali informazioni sono volte ad accertare, oltre il rispetto dei vincoli finanziari in ordine sia alla consistenza delle risorse assegnate ai fondi per la contrattazione integrativa sia all'evoluzione della consistenza dei fondi e della spesa derivante dai contratti integrativi applicati, anche la concreta definizione ed applicazione di criteri improntati alla premialità, al riconoscimento del merito ed alla valorizzazione dell'impegno e della qualità della performance individuale, con riguardo ai diversi istituti finanziati dalla contrattazione integrativa, nonché a parametri di selettività, con particolare riferimento alle progressioni economiche. Le informazioni sono trasmesse alla Corte dei conti che, ferme restando le ipotesi di responsabilità eventualmente ravvisabili le utilizza, unitamente a quelle trasmesse ai sensi del Titolo V, anche ai fini del referto sul costo del lavoro.

5. Ai fini dell'articolo 46, comma 4, le pubbliche amministrazioni sono tenute a trasmettere all'ARAN, per via telematica, entro cinque giorni dalla sottoscrizione, il testo contrattuale con l'allegata relazione tecnico-finanziaria ed illustrativa e con l'indicazione delle modalità di copertura dei relativi oneri con riferimento agli strumenti annuali e pluriennali di bilancio. I predetti testi contrattuali sono altresì trasmessi al CNEL.

6. Il Dipartimento della funzione pubblica, il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato presso il Ministero dell'economia e delle finanze e la Corte dei conti possono avvalersi ai sensi dell'articolo 17, comma 14, della Legge 15 maggio 1997, n. 127, di personale in posizione di fuori ruolo o di comando per l'esercizio delle funzioni di controllo sulla contrattazione integrativa.

7. In caso di mancato adempimento delle prescrizioni del presente articolo, oltre alle sanzioni previste dall'articolo 60, comma 2, è fatto divieto alle amministrazioni di procedere a qualsiasi adeguamento delle risorse destinate alla contrattazione integrativa. Gli organi di controllo previsti dal comma 1 vigilano sulla corretta applicazione delle disposizioni del presente articolo”.

L'intervento dell'Organo di controllo in materia di contrattazione integrativa è previsto anche dai diversi contratti collettivi nazionali di lavoro dei vari comparti, che, in genere, prevedono che la certificazione avvenga sull'ipotesi di contratto e quindi dopo la sottoscrizione della preintesa, ma prima della sottoscrizione definitiva.

L'articolo 5 del CCNL relativo al personale del comparto università del 16 ottobre 2008, ad esempio, dispone che la contrattazione integrativa si svolga alle condizioni previste dagli artt. 40 e 40-*bis* del Decreto Legislativo n. 165 del 2001. La verifica sulla compatibilità dei costi della medesima si attua ai sensi dell'articolo 48, comma 6, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 (norma ora abrogata e sostituita dal nuovo articolo 40-*bis* sempre del Decreto Legislativo n. 165 del 2001). A tal fine l'ipotesi di contratto collettivo integrativo definito dalla delegazione trattante è inviata al collegio dei revisori dei conti ovvero, laddove tale organo non sia previsto, ai nuclei di valutazione o ai servizi di controllo interno entro 5 gg., corredata da apposita relazione illustrativa tecnico-finanziaria. Trascorsi 15 gg. senza rilievi, l'organo di governo dell'Amministrazione autorizza il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto. In caso di rilievi, la trattativa deve essere ripresa entro 15 giorni.

Nella sua funzione di controllo, il Collegio è tenuto a verificare:

- la corretta quantificazione del fondo per il trattamento accessorio (la costituzione del fondo, in genere, non è materia di contrattazione in senso tecnico, ma di atto unilaterale dell'amministrazione);

- la completa copertura in bilancio dei costi derivanti dalla contrattazione integrativa;
- la conformità dei contenuti delle clausole contrattuali con le disposizioni previste dai contratti collettivi nazionali e dalle leggi che sono intervenute in materia.

Ricordiamo che il rapporto fra livello decentrato e livello nazionale è di subordinazione dei contenuti del primo a quelli del secondo. Le pubbliche amministrazioni, come visto sopra, difatti, non possono sottoscrivere in sede decentrata contratti collettivi integrativi in contrasto con i vincoli e con i limiti risultanti dai contratti collettivi nazionali o che disciplinano materie non espressamente delegate al livello negoziale decentrato ovvero che comportano oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale delle PA. Nei casi di violazione dei vincoli e dei limiti di competenza imposti dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono sostituite ai sensi degli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del codice civile.

Questo principio di carattere legislativo è declinato anche a livello di disciplina contrattuale nazionale. Il CCNL del personale del comparto università del 16 ottobre 2008, ad esempio, all'articolo 4, comma 4, prevede a sua volta che i contratti collettivi integrativi non possono essere in contrasto con vincoli risultanti dai contratti collettivi nazionali e non possono comportare oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione. Le clausole difformi sono nulle e non possono essere applicate.

Le fonti di finanziamento dei fondi e le indennità (in senso lato) erogabili a livello decentrato, dunque, non possono essere in contrasto con quanto previsto a livello nazionale, essendoci fra i due un rapporto di tipicità. La sanzione è nullità delle clausole difformi.

Compito del Collegio dei revisori è effettuare il controllo su questi aspetti sopra elencati.

Il controllo del Collegio dei revisori non si deve fermare alla fase della sottoscrizione del contratto, ma deve esplicitarsi anche, con le dovute cautele e tenuto conto dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, durante la fase gestionale, cioè allorché le clausole contrattuali trovano concreta applicazione. Vanno eseguiti controlli circa le modalità applicative dei contratti, soprattutto relativamente alla correttezza delle indennità effettivamente erogate, dell'applicazione dei criteri di selettività nell'erogazione delle produttività, delle indennità di risultato delle posizioni organizzative e nell'attribuzione delle progressioni economiche orizzontali.

Il medesimo discorso può essere traslato per quanto concerne il trattamento accessorio della dirigenza.

Di particolare importanza è ricordare, infine che, ai sensi dell'articolo 1, commi 189 e ss, della Legge n. 266 del 2005, a decorrere dall'anno 2009, l'ammontare complessivo dei fondi per il finanziamento della contrattazione integrativa delle amministrazioni dello Stato, delle agenzie, incluse le Agenzie fiscali di cui agli articoli 62, 63 e 64 del Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni, degli enti pubblici non economici, inclusi gli enti di ricerca e quelli pubblici indicati all'articolo 70, comma 4, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e delle università, determinato ai sensi delle rispettive normative contrattuali, non può eccedere quello previsto per l'anno 2004 come certificato dagli organi di controllo di cui all'articolo 48, comma 6, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e, ove previsto, all'articolo 39, comma 3-ter, della Legge 27

dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni ridotto del 10 per cento ai sensi dell'articolo 67, comma 5, del Decreto Legge n. 112 del 2008, convertito dalla Legge n. 133 del 2008.

È fatto divieto di costituire i fondi in assenza di certificazione, da parte degli organi di controllo di cui al comma 189, della compatibilità economico-finanziaria dei fondi relativi al biennio precedente.

L'ammontare complessivo dei fondi può essere incrementato degli importi fissi previsti dai contratti collettivi nazionali, che non risultino già confluiti nei fondi dell'anno 2004.

A decorrere dal 1° gennaio 2006, al fine di uniformare i criteri di costituzione dei fondi, le eventuali risorse aggiuntive ad essi destinate devono coprire tutti gli oneri accessori, ivi compresi quelli a carico delle amministrazioni, anche se di pertinenza di altri capitoli di spesa.

Gli importi relativi alle spese per le progressioni all'interno di ciascuna area professionale o categoria continuano ad essere a carico dei pertinenti fondi e sono portati, in ragione d'anno, in detrazione dai fondi stessi per essere assegnati ai capitoli stipendiali fino alla data del passaggio di area o di categoria dei dipendenti che ne hanno usufruito, o di cessazione dal servizio a qualsiasi titolo avvenuta. A decorrere da tale data i predetti importi sono riassegnati, in base alla vigente normativa contrattuale, ai fondi medesimi.

A decorrere dal 1° gennaio 2006, le amministrazioni pubbliche, ai fini del finanziamento della contrattazione integrativa, tengono conto dei processi di rideterminazione delle dotazioni organiche e degli effetti delle limitazioni in materia di assunzioni di personale a tempo indeterminato.

I risparmi derivanti dall'applicazione dei commi da 189 a 197 costituiscono economie di bilancio per le amministrazioni dello Stato e concorrono, per gli enti diversi dalle amministrazioni statali, al miglioramento dei saldi di bilancio. Tali somme non possono essere utilizzate per incrementare i fondi negli anni successivi. Il collegio dei revisori di ciascuna amministrazione, o in sua assenza l'organo di controllo interno equivalente, vigila sulla corretta applicazione della normativa di cui ai commi da 189 a 197 anche ai fini di quanto previsto dall'articolo 40, comma 3, ultimo periodo, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, in ordine alla nullità ed inapplicabilità delle clausole contrattuali difformi.

Di fondamentale importanza per il lavoro di revisione è la Circolare n. 25 del 2012 emanata dalla Ragioneria Generale dello Stato, ai sensi dell'articolo 40 del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, d'intesa con il Dipartimento della Funzione Pubblica, che ha predisposto gli allegati "Schema standard di relazione tecnico finanziaria" e "Schema standard di relazione illustrativa".

Tali schemi fanno parte di un ampio disegno di trasparenza ed uniformazione degli atti della contrattazione integrativa voluto dal legislatore. Il titolo V del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 dispone la compilazione del Conto Annuale del personale da parte di ciascuna pubblica amministrazione comprensivo, ai sensi dell'articolo 40-*bis*, comma 3, di specifiche informazioni sulla contrattazione integrativa. Il comma 4 del medesimo articolo 40-*bis* dispone inoltre che le pubbliche amministrazioni debbono pubblicare in modo permanente sul proprio sito istituzionale tali informazioni. In tale contesto lo schema di relazione illustrativa e lo schema di relazione tecnico-finanziaria si collocano in modo organico, affinché la costituzione dei fondi, la relativa negoziazione in sede integrativa ed il processo di controllo siano anch'essi realizzati su basi uniformi e coerenti: nei confronti

del pubblico (attraverso la pubblicità sul proprio sito web), nei confronti dei propri organi di controllo (attraverso appunto la relazione illustrativa e la relazione tecnico-finanziaria basate su "schemi standard") ed, infine, nei confronti dei soggetti preposti al monitoraggio della contrattazione integrativa – Corte dei Conti, Funzione Pubblica, MEF (attraverso la rilevazione del Conto Annuale).

Gli schemi hanno natura obbligatoria nelle diverse sezioni in cui sono suddivisi. Poiché la materia risulta in evoluzione ad esempio in relazione agli interventi del legislatore legati alla crisi economico-finanziaria nazionale ed internazionale in atto – gli stessi saranno conseguentemente aggiornati. Nell'ambito dei medesimi siti istituzionali verranno inoltre rese disponibili note applicative volte a chiarire singoli aspetti ritenuti meritevoli di specifica attenzione.

La circolare, peraltro, in considerazione che la costituzione del Fondo per la contrattazione integrativa costituisce uno specifico atto dell'Amministrazione teso a quantificare l'ammontare esatto di ciascun Fondo in applicazione alla regole contrattuali e normative vigenti, raccomanda in particolare la adozione da parte dell'Amministrazione/Ente di un Atto di costituzione del Fondo per la contrattazione integrativa autonomamente certificato, quale premessa per l'avvio della contrattazione integrativa.

Il contenuto della circolare deve fungere da guida al revisore nell'attività di riscontro.

In materia di controlli sulla contrattazione integrativa, infine, si ricorda l'importanza del controllo sul rispetto della normativa vincolistica prevista dall' articolo 9 comma 2-*bis* del Decreto Legge n. 78 del 2010 e dal successivo articolo 1, comma 236, Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Con l'articolo 9, comma 2-*bis*, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, il legislatore ha introdotto, per un quadriennio, un limite massimi al fondo ed un obbligo di riduzione dello stesso. Più precisamente, a decorrere dal 1° gennaio 2011 e sino al 31 dicembre 2014, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non poteva superare il corrispondente importo dell'anno 2010 e doveva, comunque, essere automaticamente ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, le risorse destinate annualmente al trattamento economico accessorio debbono essere decurtate di un importo pari alle riduzioni operate per effetto del precedente periodo, secondo le indicazioni operative impartite nell'ambito della Circolare n. 20 dell'8 maggio 2015.

L'articolo 1, comma 236, Legge 28 dicembre 2015, n. 208, ha introdotto una nuova disposizione finalizzata al contenere i costi del trattamento accessorio dei dipendenti pubblici.

Tale previsione dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2016, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento economico accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 e successive modificazioni, non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2015 ed è, comunque, automaticamente ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio, tenendo conto del personale assumibile ai sensi della normativa vigente.

Pertanto per ciascun anno a decorrere dal 2016, l'ammontare delle risorse da destinare alla contrattazione integrativa non può superare il corrispondente valore individuato per l'anno 2015, determinato secondo le indicazioni fornite con la Circolare n. 20 del 2015 del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, recante istruzioni applicative per la determinazione della decurtazione permanente dei fondi della contrattazione integrativa ai sensi dell'articolo 9, comma 2 bis, del Decreto Legge n. 78 del 2010, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122 del 2010, come modificato dall'articolo 1, comma 456, della Legge n. 147 del 2013.

La riduzione del Fondo in proporzione al personale in servizio andrà operata sulla base del confronto tra il valore medio del personale presente in servizio nell'anno di riferimento ed il valore medio dei presenti nell'anno 2015. In particolare, i presenti al 31 dicembre dell'anno di riferimento scaturiranno dalla consistenza iniziale del personale al 1° gennaio alla quale andranno dedotte le unità per le quali è programmata la cessazione ed aggiunte quelle assumibili in base alla normativa vigente (tra cui, ad esempio, quelle relative a facoltà assunzionali non esercitate e riferite ad annualità precedenti oggetto di proroga legislativa), salvo verifica finale dell'effettivo andamento.

Per quanto concerne la ripartizione del budget assunzionale tra le varie componenti (aree e dirigenti) in presenza di fondi diversificati, ove non fosse possibile fare riferimento ad atti formali di programmazione dei fabbisogni, si potrà utilizzare un criterio di attribuzione delle risorse proporzionale rispetto a quelle risultanti dalla cessazione del relativo personale.

Inoltre, si segnala la necessità di tener conto anche delle indicazioni di cui alla Circolare n.12 del 2011 del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

In sintesi:

- dal 2011 al 2014, l'ammontare complessivo delle risorse destinate al trattamento accessorio non poteva superare il corrispondente importo dell'anno 2010 e andava ridotto in misura proporzionale alla riduzione del personale in servizio sulla base del confronto tra il valore medio del personale presente in servizio nell'anno di riferimento ed il valore medio dei presenti nell'anno 2010 (cfr. Circolare n.12 del 2011);
- nel 2015, il medesimo valore non aveva alcun limite, ma doveva contenere la decurtazione operata per effetto dell'articolo 9, comma 2-bis, ultimo periodo (aggiunto dal comma 456, articolo 1 della Legge n. 147 del 2013), del Decreto Legge n. 78 del 2010 (tale decurtazione va, peraltro, consolidata dal 2015 in poi);
- dal 2016, ritorna il meccanismo della riduzione proporzionale del personale in servizio prendendo in considerazione il valore medio del personale presente in servizio nell'anno di riferimento ed il valore medio dei presenti nell'anno 2015.

Circa la grandezza oggetto del vincolo, si precisa che questa è rappresentata da tutto il trattamento accessorio e non soltanto di quella parte posta a carico dei fondi in senso tecnico.

Sul punto si richiama l'attenzione sul contenuto della delibera della Corte dei conti, Sezione autonomie, n. 26 del 2014, che afferma "Deve dunque concludersi che il riferimento indistinto "all'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale", obbliga le Amministrazioni che devono applicare il tetto di spesa ad individuare le specifiche modalità di finanziamento del trattamento

accessorio nell'ambito del proprio comparto ordinamentale, che per gli enti locali prevede l'utilizzo delle risorse accantonate nell'apposito fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività, di cui all'articolo 15 del CCNL 1° aprile 1999, qualora l'ente sia dotato di dirigenza, mentre per i Comuni privi di dirigenza, per i quali è concessa ai Sindaci la facoltà di finanziare la retribuzione accessoria degli incaricati di posizioni organizzative con le risorse del proprio bilancio anziché con quelle del fondo delle risorse decentrate, le modalità di finanziamento possono essere duplici. In tale ipotesi, l'ambito applicativo del comma 2-*bis* si estende anche alle risorse gravanti direttamente sul bilancio comunale purché queste non alimentino il trattamento accessorio in senso puramente "figurativo", come nel caso in cui non siano destinate a finanziare gli incentivi spettanti alla generalità del personale e non rappresentino la copertura di costi aggiuntivi per il bilancio dell'ente".

7.4 - Le forme di lavoro flessibile e le collaborazioni

Anche in materia di lavoro flessibile e collaborazioni, l'Organo di controllo deve eseguire i dovuti controlli.

L'articolo 4, commi 1, 3, 4, 6-*quater* e 9 del Decreto Legge 31 agosto 2013, n. 101, convertito dalla Legge n. 125 del 2013 contiene una serie di disposizioni volte a rafforzare il principio che nelle pubbliche amministrazioni il ricorso al lavoro flessibile è consentito esclusivamente per rispondere ad esigenze temporanee o eccezionali e a prevedere forme di reclutamento speciale finalizzate a valorizzare la professionalità acquisita da coloro che hanno maturato un'anzianità lavorativa nel settore pubblico. Sul punto, si richiama anche la Circolare del Dipartimento della Funzione Pubblica n. 5 del 2013.

I riscontri da effettuare sono di due tipi.

Il primo è di carattere finanziario, il secondo di vera e propria legittimità. Seppur entrambe le fattispecie siano considerate all'interno dell'aggregato spesa di personale, per quanto concerne la struttura dei limiti di finanza pubblica, da punto di vista del rapporto giuridico con l'amministrazione di riferimento, c'è una grande differenza fra lavoro flessibile, in primis il lavoro subordinato a tempo determinato, anche di qualifica dirigenziale e le forme di collaborazione.

Il lavoro a tempo determinato e le altre forme di lavoro flessibile rivestono i connotati del lavoro subordinato alle dipendenze della PA, con tutte le caratteristiche connesse in tema di orario di lavoro, caratteristica della prestazione e modalità retributive, che in genere sono quelle disciplinate dai CCNL. Le collaborazioni, o meglio, gli incarichi di studio, ricerca e consulenza, invece, non hanno le caratteristiche del lavoro subordinato, in quanto il soggetto non ha vincoli di subordinazione nei confronti della PA, non è legato, in genere, ad un orario di lavoro e la sua prestazione si caratterizza per essere un'obbligazione di risultato e non di mezzi, come quella propria del lavoro dipendente.

Sarà compito del Collegio dei revisori verificare che gli incarichi di collaborazione non nascondano in modo artificioso dei rapporti di lavoro subordinato.

Le collaborazioni coordinate e continuative, invece, sono una via di mezzo fra le due fattispecie prima descritte. Rientrano nella definizione di "collaborazione coordinata e continuativa" le forme di lavoro autonomo che presentano requisiti (la continuità, il coordinamento e la collaborazione rispetto all'attività del committente) analoghi a quelli del lavoro subordinato. Alla continuità, intesa come costanza dell'impegno e suo perdurare nel tempo, si accompagnano la coordinazione, vale a dire il collegamento

funzionale con l'attività del committente – senza alcun vincolo di subordinazione del prestatore nei confronti di quest'ultimo – e la personalità della prestazione, intesa come prevalenza dell'apporto personale del collaboratore. Di dubbia ammissibilità nella PA anche prima dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 81 del 2015, attuativo del c.d. Jobs act, al momento risultano di difficile valutazione.

Il comma 4²⁵⁵, dell'articolo 2 del Decreto Legislativo n. 81 del 2015 ha previsto che “fino al completo riordino della disciplina dell'utilizzo dei contratti di lavoro flessibile da parte delle pubbliche amministrazioni, la disposizione di cui al comma 1 non trova applicazione nei confronti delle medesime. Dal 1° gennaio 2018 è comunque fatto divieto alle pubbliche amministrazioni di stipulare i contratti di collaborazione di cui al comma 1”.

Ad una prima lettura, sembra che il Decreto Legislativo n. 81 del 2015, nel ridisegnare il quadro delle collaborazioni coordinate e continuative, ne stabilisca la loro abolizione nella Pubblica Amministrazione dal 1° gennaio 2018. Da una lettura più approfondita delle norme, invece, emerge che la PA potrà legittimamente continuare a stipulare contratti di co.co.co. anche successivamente, purché non ne organizzi le modalità di esecuzione della prestazione del collaboratore anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro. Per le collaborazioni che si concretizzano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali continuative e le cui modalità di esecuzione siano organizzate dal committente, invece, l'utilizzo ne è consentito non oltre il 1° gennaio 2018.

