

Gli enti locali dimostrano i risultati attraverso l'approvazione del rendiconto della gestione **entro il 30 aprile dell'anno successivo**.

La relazione dell'Organo di revisione sullo schema di rendiconto contiene **l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione** nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione per quanto di propria competenza. **La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato (articolo 11, commi 8 e 9 D.lgs. n. 118/2011).**

(Normalmente no in quanto i tempi di approvazione sono completamente diversi).

L'Organo di revisione dà atto nella relazione al rendiconto delle verifiche sulle attestazioni relativi ai **tempi di pagamento** e, per le **variazioni di bilancio non soggette a parere**, dà atto dell'esistenza dei presupposti di legge.

Per la stesura della relazione l'Organo di revisione riceve lo schema di rendiconto approvato dall'organo esecutivo. La relazione deve essere predisposta entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque **non inferiore a 20 giorni decorrente dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo**.

Con la procedura disposta dal regolamento di contabilità l'organo consigliere acquisisce i documenti di rendiconto, completi della relazione dell'Organo di revisione, nel termine fissato dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni.

La mancata approvazione del rendiconto entro il termine di legge comporta:

- l'attivazione della procedura prevista per la mancata approvazione del bilancio di previsione (comma 2 articolo 141 del D.lgs. n. 267/2000 di seguito Tuel); l'organo regionale di controllo nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al consiglio

- il divieto di assumere personale fino all'assolvimento dell'obbligo;
- il temporaneo assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari (copertura del costo di alcuni servizi) fino all'adempimento.

L'Organo di revisione, ai fini della relazione al rendiconto effettua controlli:

- di completezza della documentazione;
- di corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili;
principio contabile 4.2: contabilità finanziaria
principio contabile 4.3: contabilità economico-patrimoniale
- per attestare la corrispondenza ai risultati.

Può avvalersi anche del supporto dello schema di relazione al rendiconto sulla gestione predisposto e pubblicato annualmente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili, schema che deve essere adattato in funzione delle caratteristiche, delle dimensioni e delle criticità dell'ente locale.

L'Organo di revisione vigila altresì sugli adempimenti successivi all'approvazione del rendiconto.

5.2. COMPLETEZZA DELLA DOCUMENTAZIONE

L'Organo di revisione verifica che lo schema di rendiconto sia composto dai tre documenti previsti dall'ordinamento: **conto del bilancio, conto economico e stato patrimoniale**. I documenti devono essere conformi rispetto allo schema dell'allegato 10 al D.lgs. n. 118/2011.

Gli enti che rinviando la contabilità economico-patrimoniale (comuni fino a 5000 abitanti) con riferimento all'esercizio 2019 allegano al rendiconto 2019 una situazione patrimoniale al 31 dicembre 2019 redatta secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e con modalità semplificate individuate con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze

L'Organo di revisione deve verificare la completezza della documentazione rispetto agli allegati previsti dall'articolo 11, comma 4 del D.lgs. n. 118/2011 e a quelli previsti dall'articolo 227, comma 5 del Tuel.

Nel corso degli anni varie norme hanno aggiunto ulteriori allegati al rendiconto. Si raccomanda, ai fini del controllo, di accertare la redazione dei seguenti documenti a corredo del rendiconto:

- il prospetto delle spese di rappresentanza sostenute dagli organi di governo (articolo 16, comma 26 del D.l. n. 138/2011);
- il prospetto attestante l'importo dei pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal D.lgs. n. 231/2002, e l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti;
- in presenza di derivati, la relativa nota informativa (articolo 62, comma 8, L. 133/2008);
- l'attestazione rilasciata da ogni responsabile circa l'insussistenza dei debiti fuori bilancio alla chiusura dell'esercizio;
- l'attestazione rilasciata da ogni responsabile sulle passività potenziali;
- il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, ove l'ente locale risulti assoggettato (fino al rendiconto 2018);
- il prospetto dimostrativo del rispetto dei limiti di spesa in materia di personale;
- il prospetto che dimostra il rispetto dei vincoli in materia di utilizzo proventi del codice della strada;
- gli inventari.

Lo Statuto e il regolamento di contabilità possono prevedere ulteriori documenti come: parametri di efficacia ed efficienza, conti economici di dettaglio per servizio o per centro di costo e conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.