Ad ogni modo, anche le co.co.co. sottostanno ai limiti di finanza pubblica cui è sottoposto il lavoro flessibile, quali, ad esempio, quelli previsti dall'articolo 9, comma 28, del Decreto Legge n. 78 del 2010.

Compito del Collegio dei revisori sarà quello di verificare il rispetto di limiti di questa tipologia sia in fase di programmazione che di gestione.

Sotto il profilo sostanziale, sarà necessario controllare la presenza dei presupposti legittimanti il ricorso al lavoro a tempo determinato, vale a dire, esigenze di carattere esclusivamente temporaneo o eccezionale per cui le amministrazioni sono obbligate ad utilizzare le graduatorie vigenti per concorsi a tempo indeterminato, anziché indire nuove procedure concorsuali a tempo determinato.

Le graduatorie dei concorsi a tempo determinato possono essere utilizzate solo per l'assunzione dei vincitori, rimanendo precluso lo scorrimento per gli idonei.

In base all'articolo 19 del Decreto Legislativo n. 81 del 2015, la stipulazione di un contratto a termine per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale fra datore di lavoro e lavoratore è consentita per una durata non superiore a 36 mesi, ma il superamento di un nuovo concorso pubblico a tempo determinato da parte di una persona che abbia già avuto un rapporto a termine con l'amministrazione consente di azzerare la durata del contratto precedente al fine del computo massimo dei trentasei mesi.

L'articolo 21 del Decreto Legislativo n. 81 del 2015 ammette la proroga solo per i contratti a termine con durata iniziale inferiore ai tre anni ad una duplice condizione: per cinque volte e comunque senza mai superare una durata massima complessiva di 36 mesi, e con il consenso del dipendente.

L'aspetto centrale ed attuale della materia riguarda le conseguenze sanzionatorie all'illegittima apposizione del termine regolate dall'articolo 36, comma 5, del Decreto

²⁵⁵ Comma così modificato dall'articolo 1, comma 8, Decreto Legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19.

Legislativo n. 165 del 2001, secondo il quale la violazione di disposizioni imperative riguardanti l'assunzione o l'impiego di lavoratori, da parte della pubblica amministrazione, non può comportare la costituzione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con la pubblica amministrazione, ferma restando ogni responsabilità e sanzione.

Anche in materia di collaborazioni vi sono dei limiti finanziari e dei presupposti sostanziali da controllare.

I vincoli finanziari, ovviamente, sono declinati in modo diversificato nell'ambito dei vari comparti della PA.

Ad esempio, l'articolo 6, comma 7, del Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, prevede che la spesa annua per studi ed incarichi di consulenza, inclusa quella relativa a studi ed incarichi di consulenza conferiti a pubblici dipendenti, sostenuta dalle pubbliche amministrazioni di cui al comma 3 dell'articolo 1 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, incluse le autorità indipendenti, escluse le università, gli enti e le fondazioni di ricerca e gli organismi equiparati, nonché gli incarichi di studi e consulenza connessi ai processi di privatizzazione e alla regolamentazione del settore finanziario, non può essere superiore al 20 per cento di quella sostenuta nell'anno 2009. L'affidamento di incarichi in assenza dei presupposti richiamati costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale. Le disposizioni in oggetto non si applicano alle attività sanitarie connesse con il reclutamento, l'avanzamento e l'impiego del personale delle Forze armate, delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco.

Sotto il profilo contenutistico, invece, la disciplina è uniforme per tutte le pubbliche amministrazioni. Il Collegio dei revisori, difatti, deve far riferimento a quanto previsto dall'articolo 7, comma 6, s.m.i. del Decreto Legislativo n. 165 del 2001 che dispone "Per esigenze cui non possono far fronte con personale in servizio, le amministrazioni pubbliche possono conferire incarichi individuali, con contratti di lavoro autonomo, di natura occasionale o coordinata e continuativa, ad esperti di particolare e comprovata specializzazione anche universitaria, in presenza dei seguenti presupposti di legittimità: a) l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente, ad obiettivi e progetti specifici e determinati e deve risultare coerente con le esigenze di funzionalità dell'amministrazione conferente; b) l'amministrazione deve avere preliminarmente accertato l'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno; c) la prestazione deve essere di natura temporanea e altamente qualificata; non è ammesso il rinnovo; l'eventuale proroga dell'incarico originario è consentita, in via eccezionale, al solo fine di completare il progetto e per ritardi non imputabili al collaboratore, ferma restando la misura del compenso pattuito in sede di affidamento dell'incarico; d) devono essere preventivamente determinati durata, luogo, oggetto e compenso della collaborazione. Si prescinde dal requisito della comprovata specializzazione universitaria in caso di stipulazione di contratti di collaborazione di natura occasionale o coordinata e continuativa per attività che debbano essere svolte da professionisti iscritti in ordini o albi o con soggetti che operino nel campo dell'arte, dello spettacolo, dei mestieri artigianali o dell'attività informatica nonché a supporto dell'attività didattica e di ricerca, per i servizi di orientamento, compreso il collocamento, e di certificazione dei contratti di lavoro di cui al Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276, purché senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, ferma restando la necessità di accertare la maturata esperienza nel settore. Il ricorso a contratti di collaborazione coordinata e continuativa per lo svolgimento di funzioni ordinarie o l'utilizzo dei collaboratori come lavoratori subordinati è causa di responsabilità amministrativa per il dirigente che ha stipulato i

contratti. Il secondo periodo dell'articolo 1, comma 9, del Decreto Legge 12 luglio 2004, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2004, n. 191, è soppresso. Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 36, comma 3, del presente decreto e, in caso di violazione delle disposizioni di cui al presente comma, fermo restando il divieto di costituzione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato, si applica quanto previsto dal citato articolo 36, comma 5-*quater*.

6-bis. Le amministrazioni pubbliche disciplinano e rendono pubbliche, secondo i propri ordinamenti, procedure comparative per il conferimento degli incarichi di collaborazione. *6-ter.*

I regolamenti di cui all'articolo 110, comma 6, del testo unico di cui al Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267, si adeguano ai principi di cui al comma 6.6-*quater*. Le disposizioni di cui ai commi 6, *6-bis* e *6-ter* non si applicano ai componenti degli organismi di controllo interno e dei nuclei di valutazione, nonché degli organismi operanti per le finalità di cui all'articolo 1, comma 5, della Legge 17 maggio 1999, n. 144”.

Il controllo deve essere finalizzato alla verifica puntuale dei presupposti sopra indicati.

7.5 - I possibili sviluppi della legislazione in corso d'approvazione

Al momento della redazione del presente lavoro, sono in fase di avanzato iter di approvazione delle importanti novità legislative che andranno ad impattare in modo rilevante sull'ordinamento del personale della PA.

Il Decreto Legislativo recante modifiche e integrazioni al Testo unico del pubblico impiego di cui al Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della Legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche è stato approvato dal Consiglio dei ministri ed è stato sottoposto all'esame del Consiglio di Stato e delle competenti commissioni parlamentari che hanno reso i pareri di competenza.

Di seguito, in modo sintetico, si anticipano le principali novità che saranno contenute nell'emanando Decreto Legislativo, qualora non dovesse subire modifiche durante l'iter finale.

In primo luogo nell'ambito di detto schema di decreto legislativo è stato operato un riequilibrio nel riparto delle competenze tra fonte legale e fonte contrattuale. La nuova formulazione proposta dell'articolo 2, comma 2, del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, pur ribadendo la inderogabilità delle norme e dei principi contenuti nel decreto stesso, consentirà, di contro, la derogabilità, ad opera dei contratti collettivi nazionali, di altre disposizioni legislative riguardanti la disciplina del rapporto di lavoro dei dipendenti delle PA o di categorie di essi.

Il concetto di dotazione organica dovrebbe perdere rilevanza in favore del concetto di piano triennale dei fabbisogni.

Le amministrazioni pubbliche potranno definire l'organizzazione degli uffici per raggiungere le finalità previste dall'articolo 1 del Decreto Legislativo n.165 del 2001.

Allo scopo di ottimizzare l'impiego delle risorse pubbliche e perseguire obiettivi di performance organizzativa, efficienza, economicità e qualità dei servizi ai cittadini, le amministrazioni pubbliche dovranno adottare il piano triennale dei fabbisogni di personale, in coerenza con l'organizzazione degli uffici, con la pianificazione pluriennale delle attività e della performance e con le linee di indirizzo. Il piano triennale indicherà le risorse finanziarie, nei limiti di quelle disponibili a legislazione vigente, necessarie per coprire il fabbisogno di personale. L'attuazione del piano sarà subordinata alla verifica della disponibilità delle risorse da parte dei competenti organismi. Le assunzioni effettuate in difformità al piano e i conseguenti contratti saranno nulli.

In sede di definizione del piano triennale, le dotazioni organiche saranno rimodulabili, in base ai fabbisogni programmati e in relazione alle assunzioni da effettuare, senza alcun vincolo nella distribuzione del personale tra livelli di inquadramento giuridico, fatto salvo il rispetto dei limiti di spesa complessiva derivanti dagli organici.

Le collaborazioni coordinate e continuative saranno esplicitamente vietate.

Le amministrazioni pubbliche non potranno stipulare contratti di collaborazione che si concretino in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione siano organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.

Per specifiche esigenze cui non possano far fronte con personale in servizio, le PA potranno conferire esclusivamente incarichi individuali, con contratti di lavoro autonomo, ad esperti di particolare e comprovata specializzazione anche universitaria in presenza dei criteri indicati nell'articolo 7, comma 6, del Decreto Legislativo n.165 del 2001.

Il ricorso ai contratti di cui all'articolo 7, comma 6 per lo svolgimento di funzioni ordinarie o l'utilizzo dei soggetti incaricati ai sensi del medesimo comma come lavoratori subordinati sarà causa di responsabilità amministrativa per il dirigente che ha stipulato i contratti.

Quanto al lavoro flessibile, le PA potranno stipulare contratti di lavoro subordinato a tempo determinato e contratti di somministrazione di lavoro a tempo determinato, nonché avvalersi delle altre forme contrattuali flessibili previste dal codice civile e dalle altre leggi sui rapporti di lavoro nell'impresa, soltanto per comprovate esigenze di carattere esclusivamente temporaneo o eccezionale e nel rispetto delle condizioni e modalità di reclutamento stabilite dall'articolo 35 del Decreto Legislativo n.165 del 2001.

I contratti di lavoro posti in essere in violazione delle nuove regole sul lavoro flessibile saranno colpiti da nullità e determineranno responsabilità erariale. Al dirigente responsabile di irregolarità nell'utilizzo del lavoro flessibile non potrà essere erogata la retribuzione di risultato. Per il personale scolastico saranno previste considerevoli eccezioni.

Inoltre dovrebbe essere previsto un massiccio programma di stabilizzazione del personale precario operante nella PA, anche in deroga ai normali limiti assunzionali.

Quanto alla contrattazione collettiva, nazionale e decentrata, le principali novità paiono le seguenti.

I contratti collettivi nazionali di lavoro dovranno prevedere apposite clausole che impediscano incrementi della consistenza complessiva delle risorse destinate ai trattamenti economici accessori, nei casi in cui i dati sulle assenze rilevati a consuntivo, evidenzino, anche con riferimento alla concentrazione in determinati periodi in cui è necessario assicurare continuità nell'erogazione dei servizi all'utenza o, comunque, in continuità con

le giornate festive e di riposo settimanale, significativi scostamenti rispetto a dati medi annuali nazionali o di settore.

Al fine di semplificare la gestione amministrativa dei fondi destinati alla contrattazione integrativa e di consentirne un utilizzo più funzionale ad obiettivi di valorizzazione degli apporti del personale e di miglioramento della produttività e della qualità dei servizi, la contrattazione collettiva nazionale dovrà provvedere al riordino, alla razionalizzazione ed alla semplificazione delle discipline in materia di dotazione ed utilizzo dei fondi destinati alla contrattazione integrativa, anche attraverso il consolidamento, per le amministrazioni in regola con i vincoli di contenimento della spesa, della consistenza della componente variabile dei fondi e tenuto conto delle esigenze di continuità dei servizi resi, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Spetterà alla contrattazione nazionale armonizzare, mediante un progressivo percorso di allineamento, i trattamenti economici del personale della PA, comprese quello di livello dirigenziale, appartenente ai nuovi quattro comparti di contrattazione, anche mediante una differenziata distribuzione delle risorse destinate al trattamento accessorio.

Nelle more dell'attuazione dell'armonizzazione, le risorse destinate al trattamento accessorio delle PA non potrà superare l'importo determinato nell'anno 2016.

In via sperimentale, dal 2018, e sino al 31 dicembre 2020, le Regioni a statuto ordinario e le Città metropolitane potranno aumentare le risorse variabili destinate al fondo per il trattamento accessorio anche in deroga al tetto del 2016.

Spetterà ad un DPCM prevedere sia l'ammontare dell'incremento che i parametri di virtuosità che gli enti dovranno presentare per poter aumentare le risorse del fondo.

Inoltre, è stata prevista l'abrogazione della norma recata dall'art. 6 *bis* del Decreto Legislativo n. 165 del 2001. Tuttavia, trattandosi di principi di buona amministrazione, anche in assenza di puntuale previsione normativa, permane per il Collegio dei revisori il compito di verificare che i processi di esternalizzazione dei servizi non comportino duplicazioni di spesa, con particolare riferimento alla spesa del personale.

CAPITOLO 8 - Cenni sul regime di responsabilità dei revisori dei conti

8.1 - Introduzione

Nell'ambito del sistema dei controlli interni, il ruolo del Collegio dei revisori dei conti (o in alcuni casi del Collegio sindacale) negli enti pubblici (intesi in senso lato) è progressivamente evoluto in una direzione volta ad accentuare le funzioni di controllo, e quindi di garanzia, che tradizionalmente gli sono stati riconosciuti.

I compiti attualmente assegnati al Collegio dei revisori dei conti negli enti pubblici, infatti, travalicano il tradizionale compito, avente chiara connotazione contabile, di attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze di gestione: come ha avuto modo di chiarire il Consiglio di Stato per il Collegio dei revisori di un ente locale, l'attività del Collegio comprende "anche la collaborazione con l'attività del consiglio comunale, rispetto al quale la funzione del revisore dei conti si atteggia di volta in volta ad organo di consulenza, sotto il profilo tecnico-contabile; di controllo, rispetto all'attività degli organi esecutivi; di indirizzo, in relazione all'adozione dei piani e dei programmi che richiedono un impegno finanziario; di vigilanza sulla regolarità della gestione e di impulso, in relazione alla facoltà di formulare rilievi e proposte tendenti ad una migliore efficienza, produttività ed economicità". Questa definizione, nella sua sostanza, è estensibile alla revisione in tutti gli enti pubblici.

Una ancor più concreta idea della complessità e varietà dei compiti affidati al Collegio dei revisori dei conti si ha leggendo l'articolo 20, commi 2 e 3 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011.

La diversificazione dei compiti assegnati al Collegio dei revisori dei conti, o al singolo componente nominato o designato dal soggetto vigilante sull'ente, che include anche compiti puntuali di raccordo con il controllo esterno svolto dalla Corte dei conti, ha trasformato il Collegio dei revisori dei conti in un presidio di legalità e regolarità dell'azione amministrativa e contabile dell'ente.

Una conferma in tal senso si rinviene in pronunciamenti della Corte Costituzionale, (da ultimo, nella sentenza n. 198 del 2012 con la quale la Consulta ha confermato la legittimità costituzionale della istituzione del Collegio dei revisori dei conti nelle regioni e del previsto raccordo con la Corte dei conti). La Corte ha anche avuto modo di evidenziare il carattere di terzietà del Collegio il quale "costituisce un rilevante tassello del complesso sistema di controllo della finanza regionale".

La molteplicità di compiti assegnati, oltre ad accentuarli, rendono molto variegati i profili di responsabilità nei quali può incorrere il revisore dei conti negli enti pubblici.

Prima di proseguire nella descrizione delle singole tipologie di responsabilità che possono interessare il revisore dei conti, appare necessario segnalare come nella gran parte dei casi queste possano essere neutralizzate, o comunque contenute, attraverso un

comportamento ispirato alle previsioni contenute nei commi 4 e 5 dell'articolo 20 del Decreto Legislativo n. 123 del 2011.

Non pare dubbio, infatti, che l'azione di un Collegio dei revisori dei conti svolta sulla base di una programmazione ragionata (anche sulla base delle potenziali aree di rischio), in modo continuativo, e secondo un approccio logico ed oggettivo (ovvero attraverso una selezione oggettiva e ragionata del campionamento degli atti da esaminare), rispettosa dei margini di autonomia e discrezionalità garantita agli amministratori, minimizza i rischi di errore, ma anche l'addebitabilità di responsabilità per l'omissione di controlli.

Sotto questo aspetto di particolare rilievo appare l'opera di verbalizzazione delle attività di controllo svolte. Una verbalizzazione completa, chiara, sintetica e non ridondante rappresenta sicuramente un mezzo efficace per dimostrare all'esterno la diligenza impiegata nella propria attività istituzionale.

Non va trascurato, difatti, che le relazioni e i verbali dei revisori dei conti costituiscono necessaria documentazione prodromica, significativa e rilevante, allo svolgimento di un corretto e compiuto controllo, di natura amministrativa o "interno", ma anche della verifica giudiziale o controllo c.d. "esterno" dei conti degli agenti contabili delle Pubbliche Amministrazioni, finalizzata ad un'avveduta valutazione delle risultanze gestionali. (Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per il Veneto, 17 novembre 2016, n. 182; cfr. nello stesso senso le sentenze 181, 180 e 179 sempre del 17 novembre 2016).

8.2 - La responsabilità amministrativa

Con la nomina, e il successivo insediamento, tra i componenti del Collegio dei revisori dei conti, che nella maggioranza dei casi è un organo dell'ente, e l'ente stesso nasce un rapporto di servizio.

Questo e altri indici, tra cui la qualificazione del Collegio come Organo dell'ente, e l'attività certificativa oltre che, in generale, l'attività di verifica del rispetto e tutela della legalità e regolarità dell'azione amministrativa e contabile dell'ente fanno propendere per la qualificazione del revisore dei conti nella categoria dei pubblici ufficiali²⁵⁶. Tale qualificazione rimane tuttavia assoggettata alla valutazione del caso concreto da parte del legislatore o della giurisprudenza²⁵⁷.

Fermo restando che la responsabilità amministrativa è personale, i componenti del Collegio rispondono direttamente dei fatti dannosi, o delle omissioni, a loro imputabili, sia perché direttamente previsti dalla normativa, sia in quanto evitabili utilizzando gli ordinari strumenti e conoscenze presunte in soggetti chiamati a svolgere un così delicato compito.

In altri termini il livello di diligenza, e quindi la connessa responsabilità, richiesto al componente del Collegio dei revisori dei conti non pare più completamente riferibile alla normale diligenza del buon padre di famiglia, ma sembra più da valutare in correlazione

²⁵⁶ Secondo la giurisprudenza la qualifica di pubblico ufficiale spetta a colui che svolge un'attività disciplinata da norme di diritto pubblico, pubblici dipendenti o semplici privati, che possono e debbono - quale che sia la loro posizione soggettiva - formare e manifestare, nell'ambito di una potestà regolata dal diritto pubblico, la volontà della p.a., ovvero esercitare, indipendentemente da formali investiture, poteri autoritativi, deliberativi o certificativi, disgiuntamente e non cumulativamente considerati" (Cass. Pen. 7.6.2001; n. 191171/92; n. 213910/99; 35836/2007; 11417/2003)

²⁵⁷ Pare utile ricordare che la giurisprudenza ha progressivamente ampliato la tipologia di soggetti ai quali può essere riconosciuta la qualifica di pubblico ufficiale (cfr ex multis: Cass. pen. Sez. VI, 27-11-2012, n. 49759, che ha considerato pubblici ufficiali o incaricati di pubblico servizio i soggetti inseriti nella struttura organizzativa e lavorativa di una società per azioni, quando l'attività della società medesima sia disciplinata da una normativa pubblicistica e persegua finalità pubbliche, pur se con gli strumenti privatistici.

alla natura dell'attività prestata, e quindi all'attività istituzionale dell'ente. Per questo motivo, la diligenza richiesta sempre più di frequente si caratterizza come quella prevista per lo svolgimento di attività professionale, con conseguente innalzamento del livello richiesto.

Il rapporto di servizio che si instaura tra il Collegio dei revisori e l'ente costituisce uno degli elementi fondanti la responsabilità amministrativa per danno erariale cui il Collegio può essere chiamato a rispondere.

Sul punto sono ormai numerose le sentenze che condannano i revisori dei conti per un comportamento omissivo o svolto non diligentemente, richiamando un concetto di diligenza più aderente a quello richiamato nell'articolo 1176, secondo comma, del c.c. che a quello dell'articolo 1703 c.c.