5.3. I CONTROLLI SUL RENDICONTO

5.3.1 I controlli di corrispondenza e di rispetto di regole e principi contabili

L'Organo di revisione effettua, anche su base campionaria, i seguenti controlli di corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili:

- a) la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili e alle norme regolamentari e in particolare **il rispetto dei principi contabili della competenza finanziaria potenziata e della competenza economico-patrimoniale allegati al D.lgs. 118/2011;**
- b) la corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni, riscossioni/pagamenti, accertamenti/impegni, residui);
- c) la conformità alle disposizioni di legge;
- d) l'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro;
- e) la corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;
- f) **l'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario effettuato ai sensi dell'articolo 228, comma 3 del Tuel**
- g) la corretta rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e competenza;
- h) la correttezza nella gestione degli agenti contabili (si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 8);
- i) la regolare tenuta degli inventari (si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 9);
- j) la corretta e completa redazione della relazione sulla gestione;
- k) il rispetto degli obblighi in materia di dichiarazione annuale, Iva e Irap e alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

5.3.2 I controlli per attestare la corrispondenza dei risultati

L'Organo di revisione, relativamente ai risultati e agli elementi gestionali, deve verificare:

- a) il risultato della gestione di cassa, distinguendo anche la cassa vincolata, conciliato con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale;

b) il risultato della gestione finanziaria di competenza (accertamenti di competenza meno impegni di competenza). Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause;

c) gli equilibri del bilancio di competenza a rendiconto distinti **in parte corrente, parte capitale ed equilibrio finale**;

Entrate		Spese	
Titolo 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Trasferimenti correnti	Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Entrate extratributarie	Titolo 3	Spese per incremento attività finanziarie
Titolo 4	Entrate in conto capitale	Titolo 4	Rimborso Prestiti
Titolo 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	Titolo 5	Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
Titolo 6	Accensione prestiti	Titolo 7	Spese per conto terzi e partite di giro
Titolo 7	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere		
Titolo 9	Entrate per conto terzi e partite di giro		

d) il risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione, come richiesto dall'art.187 del Tuel;

e) **l'esigibilità dei residui attivi ai fini dell'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione;**

f) il rispetto dei limiti di indebitamento ed il divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle di investimento;

g) il rispetto del saldo obiettivo del pareggio di bilancio e, nel caso negativo, della corretta applicazione delle sanzioni (fino al rendiconto 2018);

h) il rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale;

i) **l'andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di ripianare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione;** nb. Divieto di "soccorsi finanziari".

j) che l'ente locale abbia effettuato la verifica sulla corretta applicazione da parte degli organismi partecipati delle limitazioni alla composizione degli organi ed ai compensi;

k) nella predisposizione del conto economico, che sia stato rispettato il principio di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione;

l) nel conto del patrimonio, la rilevazione dei beni e rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente locale e suscettibili di valutazione;

m) **il superamento dei parametri strutturalmente deficitari**;

n) la presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti alla data del 31 dicembre dell'esercizio rendicontato;

o) il rispetto dei limiti dei vincoli di finanza pubblica (fino al rendiconto 2018);

p) il rispetto dei vincoli di destinazione (ad esempio sanzioni del codice della strada, imposta di soggiorno, etc.).

5.3.3 I controlli sul fondo cassa

- La prima fase nel processo di formazione del rendiconto riguarda il risultato di cassa, relativamente al quale l'Organo di revisione effettua le seguenti verifiche:

a) il fondo cassa nel conto del tesoriere (e quello risultante dal prospetto Siope) al 31 dicembre deve coincidere con quello riportato nelle scritture dell'ente locale e, nel caso di non coincidenza, occorre rilevare e motivare lo scostamento;

b) il saldo della cassa vincolata aumentato degli eventuali utilizzi secondo quanto previsto dall'articolo 195 del Tuel rilevato dal tesoriere deve coincidere con il saldo riportato nelle scritture contabili;

c) i pagamenti per azioni esecutive effettuati dal tesoriere e non regolarizzati devono essere impegnati con imputazione all'esercizio in chiusura anche in assenza del relativo stanziamento: occorre che l'ente locale emetta il mandato a regolarizzazione del sospeso. Contestualmente all'approvazione del rendiconto, l'ente locale sottopone all'approvazione del Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio.

5.3.4 I controlli sull'anticipazione di tesoreria e sull'utilizzo delle entrate vincolate

L'Organo di revisione nel caso di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e/o di entrate vincolate verifica:

- che l'anticipazione di tesoreria utilizzata nell'esercizio sia contenuta nei limiti di legge (articolo 222 del Tuel ed eventuali regimi derogatori);
- che vi sia corrispondenza fra accertamenti delle entrate per anticipazione di tesoreria e gli impegni di spese a titolo di rimborso della stessa;
- che l'anticipazione di tesoreria non restituita al 31 dicembre corrisponda all'importo iscritto fra i residui passivi delle spese per anticipazione di tesoreria;
- che gli interessi maturati siano stati correttamente applicati facendo riferimento agli effettivi utilizzi dell'anticipazione di tesoreria;
- che nelle situazioni di utilizzo dell'anticipazione o di entrate vincolate l'ente locale non abbia applicato avanzo di amministrazione non vincolato per esigenze diverse dai provvedimenti di riequilibrio.
- **Anticipazione di cassa "sistemica" chiaro sintomo di squilibrio. Ho residui attivi di dubbia esigibilità? Ho stanziato fcde? Non riesco a incassare le entrate? Imputo a residui entrate di competenza?**

5.3.5 I controlli sul risultato di amministrazione

L'Organo di revisione deve verificare che il risultato di amministrazione sia distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere, tenuto altresì conto del fondo pluriennale vincolato, le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente locale è in disavanzo di amministrazione.

L'Organo di revisione controlla la corretta rilevazione, nel risultato di amministrazione, delle quote vincolate, destinate e accantonate.

5.3.6 I controlli sugli accantonamenti

Fra gli accantonamenti devono essere rilevati gli accantonamenti relativi al: fondo crediti di dubbia esigibilità, al contenzioso, alle perdite delle società e organismi partecipati, all'indennità di fine mandato e oneri contrattuali ed alle passività potenziali probabili.

Costituisce passività potenziale probabile anche il maggior debito rilevato in sede di conciliazione con le società partecipate oggetto di contestazione.

L'Organo di revisione verifica la congruità del Fondo crediti dubbia esigibilità, in particolare che esso sia determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D.lgs. 118/2011, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione e che non sia destinato ad altro utilizzo.

L'Organo di revisione verifica fra l'altro:

- che per le entrate **non considerate di dubbia e difficile esazione**, per le quali non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, sia stata data adeguata illustrazione nelle relazioni al bilancio;
- il rispetto del divieto di utilizzo della parte disponibile dell'avanzo di amministrazione fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato.

Per gli altri accantonamenti in particolare l'Organo di revisione deve verificare:

- la congruità degli accantonamenti per potenziale soccombenza per contenziosi,
- che le quote accantonate del risultato di amministrazione siano utilizzate solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono state accantonate e liberate dal vincolo solo quando si accerta che la spesa/passività potenziale non può più verificarsi.

5.3.7 I controlli per gli enti in disavanzo

Per gli enti in disavanzo da riaccertamento straordinario l'Organo di revisione verifica il rispetto di quanto previsto dal D. M. 12 aprile 2015, ed in particolare:

- il miglioramento del risultato di amministrazione al 31 dicembre rispetto all'esercizio precedente per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione;
- nel caso di mancato recupero, che la quota non recuperata nel corso dell'esercizio sia interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario;
- la presenza di informazioni sul ripiano nella relazione sulla gestione.

La presenza di un disavanzo di amministrazione, ai sensi dell'articolo 188 del Tuel, comporta i seguenti controlli:

- contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, l'ente locale deve adottare una delibera consiliare per **l'immediato ripiano del disavanzo nell'esercizio in corso di gestione e negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura**;
- la deliberazione di ripiano deve contenere l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante;

- la mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione;
- agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione (ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere), nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo (e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio) è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge; sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi;
- nel caso di disavanzi realizzati negli esercizi precedenti non ancora interamente ripianati l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto entro la scadenza del piano di rientro.