Ferma restando l'attribuzione della responsabilità amministrativa soltanto nel caso di colpa grave (articolo 1, comma 1, Legge 14 gennaio 1994, n. 20) va ricordato che l'articolo 1, comma 1-ter della Legge 14 gennaio 1994, n. 20, ha previsto l'esclusione della responsabilità dei componenti di organi collegiali che abbiano espresso un voto non favorevole.

Anche per tale motivo è opportuno che il componente assente, alla prima occasione utile, prenda visione del contenuto dei verbali redatti in sua assenza ed espressamente condivida, o meno, le conclusioni assunte dal Collegio.

8.3 - La responsabilità penale

Il revisore dei conti, in quanto pubblico ufficiale (come chiarito meglio di seguito), è soggetto in toto alla disciplina dei reati contro la pubblica amministrazione, alla quale si rimanda per brevità.

Di particolare rilievo, e per questo degno di attenzione, tuttavia è il profilo della responsabilità per omessa denuncia, che appare la fattispecie più frequente nella quale può incorrere l'organo di controllo.

Si ricorda, sul punto, che il revisore, in relazione alla sua posizione qualificata di organo di controllo interno principale, è tenuto a denunciare alla procura della Repubblica tutte le fattispecie che rivestano ipotesi di reato connotate da un sufficiente grado di attendibilità in base ad i riscontri di fatto eseguiti.

Ricordiamo che l'articolo 361 del codice penale recita "Il pubblico ufficiale, il quale omette o ritarda di denunciare all'Autorità giudiziaria, o ad un'altra Autorità che a quella abbia obbligo di riferire, un reato di cui ha avuto notizia nell'esercizio o a causa delle sue funzioni, è punito con la multa da lire sessantamila a un milione. La pena è della reclusione fino a un anno, se il colpevole è un ufficiale o un agente di polizia giudiziaria, che ha avuto comunque notizia di un reato del quale doveva fare rapporto. Le disposizioni precedenti non si applicano se si tratta di delitto punibile a querela della persona offesa".

Sui contenuti della denuncia si rimanda al capitolo successivo.

8.4 - Gli obblighi di denuncia del revisore e la responsabilità in caso di omissione

In via generale già il Decreto Legislativo n. 286 del 1999 prevede, in capo al Collegio dei revisori dei conti, l'obbligo di denuncia per le ravvisate ipotesi di danno erariale. L'articolo 1, comma 6, del suddetto Decreto Legislativo esonera, infatti, i soli organi di controllo interno di natura gestionale (ovvero il controllo di gestione e quello deputato alla valutazione dei dirigenti) dalla denuncia di cui all'articolo 1, comma 3, della Legge 14 gennaio 1994, n. 20. Una conclusione che trova conferma nell'articolo 239, comma 1, lett. e), del Decreto Legislativo n. 267 del 2000.

L'obbligo è stato ribadito anche nella "Nota interpretativa delle denunce di danno erariale ai Procuratori regionali presso le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti" del 2 Agosto 2007, PG9434/2007P, che rappresenta un utile vademecum per la compilazione delle denunce di danno erariale, anche a seguito dell'entrata in vigore del codice del processo contabile (Decreto Legislativo n. 174 del 2016).

L'articolo 52, comma 1, del Decreto Legislativo n. 174 del 2016 ha confermato, infatti, che l'obbligo di denuncia rimane in capo alle strutture burocratiche di vertice delle amministrazioni, ma ha, al contempo, riconosciuto, al comma 2, un autonomo obbligo in capo agli "organi di controllo e di revisione delle pubbliche amministrazioni, nonché gli incaricati di funzioni ispettive"²⁵⁸.

Entrambe le previsioni appena ricordate, pur facendo salve le singole leggi di settore, ribadiscono la necessità della tempestività della denuncia: aspetto questo non secondario stante l'autonoma responsabilità prevista per chi non ha contribuito ad evitare il danno.

Da segnalare il terzo comma dell'articolo 52 nel quale il legislatore ha ritenuto di evidenziare un obbligo di denuncia, per "i fatti dai quali, a norma di legge, può derivare l'applicazione, da parte delle sezioni giurisdizionali territoriali, di sanzioni pecuniarie".

Il Collegio dei revisori dei conti è senz'altro titolare dell'obbligo di denuncia in sostituzione dell'organo di amministrazione attiva (monocratico o collegiale che sia) per le ipotesi nelle quali quest'ultimo avrebbe dovuto denunciare se stesso.

Fatta eccezione per l'ultima ipotesi, in via generale l'obbligo del Collegio dei revisori di denuncia del danno erariale è stato sempre ritenuto sussidiario rispetto a quello incombente sugli organi di gestione. Ciò anche in considerazione del fatto che, secondo il modello comportamentale previsto espressamente all'articolo 90, comma 3, del D.P.R. n. 97 del 2003²⁵⁹, il Collegio dei revisori dei conti, in presenza di una ipotesi di danno

²⁵⁸ L'articolo 52, comma 1 e 2, testualmente recitano: "1. Ferme restando le disposizioni delle singole leggi di settore in materia di denuncia di danno erariale, i responsabili delle strutture burocratiche di vertice delle amministrazioni, comunque denominate, ovvero i dirigenti o responsabili di servizi, in relazione al settore cui sono preposti, che nell'esercizio delle loro funzioni vengono a conoscenza, direttamente o a seguito di segnalazione di soggetti dipendenti, di fatti che possono dare luogo a responsabilità erariali, devono presentarne tempestiva denuncia alla procura della Corte dei conti territorialmente competente. Le generalità del pubblico dipendente denunziante sono tenute riservate. 2. Gli organi di controllo e di revisione delle pubbliche amministrazioni, nonché i dipendenti incaricati di funzioni ispettive, ciascuno secondo le singole leggi di settore, sono tenuti a fare immediata denuncia di danno direttamente al procuratore regionale competente, informandone i responsabili delle strutture di vertice delle amministrazioni interessate."

²⁵⁹ Giova ricordare, come già rilevato al Capitolo III, L'armonizzazione dei sistemi contabili, relativamente agli enti in contabilità finanziaria, che è in corso di emanazione il Decreto che, in attuazione dell'articolo 4, comma 3, lettera b) del Decreto Legislativo n. 91 del 2011, prevede la revisione delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, (Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici). Tale provvedimento include la revisione dell'articolo 90, inerente l'obbligo di denuncia, e la ridefinizione dei termini nei quali tale obbligo va adempiuto, riallineando le previsioni normative del Regolamento di contabilità a quanto già definito dal legislatore nel citato

erariale, invita il vertice amministrativo a procedere, in tempi ristretti, alla denuncia del fatto alla competente Procura regionale della Corte dei conti

L'entrata in vigore dell'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 174 del 2016, che non subordina la denuncia del Collegio dei revisori dei conti alla omessa denuncia degli organi di vertice dell'amministrazione, pone ora in discussione tale assunto.

Nelle ipotesi nelle quali sia stato il Collegio dei revisori ad effettuare la denuncia, rimane ferma la necessità che lo stesso Collegio aggiorni periodicamente la Procura contabile circa le iniziative ed i risultati ottenuti dall'amministrazione per il recupero del danno, tanto più alla luce del comma 6 dell'articolo 52 del Decreto Legislativo n. 174 del 2016 che evidenzia *"l'obbligo per la pubblica amministrazione denunciante di porre in essere tutte le iniziative necessarie a evitare l'aggravamento del danno, intervenendo ove possibile in via di autotutela o comunque adottando gli atti amministrativi necessari a evitare la continuazione dell'illecito e a determinarne la cessazione"*.

Appare pertanto quanto mai opportuno che il Collegio, nell'ambito della sua attività di vigilanza a tutela delle risorse pubbliche, in presenza di una denuncia di danno erariale a lui nota vigili sulle iniziative adottate dall'ente per assicurare l'effettivo recupero del danno, a partire dalla messa in mora dei responsabili.

Appare rientrare nella correttezza dei rapporti tra gli organi che il Collegio informi il vertice amministrativo dell'avvenuta trasmissione della denuncia alla Procura della Corte dei conti; è altrettanto opportuno che di tale denuncia siano informati i ministeri vigilanti.

8.4.1 - Il contenuto della denuncia

La denuncia per una ipotesi di danno erariale deve essere caratterizzata da un contenuto minimo che la citata nota interpretativa delle denunce di danno erariale ai Procuratori regionali presso le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti, del 2 agosto 2007, già evidenzia distinguendo tra elementi essenziali e facoltativi.

L'indicazione formulata nella nota deve tuttavia essere letta alla luce delle innovazioni legislative introdotte successivamente al 2007 e sostanzialmente recepite nel Decreto Legislativo n. 174 del 2016.

L'articolo 50, comma 1, del Decreto Legislativo n. 174 del 2016 prevede che l'avvio dell'attività istruttoria del pm contabile avvenga "sulla base di specifica e concreta notizia di danno": qualificazioni che il comma 2 dello stesso articolo 50 precisa chiarendo che "La notizia di danno, comunque acquisita, è specifica e concreta quando consiste in informazioni circostanziate e non riferibili a fatti ipotetici o indifferenziati."

Fermo restando che sulla nozione di specificità e concretezza della notizia di danno, anche dopo l'entrata in vigore del codice di giustizia contabile, paiono rimanere ferme le indicazioni fornite dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti nella QM 11/2011, va segnalato che l'articolo 53 del Decreto Legislativo n. 174 del 2016 stabilisce il contenuto della denuncia di danno che "contiene una precisa e documentata esposizione dei fatti e delle violazioni commesse, l'indicazione ed eventualmente la quantificazione del danno, nonché, ove possibile, l'individuazione dei presunti responsabili, l'indicazione delle loro generalità e del loro domicilio."

Decreto n. 174 del 26 agosto 2016. L'emanazione del Nuovo regolamento dovrebbe, pertanto, contribuire a chiarire i dubbi sorti in merito alla necessità di subordinazione della denuncia del Collegio dei revisori alla eventuale omessa denuncia degli organi di vertice amministrativo.

Anche il Codice di giustizia contabile, per riprendere lo schema classificatorio della nota del Procuratore Generale della Corte dei conti del 2 agosto 2007, prevede che la denuncia sia caratterizzata da un contenuto essenziale e altri facoltativi (quali la quantificazione del danno, l'individuazione dei presunti responsabili con le generalità ed il domicilio degli stessi).

Per quanto riguarda il contenuto essenziale della denuncia pare utile ricordare da un lato che non ogni illegittimità si traduce in un danno all'erario (Corte dei Conti, sez. riun., 8 aprile 1996, n. 22/A), e dall'altro che il danno erariale si determina al momento dell'effettivo esborso del denaro. Pertanto, sarà compito del Collegio, o del singolo componente del Collegio che agisca in dissenso da questo, effettuare una adeguata descrizione dei fatti che hanno dato origine alla ipotesi di danno erariale, accompagnata dai documenti citati, avendo cura di precisare, e documentare, tempi e modi dell'avvenuto effettivo esborso.

Nella valutazione del danno e quindi della necessità della denuncia va tenuto in considerazione che "La nozione di danno pubblico non comprende soltanto la lesione dei beni pubblici patrimoniali in senso proprio, ma si estende alla lesione di quegli interessi pubblici che sono da ritenere beni in senso giuridico... tali beni sono immateriali poiché ad essi è estraneo il concetto di appropriazione o di appartenenza proprio delle cose materiali, ma dalla loro lesione, che lede l'interesse generale della collettività, possono derivare pregiudizi economici sia sotto il profilo del danno emergente, sia sotto quello del lucro cessante" (Corte Conti, sez. riun., 28 maggio 1999, n. 16/99/QM)"

Va segnalato che anche il codice della giustizia contabile non prevede tra i contenuti essenziali della denuncia una valutazione del Collegio dei revisori dei conti dell'elemento soggettivo della condotta del presunto, o dei presunti, responsabili, la cui valutazione e qualificazione rimane di competenza esclusiva della Procura della Corte dei conti.

La qualificazione di pubblico ufficiale del componente del Collegio dei revisori dei conti rende a questo direttamente applicabile, oltre che il citato articolo 361 c.p., anche l'articolo 331 c.p.p.

Una conferma in tal senso si rinviene nell'articolo 82 del D.P.R. n. 97 del 2003 che attribuisce al Collegio l'obbligo di denuncia di reato ex articolo 331 c.p.p.

Anche in tal caso il legislatore ha avvertito l'esigenza di sottolineare il fattore tempo prevedendo che la denuncia sia presentata o trasmessa senza ritardo al pubblico ministero o alla polizia giudiziaria (comma 2).

A differenza di quanto segnalato per l'ipotesi di trasmissione della denuncia per danno erariale, nel caso di trasmissione della denuncia penale il Collegio dei revisori dei conti non deve fornirne notizia né all'amministrazione controllata né alle amministrazioni vigilanti stante quanto previsto dall'articolo 329 c.p.p., fermo restando che della decisione, e delle modalità con le quali la stessa è stata definita, deve essere lasciata traccia documentale nelle carte del Collegio.

Al contenuto della denuncia, è dedicato l'articolo 332 c.p.p., nel quale non è prevista la qualificazione del reato che pertanto rimane di esclusiva competenza dell'Autorità Giudiziaria.

APPENDICE

1 VERBALE INSEDIAMENTO DEL COLLEGIO

VERBALE N. .../20..

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁶⁰
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'insediamento di detto organo, giusta nomina disposta con provvedimento n.del.....

Sono altresì presenti:

-, in qualità di
-, con funzione di

invitati ad assistere, alla prima riunione del Collegio dei revisori dei conti/sindacale, per fornire tutte le informazioni utili all'espletamento della funzione di controllo.

Viene chiamato a fungere da segretario il Sig./Sig.a

Preliminarmente, si dà atto che ciascun componente ha reso la dichiarazione di accettazione dell'incarico e che, in base alle dichiarazioni rese, per ciascuno di essi, sono presenti i requisiti per poter svolgere l'incarico affidatogli e non ricorrono alcuna delle cause di ineleggibilità ed incompatibilità previste dalla normativa vigente.

Il Presidente, pertanto, dà atto della valida costituzione del Collegio dei revisori dei conti/sindacale e del suo regolare insediamento.

Effettuata tale formalità, il Collegio si è brevemente intrattenuto con i vertici dell'Istituto, tra cui, per le consuete presentazioni e per acquisire dagli stessi elementi informativi utili all'espletamento della funzione di controllo. Il Management dell'Ente comunica al collegio che è stata messa a disposizione dello stesso una apposita stanza presso il, dotata di apparecchiature informatiche, etc.

²⁶⁰ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

Il Collegio si potrà avvalere, per lo svolgimento delle proprie funzioni, dell'assistenza del Sig./Sig.a

Terminato l'incontro con i vertici dell'istituto, il Presidente richiama l'attenzione sui doveri del collegio dei revisori/sindacale previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, e dagli articoli 2403 e 2304 del codice civile, ove applicabili.

I componenti dell'Organo di controllo, quindi, forniscono i propri recapiti (telefonici, indirizzo postale, indirizzo e-mail) e concordano quanto segue:

- a) il Presidente, previo sondaggio telefonico (o via mail) sulla data da stabilirsi, convocherà il Collegio mediante apposita e-mail (ovvero tramite altre modalità), per il tramite della Segreteria del Collegio. È fatta salva, altresì, la possibilità di autoconvocarsi in occasione della seduta precedente;
- b) l'assenza da parte di ciascun componente del Collegio dovrà essere comunicata e giustificata al Presidente, mediante e-mail (o altro mezzo di comunicazione) da inviare anche alla Segreteria del Collegio;
- c) ciascun componente del Collegio può procedere anche individualmente ad atti di ispezione e controllo (art. 2403 bis c.c.), fermo restando che tale attività, da concordare con il Presidente, non sostituisce quella collegiale, ma ha natura istruttoria e referente e, pertanto, dovrà essere portata all'attenzione del Collegio in occasione della prima riunione utile.

Il Collegio, inoltre, prende visione del libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio dei revisori/sindacale.

Dalla lettura dei più recenti verbali, risulta che il precedente Collegio ha:

- redatto la relazione al bilancio consuntivo relativo all'esercizio, esprimendo parere favorevole/non favorevole (verbale n. del);
- redatto la relazione al bilancio di previsione relativo all'esercizio, esprimendo parere favorevole/non favorevole (verbale n. del);
- reso il parere sulla compatibilità finanziaria in merito all'ipotesi di accordo della contrattazione integrativa (verbale n. del);
- l'ultima verifica alla cassa dell'Ente, nonché quella sulle risultanze contabili, risalgono al (verbale n. del);

Il Collegio prende atto, altresì, che dalle risultanze dei predetti verbali non si sono riscontrate gravi irregolarità, sia nell'ambito del controllo contabile, che nel controllo degli atti, né sono state riscontrate violazioni degli adempimenti civilistici, fiscali, previdenziali e delle norme nazionali e regionali in genere.

(ovvero si sono riscontrate le seguenti criticità:

Infine, sempre nell'ambito delle attività iniziali, il Collegio chiede di acquisire, in copia, la seguente documentazione :

- la legge istitutiva dell'Ente;
- lo Statuto;
- il regolamento concernente l'amministrazione del patrimonio e la contabilità;
- il regolamento organico del personale e la relativa pianta organica;
- il regolamento delle spese economiche;
- la convenzione di cassa
- la specifica dei conti correnti bancari, postali e di Tesoreria in essere;
- l'ultimo bilancio consuntivo/di esercizio approvato;
- le ultime dichiarazioni fiscali presentate (modello unico, modello IRAP, modello 770 e modello IVA).

Il Collegio chiede, altresì, di conoscere se esistono una o più casse economiche e la relativa ubicazione, nonché la presenza di eventuali altri punti di incasso con la specifica dei relativi responsabili ed addetti al maneggio del denaro. Inoltre, viene chiesta una breve relazione che delinea l'organigramma della struttura organizzativa, amministrativa e contabile, dalla quale siano evidenziati i responsabili dei singoli settori e le relative risorse umane impiegate, al fine di poter vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo e amministrativo e contabile dell'ente.

[Eventuale]

Il Collegio dei revisori/sindacale, infine, affida al Presidente il compito di richiedere al precedente Collegio dei revisori/sindacale, informazioni e chiarimenti in merito all'attività di vigilanza svolta con

riferimento a (indicare le specifiche attività in merito alle quali si chiedono informazioni) e la pertinente documentazione di supporto.

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

2 VERBALE DI VERIFICA DELLA CASSA ECONOMALE

VERBALE N./20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale nelle persone di:

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁶¹
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere alla verifica presso la Cassa Economale dell'Ente.

Presenza alla verifica il Responsabile della Cassa Economale Dott.....

Tale "Cassa" provvede alle anticipazioni previste dal Regolamento per le spese economali, ossia di quelle spese di modesta entità indispensabili per il funzionamento dell'Ente che per loro natura e per le esigenze di immediatezza dell'acquisizione del bene o della prestazione richiedono un pagamento immediato.

Il Fondo Economale, costituito dall'importo di Euro, viene gestito nella misura complessiva annua (suddivisa sui vari conti/sottoconti) stabilita con provvedimento del

Il Fondo Economale è costituito dalle parti: "Cassa Contanti" e "Conto Corrente Bancario".

Il Fondo Economale viene, per la parte di Banca, gestito sul conto corrente n.ro, intestato al fondo economale, presso la tesoreria della Banca

Il denaro contante è accuratamente conservato in apposita cassaforte murata, dotata di combinazione elettronica.

Dall'esame del registro riepilogativo del fondo economale, suddiviso in cassa contanti e conto corrente bancario, alla data del, emergono le seguenti risultanze:

Situazione Fondo Economale

Descrizione		Importo euro
Dotazione iniziale Fondo economale anno.....	+	
Reintegri anno	+	
Spese effettuate (dall'01.01. al	-	
Consistenza Fondo economale al.....	=	

²⁶¹ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

La consistenza della cassa economale al è così suddivisa:

-	Cassa contanti al.....	Euro.....
-	Conto corrente bancario	Euro.....

Il contante in cassaforte risulta così composto :

Quantità	Valore unitario euro	Totale
	100,00	
	50,00	
	20,00	
	10,00	
	5,00	
	2,00	
	1,00	
	0,50	
	0,20	
	0,10	
	0,05	
	0,02	
	0,01	
Totale Cassa Contanti		

Alla data del, il saldo del conto corrente bancario n.ro....., intestato al fondo economale dell'Ente, presso la Tesoreria della Banca, risulta pari ad euro (come da stampa estratto conto).

Elenco delle spese sostenute dall'01.01.... al, distinte per conti di spesa:

Conto/Sottoconto	Tipologia di spesa	Limite Annuo Euro.....	Importo Spesa 01.01.20.. al	dal	Disponibilità residua
Totale					

A campione, sono stati verificati i documenti giustificativi di spesa relativi ai seguenti movimenti:

- n. del Euro relativo a

- n. del Euro relativo a
- n. del Euro relativo a

Dalle risultanze della verifica non emergono rilievi da formulare.