L'Organo di revisione deve rilasciare il parere sul piano di rientro allegato al rendiconto e, successivamente, sulla relazione sullo stato di attuazione del rientro, effettuata con periodicità almeno semestrale, da parte del sindaco o del presidente. L'Organo di revisione verifica che gli enti in disavanzo applichino al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione nel rispetto delle norme di legge (articolo 1, commi 897-900 L. 145/2018).

5.3.8 La relazione sulla gestione

L'Organo di revisione verifica che la relazione sulla gestione, quale documento illustrativo della gestione dell'ente locale, riporti tutti gli elementi stabiliti dal legislatore, i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e ogni informazione utile ad una migliore comprensione dei risultati contabili.

Il contenuto della relazione è disciplinato dall'articolo 11, comma 6, del D.lgs. n. 118/2011; inoltre il principio contabile della competenza finanziaria allegato 4/2 al D.lgs. n. 118/2011 prevede che l'ente locale fornisca nella relazione sulla gestione informazioni riguardanti la gestione IVA.

La relazione riporta fra l'altro **gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e società partecipate** (si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 10, paragrafo 10.3.4.).

5.3.9. I parametri di deficitarietà strutturale

È strutturalmente deficitario l'ente locale che presenta valori deficitari per almeno la metà dei parametri della tabella allegata al rendiconto (articolo 242 del Tuel).

L'Organo di revisione verifica che gli enti strutturalmente deficitari osservino le norme previste dall'ordinamento (controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale e controllo in materia di copertura del costo di alcuni servizi).

Tab. A1 - Parametri obiettivi per comuni, province, città metropolitane e comunità montane per il triennio 2019 - 2021

Parametro	Codice indicatore	Denominazione dell'indicatore	Condizione di deficitarietà del parametro	Soglie (valori percentuali)		
				Comuni	Province e Città Metropolitane	Comunità Montane
P1	1.1	Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti	deficitario se maggiore del	48%	41%	60%
P2	2.8	Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente	deficitario se minore del	22%	21%	20%
P3	3.2	Anticipazioni chiuse solo contabilmente	deficitario se maggiore di	0	0	0
P4	10.3	Sostenibilità debiti finanziari	deficitario se maggiore del	16%	15%	14%
P5	12.4	Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio	deficitario se maggiore del	1,20%	1,20%	1,20%
P6	13.1	Debiti riconosciuti e finanziati	deficitario se maggiore del	1%	1%	1%
P7	13.2 + 13.3	Debiti in corso di riconoscimento + Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento	deficitario se maggiore dello	0,60%	0,60%	0,60%
P8		Indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate)	deficitario se minore del	47%	45%	54%

Tab A2 - Definizione degli indicatori di bilancio (Decreto del Ministero dell'Interno 22 dicembre 2015, allegati 2/a - 2/b)		
Indicatori sintetici di bilancio		
Codice indicatore	Denominazione indicatore	Definizione indicatore (da calcolare come valori percentuali)
1.1	Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti	[Ripiano disavanzo a carico dell'esercizio + Impegni (Macroaggregati 1.1 "Redditi di lavoro dipendente" + pdc 1.02.01.01.000 "IRAP" - FPV entrata concernente il Macroaggregato 1.1 + FPV personale in uscita 1.1 + 1.7 "Interessi passivi" + Titolo 4 Rimborso prestiti)] / (Accertamenti primi tre titoli Entrate)
2.8	Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente	Totale incassi c/competenza e c/residui (pdc E.1.01.00.00.000 "Tributi" - "Compartecipazioni di tributi" E.1.01.04.00.000 + E.3.00.00.00.000 "Entrate extratributarie") / Stanziamenti definitivi di cassa dei primi tre titoli delle Entrate
3.2	Anticipazioni chiuse solo contabilmente	Anticipazione di tesoreria all'inizio dell'esercizio successivo / max previsto dalla norma
10.3	Sostenibilità debiti finanziari	[Impegni (Totale 1.7 "Interessi passivi" - "Interessi di mora" (U.1.07.06.02.000) - "Interessi per anticipazioni prestiti" (U.1.07.06.04.000) + Titolo 4 della spesa - estinzioni anticipate) - (Accertamenti Entrate categoria E.4.02.06.00.000 "Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da amministrazioni pubbliche") + Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di amministrazioni pubbliche (E.4.03.01.00.000) + Trasferimenti in conto capitale da parte di amministrazioni pubbliche per cancellazione di debiti dell'amministrazione (E.4.03.04.00.000)] / Accertamenti titoli 1, 2 e 3
12.4	Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio	Disavanzo iscritto in spesa del conto del bilancio / Accertamenti dei titoli 1, 2 e 3 delle entrate
13.1	Debiti riconosciuti e finanziati	Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati / Totale impegni titolo 1 e titolo 2
13.2 + 13.3	Debiti in corso di riconoscimento + Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento	(Importo debiti fuori bilancio in corso di riconoscimento + Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e in corso di finanziamento) / Totale accertamento entrate dei titoli 1, 2 e 3
Indicatori analitici di bilancio		
Codice indicatore	Denominazione indicatore	Definizione indicatore (da calcolare come valori percentuali)
	Indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate)	% di riscossione complessiva: (riscossioni c/comp + riscossioni c/residui) / (Accertamenti + residui definitivi iniziali)

5.5. CONTROLLI SU EFFICIENZA ED ECONOMICITÀ DELLA GESTIONE

L'Organo di revisione deve fornire all'organo politico dell'ente locale il supporto fondamentale alla sua funzione di indirizzo e controllo per le scelte di politica economica e finanziaria.

Gli aspetti che possono essere evidenziati in tale ambito sono:

- attendibilità delle previsioni, veridicità del rendiconto, utilità delle informazioni per gli utilizzatori del sistema di bilancio;
- congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi rischi;
- attendibilità dei risultati economici;
- attendibilità dei valori patrimoniali;
- ricorso ad anticipazioni di tesoreria e frequenza dell'utilizzo delle stesse;
- rispetto del piano di rientro del disavanzo (da riaccertamento straordinario, ex articolo 188 Tuel);
- verifica del raggiungimento degli obiettivi degli organismi gestionali dell'ente locale;

- economicità della gestione dei servizi pubblici a domanda e a rilevanza economica;
- economicità delle gestioni degli organismi a cui sono stati affidati servizi pubblici;
- indebitamento dell'ente locale, incidenza degli oneri finanziari, possibilità di estinzione anticipata e di rinegoziazione;
- gestione delle risorse umane e relativo costo;
- rispetto del principio di riduzione della spesa di personale;
- il rispetto delle misure sui pagamenti;
- mancata applicazione di sanzioni a seguito del non rispetto degli obiettivi di finanza pubblica (solo fino al rendiconto 2018);
- gestione delle risorse finanziarie ed economiche, rapporto fra utilità prodotta e risorse consumate;
- gestione del patrimonio; qualità delle procedure e delle informazioni; adeguatezza del sistema contabile e funzionamento del sistema di controllo interno.

5.6. OBBLIGHI SUCCESSIVI

Ai fini del controllo degli obblighi che gravano sull'ente locale dopo l'approvazione del rendiconto, l'Organo di revisione verifica:

- la trasmissione alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (Bdap) nei termini e secondo le modalità previste dalla legge, tenuto conto della possibilità di inviare i rendiconti allo stato «approvato dalla Giunta» per verificare l'esistenza di errori e operare le eventuali correzioni prima dell'approvazione da parte del Consiglio;
- nell'ipotesi di mancato invio dei dati alla Bdap nei termini, il rispetto del divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale; il mancato invio dei dati nei termini comporta altresì la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno (a decorrere dal 1° novembre 2019 con riferimento al bilancio di previsione 2019);
- l'invio del prospetto relativo alle spese di rappresentanza alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto e la sua pubblicazione sul sito dell'ente locale;
- il rispetto degli obblighi di pubblicazione del rendiconto (versione integrale, comprensivo anche della gestione in capitoli e dell'eventuale rendiconto consolidato e rendiconto semplificato per il cittadino, dati relativi a entrate e spese) sul sito internet dell'ente locale, nella sezione dedicata ai bilanci;
- il rispetto degli obblighi in materia di certificato al rendiconto (limitatamente all'esercizio 2018). La mancata trasmissione del certificato, entro il termine di legge, comporta per comuni e province, oltre all'assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari, la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale;
- il rispetto degli obblighi in materia di invio dei conti del tesoriere e degli agenti contabili (per approfondimenti si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 8).