(ovvero emergono le seguenti criticità.....)

Dalla documentazione esibita è risultato quanto segue:

- il registro di cassa risulta aggiornato con le annotazioni relative all'anno L'ultima registrazione è la n. del riguardante un prelevamento di Euro per
- la dotazione iniziale della Cassa Economale ammonta ad eurocome da delibera del ed è stata costituita con mandato n.... del.....;
- con provvedimento del n. ... delè stato approvato il budget di spesa della Cassa Economale, ammontante complessivamente ad euro, suddiviso sui vari conti/sottoconti di pertinenza²⁶²;
- con determinazioni dirigenziali nn....., inviate all'Ufficio Contabilità per il successivo reintegro, sono state rendicontate le spese di Cassa Economale relative al periodo gennaio -per un importo complessivo di Euro
- la spesa di Euro - sulle varie tipologie di acquisti - per il periodo dal 01.01..... al - , è stata effettuata nel rispetto dell'attuale regolamento di Cassa Economale e del limite massimo di spesa previsto, per ciascuna voce di costo, dal citato provvedimento del n.....del²⁶³

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.	(Presidente)
Dott.	(Componente)
Dott.	(Componente)

²⁶² Nel caso in cui il regolamento della cassa economale preveda un limite massimo di utilizzo di fondi economici.

²⁶³ Nel caso in cui il regolamento di cassa economale preveda un tetto massimo di spesa per ciascuna voce di costo.

3 VERBALE VERIFICA DI CASSA

VERBALE N./20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁶⁴
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere alla verifica di cassa ed al controllo di reversali e mandati nonché alla verifica del versamento delle ritenute fiscali e previdenziali.

Assiste alla seduta il Dirigente dell'Ufficio di Bilancio/Ragioneria

Il giornale di cassa aggiornato al, risulta stampato fino alla pagina con ultima registrazione relativa al mandato/reversale n. del, di Euro

Detto registro presenta le seguenti risultanze:

Giornale di cassa²⁶⁵ anno

	Riscossioni e Pagamenti in conto		Totale
	RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo di cassa al 1° gennaio			Euro +
Riscossioni fino alla reversale n. del .../.../....	Euro		
Pagamenti fino al mandato n. del .../.../....	Euro		
Fondo di cassa al			Euro

²⁶⁴ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

²⁶⁵ Tale tabella riguarda gli enti in contabilità finanziaria.

Situazione contabile risultante a saldo del mastriano del conto dell'Istituto Tesoriere²⁶⁶ alla data del

	IMPORTI
Saldo di cassa iniziale al 1° gennaio	+
Incassi ottenuti al/.../.... Euro	+/-
Pagamenti effettuati al .../.../.... Euro	+/-
Saldo di cassa al	+

(Nel caso in cui l'Ente risulti in anticipazione di cassa verificare se la stessa rientra nei limiti previsti).
Il saldo di cassa sopra riportato *concorda/non concorda* con la comunicazione dell'Istituto tesoriere/cassiere del prot., che riporta un saldo di Euro, come di seguito rappresentato.

Situazione Istituto Tesoriere/cassiere	Parziali	Importo	
Saldo iniziale al			+
RISCOSSIONI			
Riscossioni			
Provvisori in entrata da regolarizzare			+
PAGAMENTI			
Pagamenti			
Provvisori in uscita da regolarizzare			-
Saldo Istituto Tesoriere/Cassiere al			=

La differenza tra i due saldi²⁶⁷ riconcilia come segue:

Riconciliazione con il saldo dell'Istituto Tesoriere	Importo	
Saldo Ente al		
Reversali emesse dall'Ente ancora da riscuotere dall'Istituto Tesoriere		-
Reversali da emettere da parte dell'Ente per somme già incassate dall'Istituto Tesoriere		
Partite da regolarizzare in entrata (eventuali)		+/-
Mandati da emettere dall'Ente per pagamenti già effettuati dall'Istituto Tesoriere senza mandato		-
Mandati emessi dall'Ente non ancora pagati dall'Istituto Tesoriere		+
Partite da regolarizzare in uscita (eventuali)		+/-
Totale riconciliato con il saldo dell'Istituto Tesoriere/cassiere		=

²⁶⁶ Tale tabella riguarda gli enti in contabilità economico-patrimoniale (civilistica).

²⁶⁷ In caso di discordanza fra il saldo contabile dell'ente e il saldo dell'Istituto Tesoriere è necessario compilare il prospetto di riconciliazione di cui si fornisce esempio.

L'Istituto Tesoriere ha fornito la distinta delle partite sospese che devono essere regolarizzate dall'Ente.

Riconciliazione con il saldo della Banca d'Italia mod. 56T - contabilità speciale n.

Descrizione	Importo	
Saldo sottoconto fruttifero		+
Saldo sottoconto infruttifero		-
Saldo Banca d'Italia mod. 56T al		

Il saldo Banca d'Italia mod. 56T concorda con il saldo dell'Istituto Tesoriere dell'Ente.

Oppure

Il saldo Banca d'Italia mod. 56T non concorda con il saldo di dell'Istituto Tesoriere soprariportato pari a Euro....., per le seguenti operazioni:

Riconciliazione tra il saldo dell'Istituto Tesoriere e il saldo Banca d'Italia (Mod 56T)	Importo	
Saldo Banca d'Italia		+
Pagamenti registrati sul conto della Banca d'Italia ma non sul conto dell'Istituto Tesoriere		+
Incassi registrati sul conto della Banca d'Italia ma non sul conto dell'Istituto Tesoriere		-
Pagamenti registrati sul conto dell'Istituto Tesoriere ma non sul conto della Banca d'Italia		-
Incassi registrati sul conto dell'Istituto Tesoriere ma non sul conto della Banca d'Italia		+
Totale riconciliato con il saldo dell'Istituto Tesoriere/cassiere		=

VERIFICA REVERSALI E MANDATI

Il Collegio procede mediante campionamento (*specificare le modalità di campionamento*) al controllo dei seguenti documenti:

Reversali:

Numero	Data	Descrizione dell'oggetto della reversali	Importo	Rilievo SI/NO

Dall'esame delle suindicate reversali non sono/sono emerse carenze e/o irregolarità (*in caso di irregolarità descriverne la tipologia*)

Mandati:

Num.	Data	Descrizione dell'oggetto del mandato	Importo	Verifica DURC SI/NO	Verifica Equitalia SI/NO	Rilievo SI/NO

Dall'esame dei suindicati mandati non sono/sono emerse carenze e/o irregolarità *(in caso di irregolarità descriverne la tipologia)*

CONTROLLO CONTO CORRENTE POSTALE

Il registro del c/c postale, aggiornato alla data del, riporta un saldo pari ad Euro

Il suindicato saldo di Euro trova corrispondenza/non corrisponde con il saldo in pari data dell'estratto conto postale come riportato nella seguente tabella:

Descrizione	Importo	
Saldo registro c/c postale		+
Saldo estratto conto postale		-
Differenza		

.(giustificare l'eventuale differenza tra i due saldi).

I prelevamenti dal conto corrente postale vengono/non vengono effettuati secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità dell'Ente

VERIFICA DEI RESIDUI

Inoltre, procede alla verifica delle somme riscosse e pagate a fronte dei residui in essere all'inizio dell'esercizio:

Residui attivi

(A)	(B)	(C= A-B)	(D)	(E=C-D)	F=E/A
Residui attivi al 1° gennaio	Incassi	Residui ancora da incassare	Radiazione residui attivi	Residui attivi ancora in essere	% da riscuotere
					%

In merito all'andamento degli incassi dei residui attivi si rappresenta quanto segue: *(segnalare eventuali criticità).*

Residui passivi

(A)	(B)	(C= A-B)	(D)	(E=C-D)	F=E/A
Residui passivi al 1° gennaio	Pagamenti	Residui ancora da pagare	Radiazione residui passivi	Residui passivi ancora in essere	% da pagare
					%

In merito all'andamento dei pagamenti dei residui si rappresenta quanto segue: *(segnalare eventuali criticità).*

ESAME DEI VERSAMENTI RITENUTE PREVIDENZIALI E FISCALI

Inoltre, il Collegio procede alla verifica a campione dei versamenti, delle ritenute erariali, previdenziali e assistenziali, nonché delle imposte dovute all'erario effettuati con il mod. F24, che vengono di seguito elencati:

Periodo Trimestre:

Periodo	Mese di competenza: Data versam	Mese di competenza: Data versam	Mese di competenza: Data versam
Natura versamenti	Importo	Importo	Importo
Ritenute IRPEF cod. 1001			
Ritenute IRPEF cod. 1004			
Contributi INPS (P101)			
Contributi INPS (P707)			
Contributi INPS (P708)			
Contributi INPS (C10)			
Contributi INPS (CXX)			
Irap cod. 3858			
Ritenuta d'acconto cod. 1040			
.....			

La verifica *ha dato/non ha dato* luogo a rilievi.

CONTROLLO²⁶⁸ VERSAMENTI IVA ESERCIZIO EVENTUALE ATTIVITA' COMMERCIALE

Verifica versamenti IVA di periodo:.....

Mese di riferimento	Credito	Debito	Versamenti IVA F24	Data del versamento
.....			
.....			

Dette risultanze di credito o di debito trovano riscontro nelle liquidazioni IVA di periodo come risultanti dai registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (registro delle fatture emesse/corrispettivi e registro delle fatture acquisti).

La verifica *ha dato/non ha dato* luogo a rilievi.

VERIFICA VERSAMENTI IVA SPLIT PAYMENT²⁶⁹

Mese	Debito	Versamenti IVA F24	Data
.....		
.....		

²⁶⁸ Tale verifica dovrà essere effettuata solo nel caso degli enti che esercitino attività commerciale.

²⁶⁹ Si evidenzia che, ai sensi della Circolare Agenzia delle Entrate 1/E del 9 febbraio 2015, sono esclusi dall'ambito di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti i seguenti enti: gli Ordini professionali, gli Enti ed istituti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (quale, ad esempio, l'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni – AGCOM), le Agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (ARPA), gli Automobile club provinciali, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN), l'Agenzia per L'Italia Digitale (AgID), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL), l'Istituto per lo studio e la prevenzione oncologica (ISPO). Inoltre con successiva Circolare 15/E del 13 aprile 2016 sono stati esclusi anche la Banca d'Italia e il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI).

Detti versamenti trovano corrispondenza con le somme trattenute a fronte del pagamento delle fatture come riportate nell'apposito (detto registro deve essere diverso da quello delle fatture acquisti).

La seduta viene sciolta alle ore, previa redazione lettura ed approvazione del presente verbale.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

4 VERBALE DI VERIFICA DEL MAGAZZINO

VERBALE N. .../20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁷⁰
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere alla verifica del magazzino economale e/o tecnico.

Il Collegio effettua il sopralluogo presso il magazzino ed incontra il responsabile dott. a cui vengono chieste informazioni in merito alla procedura utilizzata per la gestione dello stesso.

Il Collegio prende atto che :

- il personale afferente alle linee di attività in parola risulta il seguente:
- N. ... operatori qualifica
- N. .. operatori qualifica....
- gli spazi in uso sono così distribuiti: presso il locale ubicato al piano sono gestiti i beni di consumo di natura economale, mentre presso il locale ubicato al piano sono gestiti i beni di consumo di natura tecnica.
- che la procedura di gestione del magazzino è disciplinata con apposito regolamento approvato con delibera n. del .
- l'attività, con una copertura oraria dalle orealle ore, consiste fundamentalmente nei seguenti compiti:
 - presa in carico e scarico sui centri di costo di materiale tecnico/economale a scorta e in transito;
 - stoccaggio beni a scorta;
 - preparazione materiale in consegna;
 - carico e scarico informatico dei beni gestiti;
 - richieste attraverso l'utilizzo della procedura informatica in uso del reintegro scorte agli uffici amministrativi.

Infine, il responsabile del magazzino informa il Collegio in merito alla procedura seguita per la gestione delle scorte, comunicando che la presa in carico del materiale consiste nel ricevere il corriere che consegna la merce e verificare che la bolla di consegna (DDT) riporti le stesse diciture e lo stesso quantitativo indicato sull'ordine di acquisto. Inoltre, fa presente che quanto indicato sul DDT va inserito nella procedura informatica in uso quale bene in entrata e va poi scaricata sempre mediante l'utilizzo della procedura informatica sul centro di costo destinatario.

Ciò premesso, il Collegio procede, mediante campionamento, alla verifica dell'esistenza fisica delle giacenze relativa al seguente materiale :

Articolo	Descrizione	Giacenza in procedura informatica al.....	Giacenza fisica al

²⁷⁰ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

Dalla verifica risulta che le giacenze riscontrate risultano corrispondenti a quelle riportate nell'apposito registro (oppure in caso di non corrispondenza occorre descrivere i motivi di tale anomalia).

La verifica viene chiusa alle ore, previa redazione lettura ed approvazione del presente verbale.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

5 VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVO-CONTABILI

VERBALE N. N./20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁷¹
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere alle seguenti verifiche amministrativo contabile:

1. Verifica dei registri e Libri sociali;
2. Verifica Inventari Beni Mobili;
3. Verifiche adempimenti fiscali (dichiarazioni);
4. Verifiche adempimenti in materia di sicurezza e salute sul lavoro;
5. Verifiche adempimenti in materia di PRIVACY;
6. Verifica osservanza disposizioni in materia di tempestività dei pagamenti delle transazioni commerciali;
7. Verifiche in materia di trasparenza;
8. Verifica obblighi comunicativi in tema di spese pubblicitarie;
9.
10.

VERIFICHE DEI REGISTRI DELL'ENTE

Il Collegio procede alla verifica avvalendosi della collaborazione del dott..... e procede al controllo dei seguenti registri:

- **Giornale di cassa:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa
- **Partitario degli impegni:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa
- **Partitario dei residui attivi e passivi:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa
- **Libro giornale:** (solo per enti in contabilità economico-patrimoniale) aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa
- **Libro inventari:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa
- **Registro facile consumo:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa
- **Registro magazzino:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... relativa

²⁷¹ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

- **Registro unico delle Fatture** (ex art. 42 del decreto legge n. 66/2014) data stampa.....; ultima fattura annotata..... relativa numero tot. di pagine.....

N.B.= I seguenti Registri riguardano esclusivamente gli enti che esercitano attività commerciali)

- **Registro Iva Acquisti:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... riguardante la fatt. del del fornitore Protocollo n.ro.....
- **Registri Iva Vendite:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... riguardante la fatt. del emessa nei confronti di
- **Registri Iva Corrispettivi:** aggiornato alla data del con ultima operazione annotata..... riguardante i corrispettivi del giorno

Tutti i predetti Registri *risultano/non risultano* aggiornati e regolarmente tenuti

VERIFICHE DEI LIBRI DEGLI ORGANI DEGLI ENTI

Il Collegio procede poi a verificare i libri degli organi dell'Ente:

- **Libro verbali del Consiglio di amministrazione/Consiglio Direttivo**, composto da n.....foglio, di cui n. fogli utilizzati con ultimo verbale (n. del);
- **Libro verbali del Collegio dei revisori/sindacale**, composto da n..... fogli, di cui n.....fogli utilizzati con l'ultimo verbale (n. del);
-

Tutti i predetti Libri *risultano/non risultano* regolarmente sottoscritti e puntualmente aggiornati.

VERIFICA DEGLI INVENTARI DEI BENI MOBILI

Il Collegio procede alla verifica del registro degli inventari dei beni mobili durevoli, con l'assistenza del dott.responsabile dell'inventariazione dei predetti beni.

In via preliminare, il medesimo responsabile fa presente al collegio che l'inventario dei beni mobili è tenuto in modalità informatizzata, precisando che i beni durevoli acquisiti sono caricati a sistema con numerazione progressiva. L'ultima annotazione riporta il seguente numero inventariale

I beni dell'inventario attualmente risultano suddivisi nelle seguenti categorie:

- Mobili e arredi
- Attrezzature generiche
- Impianti e macchinari
- Automezzi
-

Il responsabile dei beni precisa, inoltre, che ad ogni cespite corrisponde uno o più numeri di etichetta inventariale, a seconda che il cespite sia composto da uno o più articoli.

Ciò premesso, il Collegio procede, a campione, alla verifica dei beni, precisando che nella scelta del campione si è tenuto conto dei seguenti criteri:

-
-

Sulla base dei predetti criteri sono stati selezionati i seguenti beni:

Categoria	Num. Inventario	Anno	Descrizione	Valore €	Ubicazione
Mobili e Arredi					

Categoria	Num. Inventario	Anno	Descrizione	Valore €	Ubicazione
Attrezzature Generiche					

Categoria	Num. Inventario	Anno	Descrizione	Valore €	Ubicazione
Impianti e Macchinari					

Categoria	Num. Inventario	Anno	Descrizione	Valore €	Ubicazione
Automezzi					

.....

Il Collegio ha effettuato la verifica fisica dei sopra descritti beni riscontrando che gli stessi sono tutti presenti nei luoghi indicati nel registro dell'inventario e sono tutti contrassegnati da apposito numero di etichetta, coincidente con quello riportato nello stesso registro.

VERIFICA DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI (DICHIARAZIONI)

Il Collegio procede alla verifica delle seguenti dichiarazioni fiscali presentate dall'Ente nell'anno, avvalendosi della supporto del..... , responsabile del servizio, rilevando quanto segue:

a) Dichiarazione 770 :

Il Modello 770/20..., relativo al periodo d'imposta, è stato inviato all'Agenzia delle Entrate, tramite il Servizio Telematico di presentazione delle dichiarazioni, in data (Prot. n. Detta dichiarazione è/non è stata presentata nei termini di legge.

In proposito, è stata verificata la corrispondenza, mediante campionamento, degli importi riportati nel Mod. 770 con riferimento ai versamenti mensili delle ritenute operate a titolo di Irpef, Addizionale Regionale Irpef e Addizionale Comunale Irpef e quelli risultanti dal prospetto riepilogativo dei versamenti mensili predisposto dall'Ufficio.

b) Dichiarazione Irap :

La Dichiarazione IRAP/20.... relativa al periodo d'imposta....., è stata presentata all'Agenzia delle Entrate, tramite il Servizio Telematico di presentazione delle dichiarazioni, in data - Prot n. Detta dichiarazione è/non è stata presentata nei termini di legge.

In proposito, il Collegio ha verificato, la corrispondenza tra i dati (imponibile ed imposta) inseriti nella Dichiarazione e quelli risultanti dai prospetti forniti dal competente Ufficio. Inoltre, ha verificato che, a fronte di un'imposta dovuta per l'anno, pari ad Euro, è stato versato l'importo di euro(come da prospetto riepilogativo dei versamenti predisposto dall'Ufficio).

c) Dichiarazione UNICO Enti non commerciali.

La Dichiarazione Unico 20.... Enti non commerciali, relativa al periodo d'imposta, è stata presentata all'Agenzia delle Entrate, tramite il Servizio Telematico di presentazione delle dichiarazioni, in data - Prot. n. Detta dichiarazione è/non è stata presentata nei termini di legge.

Da tale dichiarazione emerge che il reddito imponibile ai fini IRES è stato pari a complessivi euro, come di seguito rappresentato:

Tipo di reddito	Imponibile	Aliquota	Imposta IRES
Terreni			
Fabbricati			
Reddito attività commerciale			
Totale			

Si è poi preso atto che gli acconti versati ammontano a complessivi euro, di cui:

Rate	Data versamento	Importo acconti
1^ rata		
2^ rata		
Totale		

Da tale dichiarazione è risultato quindi un credito/debito d' imposta, a titolo di IRES, per l'anno, pari ad euro *In caso di debito indicare gli estremi del versamento.*

Per quanto riguarda il reddito d'impresa (quadro RC), esso è stato determinato come segue:

Reddito d'impresa	Importo	
Ricavi commerciali		+
Costi diretti commerciali		-
Costi promiscui deducibili		-
Totale imponibile		=

La percentuale di deducibilità dei costi promiscui pari al% è stata determinata dal seguente rapporto: Ricavi commerciali / Ricavi istituzionali + ricavi commerciali.

Al riguardo, si è verificata la corrispondenza tra i ricavi commerciali riportati nella dichiarazione e quelli risultanti dalle scritture contabili (secondo la numerazione e denominazione indicata nel piano dei conti adottato dall'Ente con provvedimento n. del

Si è, poi preso atto che, con apposito provvedimento del direttore generale n. del, l'Ente ha provveduto ad individuare i costi direttamente imputabili all'attività commerciale e quelli imputabili in misura promiscua, così come previsto dall'articolo 144 del D.P.R. n. 917/86.