L'Organo di revisione è altresì tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del rendiconto, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte (articolo 1, comma 166 e seguenti legge n. 266/2005).

CONTROLLI SUI VINCOLI DI ASSUNZIONE E SULLE SPESE DI PERSONALE

Gli enti locali concorrono al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante il perseguimento dell'obiettivo del contenimento della spesa del personale ed il rispetto dei vincoli correlati, che possono interessare i seguenti aspetti:

- dinamiche della spesa di personale aggregata;
- spesa per rapporti di lavoro flessibile;
- risorse destinate al trattamento economico accessorio;
- turn over;
- fondi incentivanti e costi della contrattazione decentrata.

6.2. VERIFICHE DEI VINCOLI DELLA SPESA DI PERSONALE

L'obiettivo di contenimento delle spese di personale è un punto fermo della disciplina vincolistica ispirata al riequilibrio della finanza pubblica ed è annoverato tra gli obiettivi prioritari di intervento anche per il quadro sanzionatorio da cui è assistito.

Sulla base di tale vincolo le spese di personale sostenute nell'esercizio di gestione (nel quale deve essere rispettato il limite previsto) non devono superare l'importo sostenuto nell'arco temporale, annuale o pluriennale, assunto di volta in volta dal legislatore.

Il confronto deve avvenire sulla base di principi e **criteri di omogeneità** tanto rispetto alle componenti incluse quanto in relazione alle componenti escluse, anche in funzione dell'etero-finanziamento ed escludendo la possibilità di ricorso a conteggi virtuali.

Il legislatore nonostante sia intervenuto più volte in materia per limitare la spesa non ha fornito una definizione univoca e chiara di quali voci compongano l'aggregato "spese di personale", per la cui individuazione è necessario osservare le indicazioni legislative, ministeriali e le molteplici pronunce della magistratura contabile.

Le disposizioni di legge si limitano a prevedere l'inclusione degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP e l'esclusione dei rinnovi contrattuali, lasciando all'interpretazione successiva, anche evolutiva, la specifica definizione dei criteri per la puntuale individuazione dell'aggregato da gestire.

Il limite da rispettare a regime, per gli enti con popolazione superiore a 1.000 abitanti, è costituito dal corrispondente ammontare derivante dalla media 2011/2013 (in modo non scorrevole) sulla base di quanto disposto dall'art. 1, commi 557 e seguenti della L. n. 296/2006, mentre per gli enti con popolazione non

superiore a 1.000 è costituito dal corrispondente ammontare sostenuto nel corso del 2008 sulla base di quanto disposto dall'art. 1, comma 562, della L. n. 296/2006. In relazione all'obiettivo di contenimento delle spese di personale l'Organo di revisione è tenuto a verificare:

a) in sede di bilancio di previsione, il rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale oltre che il rispetto tendenziale del limite nell'esercizio precedente dandone atto nell'ambito dello specifico parere richiesto dall'art. 239 del D.lgs. n. 267/2000 (di seguito Tuel);

b) durante la gestione, il permanere del rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale, soprattutto in relazione ai provvedimenti (come le **variazioni di bilancio**) che sono destinati a produrre un impatto su queste ultime anche in modo prospettico;

c) in sede di rendiconto, l'effettivo rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale, dandone atto nell'ambito della relazione al rendiconto prevista dall'art. 239 del Tuel;

d) nell'esercizio successivo a quello di mancato rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale, l'effettiva applicazione dei meccanismi sanzionatori previsti. La verifica avviene mediante il confronto tra:

- il valore storico dell'ammontare della spesa di personale sostenuta dall'ente locale, come risultante da documenti ufficiali dell'ente o dai documenti predisposti dall'Organo di revisione, fatti salvi eventuali rilievi e osservazioni;

- il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell'esercizio di riferimento, sulla base delle risultanze contabili e previo riscontro della sua correttezza, congruità e completezza.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati, l'Organo di revisione provvede allo svolgimento di controlli, anche su base campionaria, sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa (ad esempio legate agli arretrati contrattuali ovvero alle spese etero-finanziate) oltre che in relazione alla loro conformità normativa.