Infine, anche per quanto riguarda i costi di natura commerciale, si è verificata la corrispondenza tra gli importi riportati in dichiarazione e quelli risultanti dalle scritture contabili.

d) Dichiarazione IVA

La Dichiarazione IVA/20..., relativa al periodo d'imposta 20..., è stata presentata all'Agenzia delle Entrate, tramite il Servizio Telematico di presentazione delle dichiarazioni, in data (Prot. n.). Detta dichiarazione è/non è stata presentata nei termini di legge.

Dall'esame di detta dichiarazione emerge che dalla stessa risulta nel periodo d'imposta, una IVA a debito/credito pari ad euro così determinatasi :

Descrizione	Importo	
IVA a debito		+
IVA a credito		-
IVA a credito eserc.preced.		-
IVA utilizzata in compensazione		+
Versamenti periodici (<i>mensili/trimestrali</i>) e acconto		-
Totale IVA debito/credito		=

In particolare, il Collegio ha verificato che:

- i dati contenuti nel quadro VL (liquidazione dell'imposta annuale) sono corrispondenti ai valori risultanti dal riepilogativo annuale IVA risultante dai registri IVA;
- l'ammontare dei versamenti periodici riportati in tale quadro corrispondono al totale dei versamenti effettuati, ivi compreso l'acconto dovuto;
- gli importi relativi alle liquidazioni periodiche riportati del quadro VH-VK corrispondono a quelli risultanti dalle liquidazioni mensili riportate nei registri IVA.

Infine, il Collegio ha verificato che in apposito registro è stata riportata l'IVA, per un importo complessivo di euro....., derivante dall'applicazione dell'art. 17-ter del DPR n. 633/1972 (c. d. "split payment") e che la stessa è stata versata alle scadenze periodiche previste.

VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI SICUREZZA E SALUTE SUL LAVORO

Il Collegio procede a verificare se l'Ente ha rispettato gli adempimenti previsti dal D.Lgs. n. 81/2008 ed in particolare se:

- è stato nominato il responsabile del Servizio prevenzione e protezione, il responsabile della sicurezza e, per le attività comportanti rischi professionali (ad es.: VDT, MMC, ecc), il medico competente;
- l'Ente ha richiesto / ottenuto il certificato prevenzione incendi;
- sono stati valutati i rischi collegati all'attività;
- è stato formalizzato uno specifico programma di formazione per il personale;
- è stato adottato con data certa il documento di valutazione dei rischi, il quale è stato aggiornato da ultimo in data.....

In particolare, si rileva:

[*Eventualmente*: Sulla base delle informazioni acquisite (*eventualmente*: anche a seguito dell'incontro del .../.../..., con l'organo amministrativo, nella persona di ovvero: dal responsabile dell'Ente sulla tematica sulla sicurezza del lavoro,)] sono state riscontrate le seguenti anomalie e/o criticità e/o violazioni e/o sono stati evidenziati i seguenti rischi di violazione delle norme sulla sicurezza del lavoro e/o fatti censurabili e/o irregolarità:

VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI PRIVACY

Il Collegio procede a verificare se l'Ente ha posto in essere gli adempimenti di cui al D.Lgs. n. 196/2003. In particolare, se è stato verificato che:

- sia stato recepito il D.Lgs. n. 196/2003 (artt. 33-36 e allegato B) in materia di misure minime di protezione dei dati (password, salvataggio dati, documento programmatico);
- è stata richiesta e ottenuta dai dipendenti l'autorizzazione al trattamento dei dati sensibili;
- l'Ente ha ottemperato agli adempimenti relativi alla nomina dei responsabili del trattamento dati;
- l'Ente ha provveduto all'invio al Garante della Privacy data .../.../... della dichiarazione di esistenza di un'attività di raccolta e di utilizzazione dei dati personali svolta quale autonomo titolare di trattamento e che successivamente non sono intervenute variazioni agli elementi forniti che comportino modifica alla suddetta comunicazione. Tali variazioni sono state comunicate in data .../.../... con raccomandata n.

In particolare, si rileva:

[Eventualmente: Sulla base delle informazioni acquisite (eventualmente: anche a seguito dell'incontro del .../.../..., con l'organo amministrativo, nella persona di ovvero: dal responsabile dell'Ente del trattamento di dati personali,) sono state riscontrate le seguenti anomalie e/o criticità e/o violazioni e/o sono stati evidenziati i seguenti rischi di violazione/violazioni delle norme in materia di protezione dei dati personali e/o fatti censurabili e/o irregolarità:].

VERIFICHE IN MATERIA DI TEMPESTIVITÀ DEI PAGAMENTI DELLE TRANSAZIONI COMMERCIALI

Il Collegio procede, ai sensi di quanto previsto con Circolare RGS n. 27 del 24 novembre 2014, alla verifica degli adempimenti previsti dalle disposizioni di legge in materia di tempestività dei pagamenti dei debiti delle pubbliche amministrazioni verso i propri fornitori, avvalendosi dell'assistenza della dott.ssa....., responsabile dell'Ufficio.....

A tal riguardo, il Collegio ha dapprima accertato che l'Ente:

- ha provveduto a registrarsi presso la Piattaforma PCC del MEF (ai sensi dell'art. 7, commi 1 e 2 e 7-ter, decreto legge n. 35/2013, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89). I soggetti accreditati ad operare sulla Piattaforma elettronica sono stati individuati nei Sigg.....
- ha provveduto ad allegare al bilancio dell'esercizio 20.. l'attestazione dei tempi di pagamento, resa ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del predetto D.L. n 66/2014, convertito dalla legge n. 89/2014;
- ha adempiuto all'obbligo di cui all'art. 7, comma 4-bis, del decreto legge n. 35/2013, convertito dalla legge n. 64/2013 (obbligo di comunicazione annuale attraverso la Piattaforma PCC del MEF, da effettuarsi entro il 30 aprile di ciascun anno, dei debiti commerciali non ancora estinti, maturati al 31 dicembre dell'anno precedente). A tal riguardo, si fa presente che l'ultima comunicazione inserita dall'Ente sulla Piattaforma elettronica è quella in data, con riferimento ai debiti maturati al 31 dicembre

Il Collegio procede, poi, alla verifica degli adempimenti previsti dall'art. 27, commi 2, 4 e 5, del D.L. n. 66/2014, ed in particolare:

- l'obbligo di comunicare sulla Piattaforma elettronica PCC le informazioni inerenti la ricezione e la rilevazione sui propri sistemi contabili delle fatture o richieste equivalenti di pagamento relativa a forniture, appalti e prestazioni professionali, debiti per somministrazioni (art. 27, comma 2);
- l'obbligo di comunicare entro il 15 di ogni mese i dati relativi ai debiti non estinti, certi, liquidi ed esigibili per i quali, nel mese precedente, sia stato superato il termine di decorrenza degli interessi moratori previsto dal D. Lgs. n. 231/2002 (art. 27 comma 4);
- l'obbligo di immettere sulla piattaforma elettronica, per i debiti comunicati ai sensi del precedente comma 2, i dati riferiti all'ordinazione di pagamento (art. 27, comma 5).

In merito a quanto sopra, il Collegio ha accertato che i suddetti adempimenti vengono svolti puntualmente da parte dell'Ente.

Si evidenzia, infine, che l'Ente ha provveduto a pubblicare nel proprio sito istituzionale l'indicatore di tempestività dei pagamenti sia con riguardo a quello annuale che a quello trimestrale.

VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI TRASPARENZA

Il Collegio incontra il responsabile dell'Ufficio..... dott....., che, in qualità di Responsabile della Trasparenza, assisterà l'organo di controllo nelle operazioni di verifica degli adempimenti in materia di trasparenza, previsti dal Decreto Legislativo n. 33/2013 e successive modifiche ed integrazioni.

In via preliminare, il dott. fa presente al Collegio quanto segue:

- di essere stato nominato Responsabile con provvedimento n.del..... ;
- che, a far data dalla predetta nomina, ha provveduto ad adottare le seguenti misure
.....;
-
-

Il Collegio, nel prendere atto di quanto rappresentato dal suindicato Responsabile ricorda che tra i principali adempimenti posti a carico dell'Ente dal richiamato decreto legislativo n. 33 del 2013, vi è quello di prevedere, nella *homepage* del sito istituzionale, un'apposita sezione, denominata "Amministrazione Trasparente", destinata a contenere i dati, le informazioni ed i documenti pubblicati in base alla normativa vigente, i quali devono essere pubblicati tempestivamente e mantenuti aggiornati.

Ciò premesso, il Collegio, dopo aver accertato che la struttura delle informazioni della sezione "Amministrazione Trasparente" del sito istituzionale dell'Ente è stata organizzata in conformità a quanto previsto dall'allegato A del decreto legislativo n. 33/2013, dà inizio alle operazioni di verifica, volte al riscontro dell'avvenuta pubblicazione nella predetta sezione dei principali dati oggetto di obbligatoria pubblicazione. In particolare, a campione, si evidenzia che la verifica ha riguardato la pubblicazione dei seguenti dati (*qui di seguito si riportano, a mero titolo esemplificativo, quelli più significativi*):

- *il Piano triennale per la prevenzione della corruzione (art. 10, comma 8);*
- *atti normativi e amministrativi generali (art. 12);*
- *dati concernenti l'organizzazione delle pubbliche amministrazioni (art. 13);*
- *dati concernenti i titolari di incarichi politici, di amministrazione, di direzione o di governo e i titolari di incarichi dirigenziali (art. 14);*
- *dati ed informazioni sui titolari di incarichi di collaborazione e di consulenza (art. 15);*
- *dati riguardanti il personale (artt. 16 e 17);*
- *dati relativi alla contrattazione collettiva (art. 21);*
- *dati relativi agli enti pubblici vigilati, agli enti di diritto privato in controllo pubblico, nonché alle partecipazioni in società di diritto privato (art. 22);*
- *dati relativi ai provvedimenti amministrativi (art. 23);*
- *dati di bilancio, preventivo e consuntivo, e del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio, nonché dei dati concernenti il monitoraggio degli obiettivi (art. 29);*
- *dati riguardanti i beni immobili e la gestione del patrimonio (art. 30);*
- *dati relativi ai controlli sull'organizzazione e sull'attività dell'amministrazione (art. 31);*
- *dati riguardanti i tempi di pagamento dell'amministrazione (art. 33);*
- *dati concernenti le informazioni necessarie per l'effettuazione di pagamenti informatici (art. 36);*
- *dati concernenti i contratti pubblici di lavori, servizi e forniture (art. 37).*

Dall'accertamento dei dati presenti nella sezione "Amministrazione Trasparente" del sito istituzionale dell'Ente non risultano particolari osservazioni da menzionare [Eventualmente è emerso quanto segue:].

Ciò stante, il collegio invita l'Ente ad attivarsi senza indugio affinché i dati mancanti sopra evidenziati siano tempestivamente pubblicati nella sezione "Amministrazione Trasparente" del sito istituzionale, dandone immediata comunicazione all'organo di controllo. In proposito, rammenta che l'art. 47 bis del decreto legislativo n. 33/2013 prevede specifiche sanzioni pecuniarie per il mancata pubblicazione dei dati di cui all'art. 14 del predetto decreto. Invita, inoltre, il responsabile della trasparenza a monitorare che i dati oggetto di pubblicazione siano mantenuti costantemente aggiornati.

VERIFICHE DEGLI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI ANTICORRUZIONE

Il Collegio procede a verificare che siano stati effettuati i principali adempimenti in materia di anticorruzione ai sensi della Legge 6 novembre 2012, n. 190, ed, in particolare, che l'Ente abbia provveduto a:

- nominare il Responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza;
- adottare il Piano triennale per la prevenzione della corruzione (ed ha provveduto al suo regolare aggiornamento);
- trasmettere all'ANAC, nel rispetto della tempistica prevista, il Piano Triennale anticorruzione e trasparenza;
- definire concrete ed effettive misure di prevenzione dei fenomeni corruttivi coerentemente alle indicazioni contenute nel vigente Piano Nazionale Anticorruzione adottato dall'Anac;
- adottare il Codice di comportamento dei propri dipendenti, ai sensi dell'articolo 54 del D.Lgs n. 165/2001.

Dalla verifica degli adempimenti sopra riportati non risultano particolari osservazioni da formulare.

[Eventualmente: sulla base delle verifiche effettuate e delle informazioni acquisite (eventualmente: anche a seguito dell'incontro del __/__/__, con il Responsabile, nella persona di)] sono state riscontrate le seguenti anomalie e/o criticità e/o violazioni e/o sono stati evidenziati i seguenti rischi di violazione/violazioni delle norme in materia di prevenzione e repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione:.....].

VERIFICA DEL RISPETTO DEGLI OBBLIGHI COMUNICATIVI IN TEMA DI SPESE PUBBLICITARIE

Il Collegio ha accertato che l'Ente ha provveduto in data a trasmettere, nel rispetto dei termini, all'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni il modello EP - Enti Pubblici la Comunicazione delle somme impegnate per l'acquisto, ai fini di pubblicità istituzionale, di spazi sui mezzi di comunicazione di massa relativa all'esercizio finanziario, in attuazione al disposto dell'articolo 41 del decreto legislativo 31 luglio 2005, n. 177²⁷².

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.	(Presidente)
Dott.	(Componente)
Dott.	(Componente)

²⁷² Cfr. La Direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 settembre 2009 per eventuali approfondimenti in materia. Si aggiunge poi che con delibera n. 59/17/CONS dell'8 febbraio 2017, l'Autorità ha fissato dal 1° al 30 settembre di ciascun anno il periodo entro il quale sarà possibile trasmettere, in modalità elettronica, i moduli compilati, accedendo alla pagina web che sarà resa disponibile sul sito dell'Autorità. Pertanto, senza la preventiva riapertura del sistema telematico, al di fuori del periodo menzionato, non è possibile inoltrare alcuna comunicazione all'Autorità. I dati eventualmente trasmessi, anche a mezzo pec, saranno ritenuti irricevibili.

6 VERBALE CERTIFICAZIONE COSTITUZIONE DEL FONDO PER LA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA

VERBALE N. .../20...

In data .../.../..... alle ore ..:.., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁷³
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame dell'ipotesi di costituzione del fondo per la contrattazione integrativa per l'anno, ai sensi dell'art. 40-bis del decreto legislativo n. 165/2001.

L'ipotesi di costituzione del fondo per la contrattazione integrativa per l'anno..... è stata trasmessa al Collegio dei revisori/sindacale con nota n.del, ai fini del controllo della compatibilità dei costi della predetta contrattazione con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione di norme di legge.

Tale ipotesi di costituzione del fondo, risulta corredata dalla relazione tecnico-finanziaria.

Il Collegio viene assistito, nell'esame della predetta ipotesi di accordo integrativo, dal Responsabile dell'Ufficio del Personale Dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire a quest'ultimo tutti gli elementi informativi necessari per la redazione del prescritto parere.

Il Collegio passa all'esame del precitato atto (e della relativa documentazione), il quale prevede un ammontare di somme a disposizione pari ad Euro

Ciò premesso, il Collegio verificato che:

- la relazione tecnico finanziaria è stata predisposta in ossequio alle istruzioni emanate con Circolare n. 25, del 19 luglio 2012, del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato;
- i fondi contrattuali per l'anno sono stati costituiti in conformità alla normativa vigente;
- l'onere scaturente dall'atto di costituzione del fondo per la contrattazione integrativa in esame risulta integralmente coperto dalle disponibilità di bilancio;
- la costituzione del fondo per la contrattazione integrativa è stata predisposta in conformità alle vigenti disposizioni di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori;

esprime parere favorevole

²⁷³ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

in ordine alla compatibilità finanziaria della costituzione del fondo per la contrattazione integrativa per l'anno

Oppure

Il Collegio dei revisori dei conti/sindacale esprime parere non favorevole sulla compatibilità finanziaria dell'ipotesi di costituzione del fondo accordo integrativo per l'anno, per le seguenti motivazioni:

.....

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

7 VERBALE CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA

VERBALE N. .../20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁷⁴
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame dell'ipotesi di contratto integrativo per l'anno, ai sensi dell'articolo 40-bis del decreto legislativo n. 165/2001.

L'ipotesi di contratto integrativo per l'anno..... è stata trasmessa al Collegio dei revisori/sindacale con nota n.del, ai fini del controllo della compatibilità dei costi della predetta contrattazione con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione di norme di legge.

Tale ipotesi di accordo, sottoscritta dalle parti in data, risulta corredata dalla relazione illustrativa e dalla relazione tecnico-finanziaria, di cui all'articolo 4, comma 3 sexies, dello stesso decreto legislativo n. 165/2001.

Il Collegio viene assistito, nell'esame della predetta ipotesi di accordo integrativo, dal Responsabile dell'Ufficio del Personale Dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire a quest'ultimo tutti gli elementi informativi necessari per la redazione del prescritto parere.

Il Collegio passa all'esame del precitato accordo (e della relativa documentazione), il quale prevede un ammontare di somme a disposizione pari ad Euro distribuiti per le seguenti finalizzazioni:.....

Ciò premesso, il Collegio verificato che:

- la relazione illustrativa e la relazione tecnico finanziaria sono state predisposte in ossequio alle istruzioni emanate con Circolare n. 25, del 19 luglio 2012, del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato;
- i fondi contrattuali per l'anno sono stati costituiti in conformità alla normativa vigente;
- l'onere scaturente dalla contrattazione in esame risulta integralmente coperto dalle disponibilità di bilancio;
- il contratto integrativo è stato predisposto in conformità alle vigenti disposizioni di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori;

esprime parere favorevole

in ordine alla compatibilità finanziaria dell'ipotesi di accordo integrativo per l'anno

²⁷⁴ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente

Oppure

Il Collegio dei revisori dei conti/sindacale **esprime parere non favorevole** sulla compatibilità finanziaria dell'ipotesi di accordo integrativo per l'anno, per le seguenti motivazioni:

.....

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

8 VERBALE RELATIVO AL BILANCIO DI PREVISIONE

VERBALE N./20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁷⁵
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame del Bilancio di Previsione dell'anno

Il predetto documento contabile, corredato della relativa documentazione, è stato trasmesso al Collegio dei revisori/sindacale con nota n.del, in conformità a quanto previsto dall'articolo 20, comma 3, del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, per acquisirne il relativo parere di competenza.

Il Collegio viene assistito, nell'esame del predetto elaborato contabile, dal Responsabile dell'Ufficio di, nella persona del Dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire a quest'ultimo tutti gli elementi informativi necessari per la redazione del prescritto parere.

Il Collegio passa all'esame del precitato documento e, dopo aver acquisito ogni utile notizia al riguardo ed aver effettuato le opportune verifiche, redige la relazione al Bilancio di Previsione dell'esercizio finanziario che viene allegata al presente verbale e ne costituisce parte integrante (Allegato 1).

Il Collegio rammenta, infine, che la delibera di approvazione del bilancio in questione, completo degli allegati, dovrà essere trasmesso all'Amministrazione vigilante e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott. (Presidente)
 Dott. (Componente)
 Dott. (Componente)

²⁷⁵ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

Ente

**RELAZIONE RELATIVA AL BILANCIO DI PREVISIONE
PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO**

Il bilancio di previsione dell'esercizio finanziario predisposto dal Direttore Generale dell'Ente è stato trasmesso al Collegio dei revisori dei conti/sindacale, per il relativo parere di competenza, con nota n. del, conformemente a quanto previsto dall'articolo 20, comma 3, del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123²⁷⁶.

Detto elaborato contabile si compone dei seguenti documenti:

- 1) Preventivo finanziario (decisionale e gestionale);
- 2) Quadro generale riassuntivo;
- 3) Preventivo economico.

Inoltre, risultano allegati al predetto bilancio di previsione, come previsto dal regolamento di contabilità dell'Ente:

- a) il Bilancio pluriennale;
- b) la Relazione programmatica del Presidente;
- c) la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione;

CONSIDERAZIONI GENERALI

Il bilancio di previsione in esame è stato predisposto tenendo conto delle apposite istruzioni impartite con la Circolare MEF - RGS n. del..... avente per oggetto "Enti ed Organismi pubblici - Bilancio di previsione per l'esercizio" e tiene conto degli obiettivi, dei programmi, dei progetti e delle attività che i centri di responsabilità intendono conseguire nel corso dell'esercizio, come descritti nella relazione programmatica.

Dalla documentazione fornita risulta che l'Ente ha provveduto alla redazione del prospetto riepilogativo nel quale viene riassunta la spesa classificata in base alle missioni ed ai programmi individuati applicando le prescrizioni contenute nel DPCM 12 dicembre 2012 e le indicazioni di cui alla Circolare del Dipartimento della RGS n. 23 del 13 maggio 2013. Inoltre, è stato redatto, in conformità a quanto previsto dal citato DPCM 18 settembre 2012, il piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio ed è stato adottato il piano dei conti integrato di cui al DPR n. 132/2013.

Il bilancio di previsione in esame è stato redatto nel rispetto del principio del pareggio di bilancio²⁷⁷ e complessivamente prevede:

in caso di pareggio tra entrate ed uscite

entrate ed uscite, di pari importo, per euro, sono determinate dal saldo algebrico tra l'avanzo di parte corrente di euro..... ed il disavanzo di parte capitale per euro

(si ricorda che l'eventuale saldo positivo di parte capitale non può essere destinato alla copertura delle spese di parte corrente).

In caso di disavanzo

il disavanzo di euro..... è determinato dal saldo algebrico tra le entrate e le spese di parte corrente di euro e quello di parte capitale di euro La copertura del predetto disavanzo è assicurata dall'utilizzo del presunto avanzo di amministrazione stimato per la fine dell'esercizio (n-1)

²⁷⁶ N.B.= Art. 20, comma 3: ".....almeno quindici giorni prima della data della relativa delibera....."

²⁷⁷ (tale principio ai sensi dell'art. 13, c. 1, della legge n. 243/2012, per gli enti che operano in contabilità finanziaria, si intende raggiunto quando risulta conseguito un saldo non negativo in termini di cassa e di competenza tra le entrate e le spese finali. Ai fini della determinazione del saldo, l'avanzo di amministrazione può essere utilizzato, nella misura di quanto effettivamente realizzato, solo successivamente all'approvazione del rendiconto e comunque nel rispetto di eventuali condizioni e limiti previsti dalla legge dello Stato. In caso di mancanza del conseguimento dell'equilibrio di bilancio dovranno essere fornite informazioni in merito alle prospettive di riassorbimento del disavanzo).

Il **Bilancio di Previsione** dell'esercizio *n*, redatto sia in termini di competenza che di cassa è così riassunto:

QUADRO RIASSUNTIVO DEL BILANCIO DI PREVISIONE anno n							
Entrate			<i>Previsione definitiva anno n-1</i>	<i>Variazioni +/-</i>	<i>Previsione di competenza anno n</i>	<i>Differenza %</i>	<i>Previsione di cassa anno n</i>
<i>Entrate Correnti - Titolo I</i>		Euro					
<i>Entrate conto capitale Titolo II</i>		Euro					
<i>Gestioni speciali Titolo III</i>		Euro					
<i>Partite Giro Titolo IV</i>		Euro					
Totale Entrate							
<i>Avanzo es. n-1</i>	amministrazione utilizzato	Euro					
Totale Generale		Euro					
Spese			<i>Previsione definitiva anno n-1</i>	<i>Variazioni +/-</i>	<i>Previsione di competenza anno n</i>	<i>Differenza %</i>	<i>Previsione di cassa anno n</i>
<i>Uscite correnti Titoli I</i>		Euro					
<i>Uscite conto capitale Titolo II</i>		Euro					
<i>Gestioni speciali Titolo III</i>		Euro					
<i>Partite Giro Titolo III</i>		Euro					
Totale Uscite		Euro					
<i>Disavanzo di amministrazione</i>		Euro					
Totale Generale		Euro					

Situazione equilibrio dati di cassa

Prospetto riepilogativo dati di cassa (Art. 13, c. 1, L. n. 243/2012)	Anno n
<i>Descrizione</i>	<i>Importo</i>
Saldo cassa presunto iniziale	
Riscossioni previste	
Pagamenti previsti	
Saldo finale di cassa	

Inoltre, nella tabella che segue, viene data dimostrazione del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente a quello a cui si riferisce il presente bilancio:

TABELLA DIMOSTRATIVA DELL'AVANZO DI AMMINISTRAZIONE (anno n - 1)	Segno algebrico	Totale
Fondo di cassa al 1° gennaio	+	
Residui attivi iniziali	+	
Residui passivi iniziali	-	
Avanzo di amm.ne al 31 dicembre n -1	=	
Accertamenti/impegni n-1		
Entrate accertate esercizio n-1	+	
Uscite impegnate esercizio n-1	-	
variazioni nei residui n-1		
Variazioni residui attivi (solo minori residui attivi)	-	
Variazioni residui passivi (solo minori residui passivi)	+	
Avanzo di amministrazione all'anno n-1		

ESAME DELLE ENTRATE

ENTRATE CORRENTI

Le entrate correnti, con il raffronto delle previsioni definitive dell'esercizio n-1, sono rappresentate nella seguente tabella:

Entrate Conto Capitale		Previsione Definitiva n-1	Variazioni	Previsione Competenza n.	Differenza %
Entrate Contributive	Euro				%
Entrate derivanti da trasferimenti correnti	Euro				%
Altre Entrate	Euro				%
Totale	Euro				%

(analizzare le principali voci di entrata rilevando le ragioni dei principali scostamenti rispetto al precedente esercizio)

- Entrate Contributive
- Entrate derivanti da trasferimenti correnti
- Altre Entrate

ENTRATE IN CONTO CAPITALE

Le entrate in conto capitale, con il raffronto delle previsioni definitive dell'esercizio n-1, sono rappresentate nella seguente tabella:

Entrate Conto Capitale		Previsione Definitiva n-1	Variazioni	Previsione Competenza n.	Differenza %
Entrate per alienazione beni patrimoniali e riscossione di crediti	Euro				%
Entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale	Euro				%
Accensione di prestiti	Euro				%
Totale	Euro				%

(analizzare le principali voci di entrata rilevando le ragioni dei principali scostamenti rispetto al precedente esercizio)

- Entrate per alienazione beni patrimoniali e riscossione di crediti
- Entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale
- Entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale

ESAME DELLE SPESE

SPESE CORRENTI

Le spese correnti, con il raffronto delle previsioni definitive dell'esercizio n-1, sono rappresentate nella seguente tabella:

<i>Spese Correnti</i> Titolo I		<i>Previsione</i> <i>Definitive anno</i> <i>n-1</i>	<i>Variazioni</i>	<i>Previsione</i> <i>Competenza</i> <i>anno n</i>	<i>Differenza %</i>
<i>Funzionamento</i>	Euro				%
<i>Interventi diversi</i>	Euro				%
<i>Oneri comuni</i>	Euro				%
<i>Trattamenti di quiescenza integrativi e sostitutivi</i>	Euro				%
<i>Accantonamenti a fondi rischi ed oneri</i>	Euro				%
Totale	Euro				%

(Analisi spese correnti e relativi scostamenti)

- Le spese di Funzionamento
- Spese interventi diversi
- Oneri comuni.....;
- Trattamenti di quiescenza integrativi e sostitutivi.....;
- Accantonamenti a fondi rischi ed oneri.....;

SPESE IN CONTO CAPITALE

Le spese in conto capitale, con il raffronto delle previsioni definitive dell'esercizio n-1, sono così costituite:

<i>Spese</i> <i>Conto capitale</i>		<i>Previsione</i> <i>Definitiva</i> <i>n-1</i>	<i>Variazioni</i>	<i>Previsione</i> <i>Competenza</i> <i>n.</i>	<i>Differenza %</i>
<i>Investimenti</i>	Euro				%
<i>Oneri comuni</i>	Euro				%
<i>Accanton. per uscite future</i>	Euro				%
<i>Accanton. per ripristino investimenti</i>	Euro				%
Totale	Euro				%

Analisi spese in conto capitale:

- Le spese per investimenti.....;
- Gli oneri comuni.....;
- Accantonamenti per uscite future.....;
- Accantonamenti per ripristino investimenti.....;

PARTITE DI GIRO

Le partite di giro, che risultano in pareggio ed ammontano ad euro, comprendono le entrate ed uscite che l'ente effettua in qualità di sostituto d'imposta, ovvero per conto di terzi, le quali

costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'Ente, nonché le somme amministrare al cassiere e ai funzionari ordinatori e da questi rendicontate o rimborsate.

RISPETTO DELLE NORME DI CONTENIMENTO DELLA SPESA PUBBLICA

In proposito, il Collegio rappresenta che l'Ente ha predisposto il bilancio di previsione nel rispetto delle singole norme di contenimento previste dalla vigente normativa.

Si riportano nella seguente tabella le tipologie di spesa che sono state oggetto di tagli o riduzioni di spesa previsti nei riguardi dell'Ente, in attuazione delle specifiche misure di contenimento²⁷⁸, applicabili all'Ente in discorso:

Tipologia di spesa	Riferimenti normativi	Limite di spesa (importo in euro)	Previsione (importo in euro)
Spese per gli organi			
Spese per studi e consulenze			
Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza			
Spese per formazione			
Spese per missioni			

Il Collegio ha preso atto che tra le uscite correnti, in apposito capitolo, sono state stanziare le somme da versare al bilancio dello Stato, per effetto delle suindicate riduzioni di spesa. Tale somma ammonta ad euro

CONCLUSIONI

Il Collegio considerato che:

- il bilancio è stato redatto in conformità alla normativa vigente;
- in base alla documentazione e agli elementi conoscitivi forniti dall'Ente le entrate previste risultano essere attendibili;
- le spese previste sono da ritenersi congrue in relazione all'ammontare delle risorse consumate negli esercizi precedenti e ai programmi che l'Ente intende svolgere;
- sono state rispettate le norme di contenimento della spesa pubblica;
- risulta essere salvaguardato l'equilibrio di bilancio;

esprime parere favorevole

in ordine all'approvazione della proposta del Bilancio di previsione per l'anno da parte dell'Organo di vertice.

Oppure

esprime parere non favorevole

Per le seguenti motivazioni:

.....

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

²⁷⁸ Si precisa che tale tabella riporta solo alcune tipologie di spesa oggetto di contenimento. La stessa dovrà adattarsi alla normativa applicabile all'Ente.

9 VERBALE RELATIVO ALLA VARIAZIONE AL BILANCIO DI PREVISIONE

VERBALE N. .../20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁷⁹
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame della proposta di Variazione n. ... al Bilancio di Previsione relativo all'anno

Il predetto documento contabile, corredato della relativa documentazione, è stato trasmesso al Collegio dei revisori/collegio sindacale con nota n.del, in conformità a quanto previsto dall'articolo 20, comma 3, del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, per acquisirne il relativo parere di competenza.

Il Collegio viene assistito, nell'esame della Proposta di cui trattasi dal Responsabile dell'Ufficio di, nella persona del Dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire allo stesso tutti gli elementi informativi necessari per la redazione del prescritto parere.

Il Collegio dopo aver acquisito ogni utile notizia al riguardo ed aver effettuato le opportune verifiche alla suindicata proposta di Variazione, redige la relazione che viene allegata al presente verbale e ne costituisce parte integrante.

Il Collegio rammenta, infine, che la delibera di approvazione della variazione di cui trattasi dovrà essere trasmessa all'Amministrazione vigilante e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott. (Presidente)
 Dott. (Componente)
 Dott. (Componente)

²⁷⁹ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

Allegato 1

Ente

RELAZIONE RELATIVA ALLA VARIAZIONE AL BILANCIO DI PREVISIONE PER L'ESERCIZIO FINANZIARIO

Parere sulla Proposta di Variazione n.

al Bilancio di previsione anno

Con nota n. del è stata trasmessa la proposta di variazione n. al bilancio di previsione dell'esercizio finanziario predisposto dal Direttore Generale dell'Ente sulla quale il Collegio dei revisori dei conti/sindacale, è tenuto a rendere il parere di competenza, in attuazione a quanto previsto dall'articolo..... del Regolamento di amministrazione e contabilità.

La proposta di variazione, adeguatamente motivata e corredata dalla pertinente documentazione, riguarda i seguenti eventi modificativi delle risultanze del bilancio:

.....

CONSIDERAZIONI GENERALI

La proposta di variazione prevede maggiori/minori entrate per euro..... e maggiori/minori uscite per euro..... con una differenza positiva/negativa pari ad euro.....

ESAME DELLE VARIAZIONI IN ENTRATE

La variazione proposta viene rappresentata nella seguente tabella:

<i>Entrate correnti</i>			
Capitolo	Descrizione	Variazione +	Variazione -
.....
.....
.....
.....
	Totale entrate correnti		
<i>Entrate conto capitale</i>			
.....
.....
.....
.....
	Totale entrate conto capitale		
<i>Entrate per partite di giro</i>			
.....
.....
.....
	Totale entrate partite di giro
	Totale variazioni entrate

- Le variazioni nelle entrate correnti riguardano.....
- Le variazioni nelle entrate in conto capitale riguardano.....

- Le variazioni in entrate relative alle partite di giro riguardano.....

ESAME DELLE VARIAZIONI IN USCITA

La variazione proposta viene rappresentata nella seguente tabella:

Spese correnti			
Capitolo	Descrizione	Variazione +	Variazione -
.....
.....
.....
.....
	Totale spese correnti		
Spese conto capitale			
.....
.....
.....
.....
	Totale spese conto capitale		
Spese per partite di giro			
.....
.....
.....
	Totale spese partite di giro
	Totale variazioni spese

- Le variazioni nelle spese correnti riguardano.....
- Le variazioni nelle spese in conto capitale riguardano.....
- Le variazioni delle spese relative alle partite di giro riguardano.....

Per quanto precede e tenuto conto delle suindicate proposte di variazioni, il bilancio di previsione dell'esercizio finanziario presenta le seguenti risultanze:

QUADRO AGGIORNATO DEL BILANCIO DI PREVISIONE anno n							
Entrate			Previsione definitiva anno n-1	Variazioni in aumento	Variazioni in diminuzione	Importo aggiornato	Previsione aggiornata di cassa anno n
Entrate Correnti - Titolo I		Euro					
Entrate conto capitale Titolo II		Euro					
Gestioni speciali Titolo III		Euro					
Partite Giro Titolo IV		Euro					
Totale Entrate							
Avanzo es. n-1	amministrazione utilizzato	Euro					
Totale Generale		Euro					

Spese		Previsione definitiva anno n-1	Variazioni in aumento	Variazioni in diminuzione	Importo aggiornato	Previsione aggiornata di cassa anno n
Uscite correnti Titoli I	Euro					
Uscite conto capitale Titolo II	Euro					
Gestioni speciali Titolo III	Euro					
Partite Giro Titolo III	Euro					
Totale Uscite	Euro					
Disavanzo amministrazione di	Euro					
Totale Generale	Euro					

RISPETTO NORME DI CONTENIMENTO DELLA SPESA PUBBLICA

In proposito, il collegio evidenzia che le variazioni proposte tengono conto dei limiti delle singole norme di contenimento previste dalla vigente normativa in materia.

CONCLUSIONI

Il Collegio sulla base degli atti proposti e considerato che le variazioni in esame non alterano l'originale equilibrio di bilancio, **esprime parere favorevole in ordine all'approvazione della proposta di Variazione al Bilancio di previsione per l'anno da parte dell'Organo di vertice.**

Ovvero

*Il Collegio tenuto conto che le variazioni proposte non rispettano la normativa vigente e alterano l'originale equilibrio di bilancio, **esprime parere contrario in ordine all'approvazione della proposta di Variazione al Bilancio di previsione per l'anno da parte dell'Organo di vertice.***

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

10 VERBALE RELATIVO ALL'ESAME DEL BUDGET ECONOMICO

VERBALE N. .../20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di:

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁸⁰
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame del Budget economico relativo all'anno

Il predetto documento contabile corredato della relativa documentazione è stato trasmesso al Collegio dei revisori/collegio sindacale con nota n.del per acquisire il relativo parere di competenza²⁸¹.

Si precisa che il predetto documento contabile è stato trasmesso al Collegio, in conformità a quanto previsto dall'articolo 3 del DM 27 marzo 2013.

Il Collegio viene assistito nell'esame del predetto Budget dal Responsabile dell'Ufficio di, nella persona del Dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire a quest'ultimo tutti gli elementi informativi necessari per la predisposizione della propria relazione.

Il Collegio passa all'esame del precitato documento contabile e dopo aver acquisito ogni utile notizia al riguardo ed aver effettuato le opportune verifiche, redige la relazione al Budget che viene allegata al presente verbale e ne costituisce parte integrante.

Il Collegio rammenta, infine, che il Budget completo degli allegati deve essere trasmesso, entro 10 giorni dalla Delibera di approvazione, alla amministrazione vigilante e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott. (Presidente)
 Dott. (Componente)
 Dott. (Componente)

²⁸⁰ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

²⁸¹ Ai sensi dell'articolo 2, comma 4, del DM 27 marzo 2013 costituiscono allegati al budget economico annuale:

- il budget economico pluriennale;
- la relazione illustrativa o analogo documento;
- il prospetto delle previsioni di spesa complessiva articolato per missioni e programmi di cui all'art. 9, comma 3;
- il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio redatto in conformità alle linee guida generali definite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 18 settembre 2012;
- la relazione del collegio dei revisori dei conti o sindacale.

Allegato 1

RELAZIONE RELATIVA AL BUDGET ECONOMICO ANNO

Si è esaminato il Budget Economico dell'anno, trasmesso, con nota n. in data, per redigere il parere di competenza.

Il Collegio rileva preliminarmente che al Budget economico in esame sono stati allegati, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2, comma 4, del DM 27 marzo 2013, i seguenti documenti:

- a) il budget economico pluriennale;
- b) la relazione illustrativa;
- c) il prospetto delle previsioni di spesa complessiva articolato per missioni e programmi di cui all'art. 9, comma 3 (per gli Enti in SIOPE);
- d) il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio redatto in conformità alle linee guida generali definite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 18 settembre 2012;
- e) eventuale ulteriore documentazione prevista dal regolamento dell'Ente.

Il Budget economico è stato redatto:

- secondo lo schema di cui all'allegato 1 del citato DM 27 marzo 2013 nel rispetto del principio di competenza economica;
- tenendo conto delle istruzioni impartite con la Circolare MEF - RGS n. 35 del 22 agosto 2013;
- nel rispetto delle indicazioni di cui alla Circolare ministeriale MEF - RGS n. del avente per oggetto "Enti ed Organismi pubblici - Bilancio di previsione per l'esercizio";
- tenuto conto degli obiettivi, dei programmi, dei progetti e delle attività che i centri di responsabilità intendono conseguire in termini di servizi e prestazioni, come descritti nella relazione illustrativa.
- nel rispetto del principio del pareggio di bilancio²⁸².
-

Il Collegio dà atto, altresì, che il Budget economico in esame, raffrontato con i valori del Budget assestato dell'anno precedente, è stato redatto seguendo lo schema di cui all'allegato 1 del D.M. 27 marzo 2013 ed è sintetizzabile nella tabella che segue:

VOCI	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
Conto Economico			
Valore della Produzione			
Costi della Produzione			
Diff.za tra valore e costi della produzione			
Proventi e Oneri finanziari			
Rettifiche di valore di attività finanziarie			
Proventi e Oneri straordinari			
Risultato prima delle imposte			
Imposte dell'esercizio, correnti, differite e anticipate			
Avanzo(Disavanzo) economico dell'esercizio			

²⁸² (tale principio ai sensi dell'art. 13, c. 1, della legge n. 243/2012, per gli enti che operano in contabilità finanziaria, si intende raggiunto quando risulta conseguito un saldo non negativo in termini di cassa e di competenza tra le entrate e le spese finali. Ai fini della determinazione del saldo, l'avanzo di amministrazione può essere utilizzato, nella misura di quanto effettivamente realizzato, solo successivamente all'approvazione del rendiconto e comunque nel rispetto di eventuali condizioni e limiti previsti dalla legge dello Stato. In caso di mancanza del conseguimento dell'equilibrio di bilancio dovranno essere fornite informazioni in merito alle prospettive di riassorbimento del disavanzo).

Il Valore della Produzione al 31 dicembre 20... è di euro ed è così composto:

Valore della produzione	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
1) Ricavi e proventi per l'attività istituzionale			
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;			
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione;			
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
5) Altri ricavi e proventi con separata indicazione dei contributi in conto esercizio			
Totale			

I ricavi dell'attività istituzionale riguardano, in particolare:

- contributo ordinario dello Stato
- corrispettivi da contratto di servizio
- contributi in conto esercizio
-

I Costi della produzione ammontano ad euro e riguardano:

Costi della produzione	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;			
Costi per servizi			
Costi per godimento di beni di terzi			
Spese per il personale			
Ammortamenti e svalutazioni			
Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			
Accantonamenti per rischi			
Altri accantonamenti			
Oneri diversi di gestione			
Totale			

Tra i costi della produzione si segnala quanto segue:

-
-
-

Proventi finanziari

DESCRIZIONE	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
Proventi da partecipazioni			
Altri proventi finanziari:			
.....			
.....			
.....			
.....			
.....			
Totale			

Oneri finanziari

La situazione degli interessi passivi e degli altri oneri finanziari iscritti nel conto economico è dettagliata nella seguente tabella:

DESCRIZIONE	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
Interessi passivi:			
interessi passivi da fornitori			
interessi passivi su mutui			
interessi passivi diversi			
Totale interessi passivi			
Altri oneri finanziari:			
differenze cambio passive			
Totale			

Rettifiche di valore di attività finanziarie

DESCRIZIONE	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
Rivalutazioni di partecipazioni			
Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni			
Rivalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
Totale Rivalutazioni			
Svalutazioni di partecipazioni			
Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni			
Svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
Totale Svalutazioni			
Totale			

Proventi e oneri straordinari

DESCRIZIONE	BUDGET anno n	BUDGET anno n-1 (assestato)	DIFFERENZA
Proventi straordinari:			
Plusvalenze			
.....			
Totale proventi straordinari			
Oneri straordinari			
Minusvalenze			
.....			
Totale oneri straordinari			

RISPETTO NORME DI CONTENIMENTO DELLA SPESA PUBBLICA

In proposito, il collegio rappresenta che dalle verifiche effettuate l'Ente ha predisposto il budget economico nel rispetto delle singole norme di contenimento previste dalla vigente normativa ed in linea con le istruzioni operative fornite al riguardo.

Si riportano nella seguente tabella le tipologie di spesa che sono state oggetto di tagli o riduzioni di spesa previsti nei riguardi dell'Ente, in attuazione delle specifiche misure di contenimento:

Tipologia di spesa	Riferimenti normativi	Limite di spesa	Importo previsto
Spese per gli organi			
Studi e consulenze			
Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza			
Spese per formazione			
Spese per missioni			

Totale			

Tra gli oneri di gestione figurano gli oneri per i provvedimenti di contenimento della spesa pubblica da versare all'entrata del bilancio dello Stato.

Budget Economico Pluriennale

In relazione al Budget Economico Pluriennale, il Collegio evidenzia che lo stesso, copre un di tre anni e tiene conto delle strategie delineate nei documenti di programmazione pluriennale approvati dall'organo di vertice. Inoltre, tale documento è stato predisposto in termini di competenza economica e presenta un'articolazione delle poste, per il primo anno, coincidente con quella del budget economico annuale.

Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio

In relazione al Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, il Collegio dà atto che il medesimo è coerente con le attività svolte dall'Ente facendo in particolare riferimento agli obiettivi di

Lo stesso è articolato in

Spese per missioni e programmi

L'attività di spesa è stata classificata secondo la struttura per missioni e programmi e secondo la classificazione COFOG.

Le missioni individuate

I Programmi sono relativi a

CONCLUSIONI

Il Collegio considerato che:

- il budget è stato redatto in conformità alla normativa vigente;
- in base alla documentazione e agli elementi conoscitivi forniti dall'Ente i Ricavi previsti risultano essere attendibili;
- i Costi previsti sono da ritenersi congrui in relazione all'ammontare delle risorse consumate negli esercizi precedenti e ai programmi che l'Ente intende svolgere;
- che il Budget è stato redatto nel rispetto dell'osservanza dei principi contabili previsti in materia;
- sono state rispettate le norme di contenimento della spesa pubblica;
- risulta essere salvaguardato l'equilibrio di bilancio;

esprime parere favorevole

in ordine all'approvazione del Budget economico dell'anno da parte del Consiglio di Amministrazione (o dell'Organo di vertice).

Ovvero

esprime parere non favorevole

Per le seguenti motivazioni

.....
.....

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

11 VERBALE DI ESAME DEL RENDICONTO GENERALE

VERBALE N. .../20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁸³
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame del Rendiconto generale relativo all'anno

Il predetto documento contabile, corredato della relativa documentazione, è stato trasmesso al Collegio dei revisori/collegio sindacale con nota n.del, in conformità a quanto previsto dall'articolo 20, comma 3, del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, per acquisirne il relativo parere di competenza.

Il Collegio viene assistito, nell'esame del predetto elaborato contabile, dal Responsabile dell'Ufficio di, nella persona del Dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire a quest'ultimo tutti gli elementi informativi necessari per la redazione del prescritto parere.

Il Collegio passa all'esame del precitato documento e, dopo aver acquisito ogni utile notizia al riguardo ed aver effettuato le opportune verifiche, redige la relazione al Rendiconto generale per l'esercizio finanziarioche viene allegata al presente verbale e ne costituisce parte integrante (Allegato 1).

Il Collegio rammenta, infine, che il Rendiconto in questione, completo degli allegati, dovrà essere trasmesso, entro 10 giorni dalla Delibera di approvazione, all'Amministrazione vigilante e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott. (Presidente)
 Dott. (Componente)
 Dott. (Componente)

²⁸³ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

Allegato 1

Ente

**RELAZIONE AL RENDICONTO GENERALE
DELL'ESERCIZIO FINANZIARIO**

.....

Il Rendiconto generale dell'esercizio finanziario predisposto dal (*Organo di vertice*) dell'Ente è stato trasmesso al Collegio dei revisori dei conti/sindacale, per il relativo parere di competenza, con nota n. del

Detto elaborato contabile si compone dei seguenti documenti:

- Conto del bilancio (Rendiconto finanziario decisionale e gestionale);
- Conto economico;
- Stato patrimoniale;
- Nota Integrativa.

Inoltre, risultano allegati al predetto rendiconto, come previsto dal regolamento di contabilità dell'Ente:

- a) La situazione amministrativa;
- b) La relazione sulla gestione;
- c) Situazione dei residui attivi e passivi;
- d)

CONSIDERAZIONI GENERALI

Con riferimento alla struttura ed al contenuto, il rendiconto generale è stato predisposto in conformità al Regolamento di contabilità dell'Ente ed alla normativa vigente in materia (DPR n. 97/2003).

Dalla documentazione fornita risulta che l'Ente ha provveduto alla redazione del prospetto riepilogativo nel quale viene riassunta la spesa classificata in base alle missioni ed ai programmi individuati applicando le prescrizioni contenute nel DPCM 12 dicembre 2012 e le indicazioni di cui alla Circolare del Dipartimento della RGS n. 23 del 13 maggio 2013. Inoltre, è stato redatto, in conformità a quanto previsto dal citato DPCM 18 settembre 2012, il piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio ed è stato adottato il piano dei conti integrato di cui al DPR n. 132/2013.

L'Ente ha *conseguito/non ha conseguito* l'equilibrio di bilancio²⁸⁴.

Il Collegio prende in esame il **Rendiconto Generale per l'esercizio** che è così riassunto nelle seguenti tabelle:

QUADRO RIASSUNTIVO DEL RENDICONTO FINANZIARIO

Entrate	Previsione iniziale anno n Euro	Variazioni i anno n Euro	Previsione e definitiva anno n Euro	Somme accertate anno n Euro	Somme accert. Riscosse anno n Euro	Somme accert. da riscuotere anno n Euro	Diff. % accertamenti -previs.iniz.
Entrate Correnti - Titolo I							
Entrate capitale conto Titolo II							

²⁸⁴ Si precisa che in caso di disavanzo occorre che la relazione dell'organo di controllo fornisca informazioni circa le prospettive di riassorbimento di detto disavanzo, ai fini della salvaguardia del principio di equilibrio del bilancio.

Entrate	Previsione iniziale anno n Euro	Variazioni i anno n Euro	Previsione e definitiva anno n Euro	Somme accertate anno n Euro	Somme accert. Riscosse anno n Euro	Somme accert. da riscuotere anno n Euro	Diff. % accertamenti -previs.iniz.
Partite Giro Titolo III							
Totale Entrate							
Avanzo amministrazione utilizzato							
Totale Generale							
DISAVANZO DI COMPETENZA							
Totale a pareggio							

Spese	Previsione iniziale anno n	Variazioni anno n	Previsione definitiva anno n	Somme impegnate anno n	Pagamenti anno n	Rimasti da pagare anno n	Diff.% impegni -previs.iniz.
Uscite correnti Titoli I							
Uscite conto capitale Titolo II							
Partite Giro Titolo III							
Totale Spese							
Disavanzo di amministrazione							
Totale Generale							

QUADRO DI RAFFRONTO CON L'ESERCIZIO PRECEDENTE

Entrate	Anno finanziario n			Anno finanziario n - 1			Diff. % (E/B)
	Residui (A)	Competenza (B)	Cassa (C)	Residui (D)	Competenza (E)	Cassa (F)	
Entrate Correnti - Titolo I							
Entrate conto capitale Titolo II							
Partite Giro Titolo III							
Totale Entrate							
Avanzo amministrazione utilizzato							
Totale Generale							
DISAVANZO DI COMPETENZA							
Totale a pareggio							

Spese	Residui (A)	Competenza (B)	Cassa (C)	Residui (D)	Competenza (E)	Cassa (F)
Uscite correnti Titoli I						
Uscite conto capitale Titolo II						
Partite Giro Titolo III						
Totale Spese						
Disavanzo di amministrazione						
Totale Generale						

Situazione di equilibrio dati di cassa

Prospetto riepilogativo dati di cassa (Art. 13, c. 1, L. n. 243/2012)	Anno n
Descrizione	Importo
Saldo cassa iniziale	
Riscossioni	
Pagamenti	
Saldo finale di cassa	

Il Rendiconto generale, presenta un avanzo/disavanzo finanziario di competenza di euro, pari alla differenza tra le entrate accertate e le spese impegnate, come appresso indicato:

TOTALE ENTRATE ACCERTATE	
TOTALE USCITE IMPEGNATE	
AVANZO/DISAVANZO DI COMPETENZA	

Le previsioni iniziali delle entrate e delle uscite correnti, pari rispettivamente ad euro ed euro, sono conformi con quelle indicate nel bilancio di previsione deliberato nella seduta del ed hanno subito complessivamente variazioni in *aumento/diminuzione* per euro, mentre, le partite di giro, inizialmente previste per euro, *hanno/non hanno* subito variazioni.

Per le spese in conto capitale previste nel documento previsionale, hanno subito una variazione in *aumento/diminuzione* di euro

ESAME DELLA GESTIONE DI COMPETENZA

ENTRATE CORRENTI

Le entrate correnti accertate, al netto delle partite di giro, sono costituite da:

		ACCERTAMENTI	ACCERTAMENTI
Entrate		Anno n-1	Anno n
<i>Entrate Contributive</i>	Euro		
<i>Entrate derivanti da trasferimenti correnti</i>	Euro		
<i>Altre Entrate</i>	Euro		
Totale Entrate			

Le Entrate contributive, pari ad euro, riguardano:

- per euro
- per euro

Le Entrate da trasferimenti correnti, pari ad euro riguardano:

- per euro
- per euro

Le Altre entrate pari ad euro Riguardano:

- per euro
- per euro

ENTRATE IN CONTO CAPITALE

Le entrate in conto capitale sono rappresentate nella seguente tabella:

		ACCERTAMENTI	ACCERTAMENTI
Entrate		Anno n-1	Anno n
<i>Entrate da alienazione di beni patrimoniali</i>	Euro		
<i>Entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale</i>	Euro		
<i>Accensione di prestiti</i>	Euro		
Totale Entrate in conto capitale			

Le citate entrate riguardano:

- per euro
- per euro

SPESE CORRENTI

Le uscite correnti sono costituite da:

		IMPEGNI	IMPEGNI
Uscite Correnti - Titolo I		Anno n-1	Anno n
<i>Funzionamento</i>	Euro		
<i>Interventi diversi</i>	Euro		
<i>Oneri comuni</i>	Euro		
<i>Trattamento di quiescenza</i>	Euro		
<i>Accantonamenti a fondo rischi ed oneri</i>	Euro		
Totale Uscite Correnti	Euro		

Le spese di Funzionamento riguardano:

- per euro
- per euro

Le spese per interventi diversi riguardano:

- per euro
- per euro

Gli oneri comuni riguardano:

- per euro
- per euro

Trattamento di quiescenza riguardano:

- per euro
- per euro

Accantonamenti a fondo rischi ed oneri riguardano:

- per euro
- per euro

SPESE IN CONTO CAPITALE

Le spese in conto capitale per complessivi euro sono rappresentate nella seguente tabella:

Titolo Uscite		ACCERTAMENTI	ACCERTAMENTI
Uscite		Anno n-1	Anno n
Investimenti	Euro		
Oneri comuni	Euro		
Accantonamenti per spese future	Euro		
Accantonamento per ripristino investimenti	Euro		
Totale Uscite in conto capitale			

Gli investimenti

Gli oneri comuni

Gli accantonamenti

L'accantonamento per ripristino investimenti....

PARTITE DI GIRO

Le partite di giro che risultano in pareggio, ammontano ad euroed hanno le entrate ed uscite che l'ente effettua in qualità di sostituto d'imposta, ovvero per conto di terzi, le quali costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'Ente, nonché le somme amministrate al cassiere e ai funzionari ordinatori e da questi rendicontate o rimborsate.

Si evidenzia che il fondo a disposizione dell'Economo/ Direttore amministrativo nel corso dell'esercizio, di euro, è stato riversato al bilancio in data con reversale n.

SITUAZIONE AMMINISTRATIVA

La situazione amministrativa, come esposto nella tabella che segue, evidenzia il saldo di cassa iniziale, gli incassi ed i pagamenti dell'esercizio, il saldo di cassa alla chiusura dell'esercizio, il totale delle somme rimaste da riscuotere, di quelle rimaste da pagare e il risultato finale di amministrazione, che ammonta ad euro

	In conto		Totale
	RESIDUI	COMPETENZA	
Fondo di cassa al 1° gennaio			
RISCOSSIONI			
PAGAMENTI			
Fondo di cassa al 31 dicembre			
RESIDUI		RESIDUI	
esercizi precedenti.		dell'esercizio	
RESIDUI ATTIVI			
RESIDUI PASSIVI			
Avanzo al 31 dicembre			

Il saldo di cassa alla fine dell'esercizio corrisponde con le risultanze del conto dell'Istituto Tesoriere/Cassiere al 31/12/.... che ammonta ad euro

Il citato avanzo di amministrazione trova riscontro dalla verifica effettuata come esposto nella seguente tabella:

Descrizione importo	Importo
Avanzo di amministrazione esercizio precedente	
Avanzo/Disavanzo di competenza ...	
Radiazione Residui attivi	
Radiazioni Residui passivi	
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE	

GESTIONE DEI RESIDUI

Per i residui evidenziati nella situazione amministrativa l'Ente ha fornito specifico elenco distinto anche per anno di formazione. Gli stessi alla data 31 dicembre.... risultano così determinati:

RESIDUI ATTIVI

(A)	(B)	(C= A-B)	(D)	(E=C-D)	F=E/A	G	H=(E+G)
Residui attivi al 1° gennaio	Incassi	Residui ancora da incassare	Radiazione residui attivi	Residui attivi ancora in essere	% da riscuotere	Residui attivi anno n	Totale residui al 31/12/....

In merito all'andamento degli incassi dei residui attivi si rappresenta quanto segue: (segnalare eventuali criticità).

Alla data della presente relazione, i residui attivi di fine esercizio risultano incassati per euro.....

RESIDUI PASSIVI

(A)	(B)	(C= A-B)	(D)	(E=C-D)	F=E/A	G	H=(E+G)
Residui passivi al 1° gennaio	Pagamenti	Residui ancora da pagare	Radiazione residui passivi	Residui passivi ancora in essere	% da riscuotere	Residui passivi anno n	Totale residui al 31/12/....

In merito alla situazione dei residui passivi si rappresenta quanto segue: *(segnalare eventuali criticità)*

Alla data della presente relazione, i residui passivi di fine esercizio risultano pagati per euro.....

E' stato effettuato il riaccertamento dei residui prevenienti dagli esercizi precedenti, ai fini del loro mantenimento nelle scritture contabili ed al riguardo il Collegio rappresenta quanto segue.....

SITUAZIONE PATRIMONIALE

La situazione patrimoniale viene rappresentata nella seguente tabella:

ATTIVITA'	Valori al 31/12/anno n-1		Valori al 31/12/anno n	
	Parziali	Totali	Parziali	Totali
A) Crediti verso lo Stato.....				
B) Immobilizzazioni:				
Immobilizzazioni Immateriali				
Immobilizzazioni Materiali				
Immobilizzazioni Finanziarie				
C) Attivo circolante:				
Rimanenze				
Residui attivi (crediti)				
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni				
Disponibilità liquide				
D - Ratei e Risconti:				
Ratei e risconti				
TOTALE ATTIVITA'				
PASSIVITA'				
A -Patrimonio netto				
Fondo di dotazione				
.....				
.....				
Avanzi economici eserc. prec				
Avanzo/Disavanzo economico dell'esercizio				
B) - Contributi in conto capitale				
.....				
C)- Fondi per rischi ed oneri				
ATTIVITA'	Valori al 31/12/anno n-1		Valori al 31/12/anno n	
	Parziali	Totali	Parziali	Totali
D) - Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato				
E) - Residui passivi (Debiti)				
F) - Ratei e risconti				
Ratei e risconti				
TOTALE PASSIVITA'				

Il patrimonio netto, di euro, rispetto al precedente esercizio, risulta aumentato/diminuito per effetto del risultato economico positivo/negativo dell'esercizio *anno n*, di euro

Fare un breve commento sulle principali poste dello stato patrimoniale, a titolo meramente esemplificativo si riporta:

- valori delle immobilizzazioni materiali sopra indicate corrispondono con i valori risultanti dal registro degli inventari alla fine dell'esercizio;

-;
-

CONTO ECONOMICO

Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione secondo criteri di competenza economica e presenta i seguenti valori:

CONTO ECONOMICO		
Descrizione	Anno n	Anno n -1
A) Valore della produzione		
B) Costi della produzione		
Differenza tra valore e costi della produzione (A-B)		
C) Proventi e oneri finanziari		
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie		
E) Proventi e oneri straordinari		
Risultato prima delle imposte (A-B ±C±D±E)		
Imposte dell'esercizio		
Avanzo/Disavanzo Economico		

(Esaminare le voci principali del conto economico)

Valore della produzione

Costi della produzione (tra i costi della produzione porre particolare attenzione a quelle partite che non hanno riflessi di carattere finanziario quale es. ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti per rischi ed oneri)

Rettifiche di valore di attività finanziarie

Partite straordinarie

Imposte dell'esercizio

Risultato economico

ATTIVITÀ DI VIGILANZA EFFETTUATA DALL'ORGANO DI CONTROLLO INTERNO NEL CORSO DELL'ESERCIZIO

Il Collegio, nel corso dell'esercizio ha verificato che l'attività dell'organo di governo e del management dell'Ente si sia svolta in conformità alla normativa vigente, partecipando con almeno un suo componente alle riunioni del Consiglio di Amministrazione (o altro organo di vertice) ed esaminando, con la tecnica del campionamento, sia le deliberazioni del Consiglio di Amministrazione che quelle del

Dalla disamina di tali provvedimenti sono/non sono emerse gravi irregolarità. (in caso di irregolarità occorre specificarne il contenuto)

Inoltre, il Collegio dà atto che:

- è stata allegata alla Relazione sulla gestione l'attestazione dei tempi di pagamento resa ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del DL 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, con l'indicazione dell'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati, nel corso nell'esercizio, dopo la scadenza dei termini previsti dal D.lgs n. 231/2002 e con l'indicazione dei

giorni di ritardo medio dei pagamenti effettuati nel corso dell'esercizio, rispetto alla scadenza delle relative fatture (indicatore annuale di tempestività dei pagamenti);

- L'Ente ha regolarmente adempiuto agli adempimenti previsti dall'art. 27, commi 2, 4 e 5 del D.L. n. 66/2014, convertito dalla legge n. 89/2014, in tema di tempestività dei pagamenti delle transazioni commerciali;
- è stata regolarmente effettuata, in data la comunicazione annuale attraverso la Piattaforma PCC, da effettuarsi entro il 30 aprile di ciascun anno, relativa ai debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili, non ancora estinti, maturati al 31/12/....., ai sensi dell'art. 7, comma 4 bis, del DL 35/2013.
- sono stati allegati alla nota integrativa i prospetti dei dati SIOPE e delle disponibilità liquide, come richiesto dal comma 11, dell'art.77-quater del D.L. n. 11/2008;
- l'Ente ha rispettato le singole norme di contenimento previste dalla vigente normativa come risulta dal prospetto²⁸⁵ di seguito riportato:

Tipologia di spesa	Riferimenti normativi	Limite di spesa (importo in euro)	Importo impegnato anno n (importo in euro)
Spese per gli organi			
Studi e consulenze			
Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza			
Spese per formazione			
Spese per missioni			

ed ha provveduto ad effettuare i versamenti al Bilancio dello Stato provenienti dalle citate riduzioni di spesa con mandati nn.... del, per complessivi euro

Il Collegio attesta, inoltre, che nel corso dell'anno sono state regolarmente eseguite le verifiche periodiche previste dalla vigente normativa, durante le quali si è potuto verificare la corretta tenuta della contabilità.

Nel corso di tali verifiche si è proceduto, inoltre, al controllo dei valori di cassa economale, al controllo sulla corretta gestione del magazzino, alla verifica del corretto e tempestivo adempimento dei versamenti delle ritenute e delle altre somme dovute all'Erario, dei contributi dovuti ad Enti previdenziali ed al controllo in merito all'avvenuta presentazione di tutte le dichiarazioni fiscali.

Sulla base dei controlli svolti è sempre emersa una sostanziale corrispondenza tra le risultanze fisiche e la situazione contabile, e non sono state riscontrate violazioni degli adempimenti civilistici, fiscali e previdenziali.

CONCLUSIONI

Il Collegio, visti i risultati delle verifiche eseguite, attestata la corrispondenza del Rendiconto generale alle risultanze contabili, verificata l'esistenza delle attività e passività e della loro corretta esposizione in bilancio, nonché l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, verificata la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione, nonché l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e dei relativi allegati, accertato il conseguimento dell'equilibrio di bilancio, esprime

parere favorevole

all'approvazione del rendiconto generale dell'esercizio da parte del Consiglio di Amministrazione

Ovvero

²⁸⁵ Si precisa che tale tabella riporta solo alcune tipologie di spesa oggetto di contenimento. La stessa dovrà adattarsi alla normativa applicabile all'Ente.

esprimere parere non favorevole all'approvazione del rendiconto generale dell'esercizio da parte del Consiglio di Amministrazione per le seguenti motivazioni

.....
.....

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

12 VERBALE RELATIVO ALL'ESAME DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

VERBALE N./20...

In data .../.../..... alle ore ...:..., presso [la sede legale/gli uffici amministrativi dell'Ente], in, via/piazza, si è riunito, previa regolare convocazione, il Collegio dei revisori dei conti/ sindacale, nelle persone di

Dott.	Presidente in rappresentanza del	Presente/Assente ²⁸⁶
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente
Dott.	Componente effettivo in rappresentanza del	Presente/Assente

per procedere all'esame del Bilancio dell'esercizio relativo all'anno

Il predetto documento contabile corredato della relativa documentazione è stato trasmesso al Collegio dei revisori/collegio sindacale con nota n.del per acquisire il relativo parere di competenza.

Il Collegio viene assistito, nell'esame del Bilancio di esercizio, dal Responsabile dell'Ufficio di, nella persona del dott....., appositamente invitato dall'organo di controllo, per fornire allo stesso organo di controllo tutti gli elementi informativi necessari per la redazione del prescritto parere.

Si precisa che il predetto documento contabile è stato trasmesso al Collegio in conformità a quanto previsto dall'articolo 20, comma 3, del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123.

Il Collegio passa all'esame del precitato documento contabile e dopo aver acquisito ogni utile notizia al riguardo ed aver effettuato le opportune verifiche, redige la prescritta Relazione per l'esercizio finanziarioche viene allegata al presente verbale e ne costituisce parte integrante (Allegato 1).

Il Collegio rammenta, infine, che il Bilancio di esercizio, completo degli allegati, deve essere trasmesso, entro 10 giorni dalla Delibera di approvazione, alla amministrazione vigilante e al Ministero dell'economia e delle finanze.

Non essendovi altre questioni da trattare, la riunione termina alle ore previa stesura del presente verbale, che viene successivamente inserito nell'apposito registro.

Letto, confermato e sottoscritto.

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott. (Presidente)
 Dott. (Componente)
 Dott. (Componente)

²⁸⁶ In caso di assenza di un componente del Collegio indicare se l'assenza è giustificata o meno, riportando, in caso assenza giustificata, i riferimenti della comunicazione (telefonica, via fax, e-mail, ecc) della impossibilità a prendere parte alla riunione di detto componente.

RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE AL BILANCIO D'ESERCIZIO ANNO

Il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 20... è stato trasmesso, con nota n. in data, al *Collegio dei revisori/sindacale*, per il relativo parere di competenza.

Detto documento contabile è composto da:

- stato patrimoniale;
- conto economico;
- rendiconto finanziario;
- nota integrativa;
- relazione sulla gestione.

Sono stati allegati al bilancio d'esercizio 20.., ai sensi dell'art. 5, comma 3, del DM 27 marzo 2013, i seguenti documenti:

- a) conto consuntivo in termini di cassa;
- b) rapporto sui risultati redatto in conformità alle linee guida generali definite dal DPCM 18 settembre 2012;
- c) prospetti SIOPE di cui all'art.77 quater, comma 11, del DL n.112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008 (*solo per gli Enti in SIOPE*).

In via preliminare, si rileva che il bilancio al 31 dicembre 20..., un avanzo/disavanzo economico di esercizio pari ad euro.....,

Ciò premesso, nel seguente prospetto si riportano i dati riassuntivi del bilancio (Stato Patrimoniale e Conto Economico) al 31 dicembre 20..., confrontati con quelli dell'esercizio precedente:

STATO PATRIMONIALE	Anno n (a)	Anno n-1 (b)	Variazione c=a - b	Differ. % c/b
Immobilizzazioni				
Attivo circolante				
Ratei e risconti attivi				
Totale attivo				
Patrimonio netto				
Fondi rischi e oneri				
Trattamento di fine rapporto				
Debiti				
Ratei e risconti passivi				
Totale passivo				
Conti d'ordine				

CONTO ECONOMICO	Anno n (a)	Anno n-1 (b)	Variazione c=a - b	Differ. % c/b
Valore della produzione				
Costo della Produzione				
Differenza tra valore o costi della produzione				
Proventi ed oneri finanziari				
Rettifiche di valore di attività finanziarie				
Proventi e oneri straordinari				
Risultato prima delle imposte				
Imposte dell'esercizio, correnti, differite e anticipate				
Avanzo/Disavanzo economico dell'esercizio				

Nella tabella seguente si evidenziano, invece, gli scostamenti del Conto economico con i dati del corrispondente Budget:

CONTO ECONOMICO	Budget economico anno (a)	Conto economico anno (b)	Variazione +/-c=b - a	Differ. % c/a
Valore della produzione				
Costo della Produzione				
Differenza tra valore o costi della produzione				
Proventi ed oneri finanziari				
Rettifiche di valore di attività finanziarie				
Proventi e oneri straordinari				
Risultato prima delle imposte				
Imposte dell'esercizio, correnti, differite e anticipate				
Avanzo/Disavanzo economico dell'esercizio				

In base ai dati sopra esposti il Collegio osserva che:

.....
.....

In riferimento alla struttura ed al contenuto, lo stesso è stato predisposto in conformità alle disposizioni del codice civile e dei principi contabili nazionali formulati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), nonché ai principi contabili generali previsti dall'articolo 2, comma 2, allegato 1, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. In particolare, si evidenzia che il conto economico è riclassificato secondo lo schema di cui all'allegato 1 del D.M. 27 marzo 2013.

Nella redazione del bilancio, per quanto a conoscenza del Collegio, non ci sono deroghe alle norme di legge, ai sensi dell'art. 2423 e seguenti del codice civile²⁸⁷.

Il documento esaminato è stato predisposto nel rispetto dei principi di redazione previsti dall'art. 2423-bis del codice civile, ed in particolare:

- la valutazione delle voci è stata fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività (*going concern*);
- sono stati indicati esclusivamente gli utili realizzati alla chiusura dell'esercizio;
- gli oneri e proventi sono stati determinati nel rispetto del principio di competenza economica, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
- si è tenuto conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura;
- gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci, sono stati valutati separatamente;
- i criteri di valutazione non sono stati modificati rispetto all'esercizio precedente;
- sono state rispettate le disposizioni relative alle singole voci dello Stato Patrimoniale previste dall'art. 2424-bis del codice civile;
- i ricavi e i costi sono stati iscritti nel conto economico rispettando il disposto dell'art. 2425-bis del codice civile;
- non sono state effettuate compensazioni di partite;
- la Nota Integrativa, a cui si rimanda per ogni informativa di dettaglio nel merito dell'attività svolta dall'Ente, è stata redatta rispettando il contenuto previsto dal codice civile.

Si precisa, inoltre, che i criteri di valutazione delle voci di bilancio sono in linea con il dettato di cui all'art. 2426 c.c. e sono esaustivamente dettagliati nella Nota integrativa cui si rimanda.

Ciò premesso, il Collegio passa ad analizzare le Voci più significative del Bilancio.....

²⁸⁷ In caso di deroghe queste vanno espressamente specificate

ANALISI DELLE VOCI DI BILANCIO

Il Collegio passa, quindi, all'analisi delle voci più significative dello **Stato Patrimoniale** evidenziando quanto segue:

Immobilizzazioni**Immateriali**

Sono iscritte al costo storico delle acquisizioni e rettificate dai corrispondenti fondi di ammortamento.

Sono costituite da:

Immobilizzazioni immateriali	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31.12...
Costi di impianto e ampliamento				
-Fondo di ammortamento				
Valore netto costi di impianto				
Costi di sviluppo				
-Fondo di ammortamento				
Valore netto costi di impianto				
.....				
.....				
.....				
Totali				

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

(Prestare particolare attenzione alle immobilizzazioni immateriali che devono essere iscritte nello stato patrimoniale con il consenso del Collegio revisori/sindacale)

Materiali

Sono iscritte al costo di acquisto e rettificate dai corrispondenti fondi di ammortamento.

Nel valore di iscrizione in bilancio si è tenuto conto degli oneri accessori e dei costi sostenuti per l'utilizzo dell'immobilizzazione, portando a riduzione del costo gli sconti commerciali e gli sconti cassa di ammontare rilevante.

Le quote di ammortamento, imputate a Conto Economico, sono state calcolate sulla base dell'utilizzo, la destinazione e la durata economica tecnica dei cespiti e tenendo conto altresì del criterio della residua possibilità di utilizzazione

Sono costituite da:

Immobilizzazioni Materiali	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31.12...
Terreni e fabbricati				
-Fondo di ammortamento				
Valore netto Terreni e Fabbricati				
Impianti e macchinario				
-Fondo di ammortamento				
Valore netto Impianti e macchinari				
Attrezzature industriali e commerciali				
-Fondo di ammortamento				
Valore netto attrezzatura industr. e commerciali				
Altri beni				
-Fondo di ammortamento				
Valore netto altri beni				
Immobilizzazioni in corso e acconti				
Totali				

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Finanziarie

Sono costituite da:

Immobilizzazioni finanziarie	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31.12...
Partecipazioni in imprese controllate, collegate, controllanti ed altre imprese				
Crediti				
Altri titoli				
Totali				

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Rimanenze

Il magazzino è stato valutato con il metodo.....

Le rimanenze sono costituite da:

Rimanenze	Saldo iniziale 01.01...	Variazioni +/-	Saldo al 31.12...
Materie prime, sussidiarie e di consumo			
Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati			
Lavori in corso su ordinazione;			
Prodotti finiti e merci			
Acconti			
Totali			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Crediti

I Crediti, con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, sono esposti al valore di presumibile realizzo e sono costituiti da:

Crediti	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Saldo al 31.12...
Verso clienti			
.....			
.....			
Crediti tributari			
Imposte anticipate			
Verso altri.			
Totali			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Disponibilità liquide

Tale voce si riferisce alle disponibilità di fondi liquidi presso l'Istituto Tesoriere e nel c/c postale, come di seguito rappresentate:

Disponibilità liquide	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Saldo al 31.12...
Istituto Tesoriere			
C/c postale			
.....			
Totali			

Detti importi trovano corrispondenza con le rispettive certificazioni di tesoreria e di conto corrente postale di fine esercizio.

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Ratei e Risconti Attivi

Riguardano quote di componenti positivi (*ratei*) e negativi (*risconti*) comuni a due o più esercizi e sono determinate in funzione della competenza temporale.

Ratei e risconti attivi	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Saldo al 31.12...
Ratei attivi			
Risconti attivi			
Totali			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Patrimonio netto

Il Patrimonio Netto è così costituito:

Descrizione	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31.12...
Fondo di dotazione				
Riserve obbligatorie e derivanti da leggi				
Contributi a fondo perduto				
Contributi per ripiani perdite pari				
Riserve statutarie				
Altre Riserve				
.....				
Utili (perdite) portati a nuovo				
Utile (perdita) d'esercizio				
Totali				

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Fondi per rischi e oneri

Tale posta è così costituita:

Fondo rischi ed oneri	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31.12...
Trattamento di quiescenza e obblighi simili				
Per imposte anche differite				
Altri				
Totali				

Il Collegio ha verificato la congruità dei predetti fondi per rischi ed oneri.

(La posta contiene gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti che siano di esistenza certa o probabile, natura determinata e ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio).

Trattamento di fine rapporto

La voce riguarda l'effettivo debito maturato verso i dipendenti, in conformità alla legge e dei contratti di lavoro vigenti, in base al servizio prestato.

Descrizione	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Decrementi	Saldo al 31.12...
Trattamento di fine rapporto				
.....				
Totali				

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Debiti

Sono costituiti da:

Debiti	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Saldo al 31.12...
Debiti verso fornitori			
Debiti verso banche			
Debiti verso altri finanziatori			
Debiti verso Imprese controllate, collegate e controllanti			
Debiti tributari			
Acconti			
Debiti verso Istituti di Previdenza			
Debiti diversi			
.....			
Totali			

Ratei e risconti passivi

Riguardano quote di componenti positivi (risconti) e negativi (ratei) comuni a due o più esercizi e sono determinate in funzione della competenza temporale. *(descrivere brevemente a cosa si riferiscono i principali valori)*

Ratei e risconti passivi	Saldo iniziale 01.01...	Incrementi	Saldo al 31.12...
Ratei passivi			
Risconti passivi			
Totali			

Per quanto riguarda le voci più significative del **Conto Economico**, il Collegio rileva quanto segue:

Valore della produzione

Il **Valore della Produzione** al 31 dicembre 20... è di euro ed è così composto:

Valore della produzione	Anno n - 1	Variazione	Anno n
1) Ricavi e proventi per l'attività istituzionale			
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;			
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione;			
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio			
Totale			

I Ricavi dell'attività istituzionale sono costituiti:

- dal contributo ordinario dello Stato per euro
-

Costi della produzione

I **Costi della produzione** ammontano ad euro come rappresentati nelle seguenti tabelle:

Costi della produzione	Anno n - 1	Variazione	Anno n
Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;			
Costi per servizi			
Costi per godimento di beni di terzi			
Spese per il personale			
Ammortamenti e svalutazioni			
Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			
Accantonamenti per rischi			
Altri accantonamenti			
Oneri diversi di gestione			
Totale			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Proventi finanziari

DESCRIZIONE	Anno n-1	Variazioni	Anno n
Proventi da partecipazioni			
Altri proventi finanziari:			
.....			
.....			
Totale			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Oneri finanziari

La situazione degli interessi passivi e degli altri oneri finanziari iscritti nel conto economico è dettagliata nella seguente tabella:

DESCRIZIONE	Anno n-1	Variazioni	Anno n
Interessi passivi:			
interessi passivi da fornitori			
interessi passivi su mutui			
interessi passivi diversi			
Totale interessi passivi			
Altri oneri finanziari:			
differenze cambio passive			
Totale			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Rettifiche di valore di attività finanziarie

DESCRIZIONE	Anno n-1	Variazioni	Anno n
Rivalutazioni di partecipazioni			
Rivalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni			
Rivalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
Totale Rivalutazioni			
Svalutazioni di partecipazioni			
Svalutazioni di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni			
Svalutazioni di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni			
Totale Svalutazioni			
Totale			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

Proventi e oneri straordinari

DESCRIZIONE	Anno n-1	Variazioni	Anno n
Proventi straordinari:			
Plusvalenze			
.....			
Totale proventi straordinari			
Oneri straordinari			
Minusvalenze			
.....			
Totale oneri straordinari			

(Eventuale commento su poste di cui ritiene utile fornire informazioni)

ATTIVITÀ DI VIGILANZA EFFETTUATA DALL'ORGANO DI CONTROLLO INTERNO NEL CORSO DELL'ESERCIZIO

Il Collegio, nel corso dell'esercizio ha verificato che l'attività dell'organo di governo e del management dell'Ente si sia svolta in conformità alla normativa vigente, partecipando con almeno un suo componente alle riunioni del Consiglio di Amministrazione (o altro organo di vertice) ed esaminando, con la tecnica del campionamento, sia le deliberazioni del Consiglio di Amministrazione che quelle del

Dalla disamina di tali provvedimenti *sono/non* sono emerse gravi irregolarità.

(in caso di irregolarità occorre specificarne il contenuto)

Inoltre, il Collegio dà atto che:

- è stata allegata alla Relazione sulla gestione l'attestazione dei tempi di pagamento resa ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89, con l'indicazione dell'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati, nel corso nell'esercizio, dopo la scadenza dei termini previsti dal D.lgs. n. 231/2002 e con l'indicazione dei giorni di ritardo medio dei pagamenti effettuati nel corso dell'esercizio, rispetto alla scadenza delle relative fatture (indicatore annuale di tempestività dei pagamenti);
- L'Ente ha regolarmente adempiuto agli adempimenti previsti dall'art. 27, commi 2, 4 e 5 del D.L. n. 66/2014, convertito dalla legge n. 89/2014, in tema di tempestività dei pagamenti delle transazioni commerciali;
- è stata regolarmente effettuata, in data la comunicazione annuale attraverso la Piattaforma PCC, da effettuarsi entro il 30 aprile di ciascun anno, relativa ai debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili, non ancora estinti, maturati al 31 dicembre, ai sensi dell'art. 7, comma 4 bis, del D.L. 35/2013.
- sono stati allegati alla nota integrativa i prospetti dei dati SIOPE e delle disponibilità liquide, come richiesto dal comma 11, dell'art.77-quater del D.L. n. 11/2008;
- l'Ente ha rispettato le singole norme di contenimento previste dalla vigente normativa come risulta dal prospetto²⁸⁸ di seguito riportato:

Tipologia di spesa	Riferimenti normativi	Limite di spesa (importo in euro)	Importo impegnato anno n (importo in euro)
Spese per gli organi			
Studi e consulenze			
Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza			
Spese per formazione			
Spese per missioni			

ed ha provveduto ad effettuare i versamenti al Bilancio dello Stato provenienti dalle citate riduzioni di spesa con mandati nn.... del, per complessivi euro

- il conto consuntivo in termini di cassa è coerente, nelle risultanze, con il rendiconto finanziario ed è conforme all'allegato 2 del D.M. 27 marzo 2013 (artt. 8 e 9)²⁸⁹;
- la relazione sulla gestione evidenzia, in apposito prospetto, le finalità della spesa complessiva riferita a ciascuna delle attività svolte secondo un'articolazione per Missioni e Programmi sulla base degli indirizzi individuati nel DPCM 12 dicembre 2012;
- l'ente ha adempiuto a quanto previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 in materia di adeguamento ed armonizzazione del sistema contabile;
- sono stati allegati alla nota integrativa i prospetti dei dati SIOPE e delle disponibilità liquide, come richiesto dall'art. 77-quater, comma 11, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 (ove previsto);
-

Il Collegio attesta, inoltre, che nel corso dell'anno sono state regolarmente eseguite le verifiche periodiche previste dalla vigente normativa, durante le quali si è potuto verificare la corretta tenuta della contabilità.

Nel corso di tali verifiche si è proceduto, inoltre, al controllo dei valori di cassa economale, al controllo sulla corretta gestione del magazzino, alla verifica del corretto e tempestivo adempimento dei

²⁸⁸ Si precisa che tale tabella riporta solo alcune tipologie di spesa oggetto di contenimento. La stessa dovrà adattarsi alla normativa applicabile all'Ente.

²⁸⁹ Si precisa che per gli Enti in SIOPE viene utilizzata la specifica codifica (art 9, comma 2) mentre per i restanti Enti devono essere applicate le regole Tassonomiche di cui all'allegato 3 dello stesso DM 27 marzo 2013 (art. 9, comma 1). In proposito si fa rinvio a quanto espressamente riportato nel capitolo IV paragrafo 3.2.5.

versamenti delle ritenute e delle altre somme dovute all'Erario, dei contributi dovuti ad Enti previdenziali ed al controllo in merito all'avvenuta presentazione di tutte le dichiarazioni fiscali.

Sulla base dei controlli svolti è sempre emersa una sostanziale corrispondenza tra le risultanze fisiche e la situazione contabile, e non sono state riscontrate violazioni degli adempimenti civilistici, fiscali e previdenziali

CONCLUSIONI

Il Collegio, visti i risultati delle verifiche eseguite, attestata la corrispondenza del Bilancio d'esercizio in esame alle risultanze contabili, verificata l'esistenza delle attività e passività e la loro corretta esposizione in bilancio, nonché l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, verificata, altresì, la correttezza dei risultati economici e patrimoniali della gestione, nonché l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili esposti nei relativi prospetti, accertato l'equilibrio di bilancio, esprime

parere favorevole

all'approvazione del Bilancio dell'esercizio 20.. da parte del Consiglio di Amministrazione (o altro organo di vertice)

Ovvero

esprimere parere non favorevole all'approvazione del bilancio dell'esercizio 20.. da parte del Consiglio di Amministrazione (o altro organo di vertice) per le seguenti motivazioni

.....
.....

Il Collegio dei Revisori dei conti/sindacale

Dott.

(Presidente)

Dott.

(Componente)

Dott.

(Componente)