6.3. VERIFICHE DELLE SPESE PER RAPPORTI DI LAVORO FLESSIBILE

L'obiettivo di contenimento delle spese per rapporti di lavoro flessibile, contenuto nell'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010, prevede un limite di spesa, per ciascun esercizio di gestione, **pari al 50% della corrispondente spesa sostenuta nel corso dell'esercizio 2009.**

Tale limitazione comprende le seguenti fattispecie:

- a) personale a tempo determinato o in convenzione;
- b) contratti di collaborazione coordinata e continuativa;
- c) contratti di formazione lavoro e ad altri rapporti formativi;
- d) somministrazione di lavoro;
- e) lavoro accessorio.

Per quanto concerne i contratti di collaborazione coordinata e continuativa la L. n.145/2018 (comma 1131, lett. f, dell'art. 1) ha ulteriormente differito al 1° luglio 2019 il termine di decorrenza del divieto per le pubbliche amministrazioni di stipulare contratti di collaborazione coordinata e continuativa e detto divieto opererà unicamente per i contratti sottoscritti a decorrere da tale data ma non per i contratti sottoscritti in data antecedente anche se i loro effetti si dispiegheranno in un periodo successivo alla stessa.

Le limitazioni previste 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 n. 296/2006, e successive modificazioni, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente. Resta fermo che, comunque, la spesa complessiva non può essere superiore all'ammontare sostenuto, per le stesse finalità, nell'anno 2009. Per le amministrazioni che nell'anno 2009 non hanno sostenuto spese per le finalità previste dal citato comma, il limite di cui al primo periodo è quantificato assumendo la spesa media sostenuta per le stesse finalità nel triennio 2007-2009 salvo che l'ente locale non abbia fatto ricorso alle tipologie contrattuali ivi contemplate né nel 2009, né nel triennio 2007-2009 ovvero vi abbia fatto ricorso per importi modesti, potendosi in questi casi determinare motivatamente il limite.

Alcune disposizioni specificamente introdotte hanno previsto specifiche deroghe che consentono di superare tale limite in relazione a determinate fattispecie ed in presenza di talune condizioni legittimanti, di cui occorre tenere conto ai fini del riscontro della corretta ed efficace applicazione dei vincoli.

Il mancato rispetto dei limiti in materia di rapporti di lavoro flessibile costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

In relazione al vincolo in materia di rapporti di lavoro flessibile, l'Organo di revisione è tenuto a verificarne il rispetto in occasione del rilascio del parere sul provvedimento di programmazione di fabbisogno di personale e nella relazione al rendiconto della gestione.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati, possono rivelarsi utili adeguati controlli campionari sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa (ad esempio legate alle spese etero-finanziate ovvero alle spese che non concorrono all'aggregato) oltre che alla loro conformità normativa.

6.4. VERIFICHE DELLE RISORSE DESTINATE AL TRATTAMENTO ECONOMICO ACCESSORIO

La normativa ha previsto nel corso del tempo l'obbligo di rispettare determinati vincoli in materia di risorse destinate al trattamento economico accessorio, con disposizioni che, a seconda dei casi, hanno definito un limite massimo ovvero imposto determinati obblighi di riduzione proporzionale in funzione delle dinamiche caratterizzanti il personale a tempo indeterminato.

L'Organo di revisione verifica **il rispetto del vincolo di contenimento delle risorse destinate al trattamento accessorio** in corrispondenza della certificazione della costituzione dei fondi incentivanti, della compatibilità economico-finanziaria dei costi della contrattazione decentrata e della relazione al rendiconto della gestione. Il vincolo non riguarda esclusivamente le risorse che confluiscono in appositi fondi specificamente previsti dalla disciplina contrattuale ma può riguardare, a seconda delle fattispecie, anche somme ed importi che non affluiscono a fondi incentivanti ma che gravano direttamente sul bilancio dell'ente locale.

Il vincolo non riguarda le fattispecie e gli incentivi che, sulla base della legge e delle indicazioni della magistratura contabile, non vi sono ricomprese, ferma restando l'esigenza di garantire la necessaria omogeneità del raffronto realizzato.

La verifica deve avvenire attraverso il confronto tra:

a. il valore limite dell'ammontare delle risorse destinate al trattamento accessorio, come risultante da documenti ufficiali dell'ente o dai pareri dell'Organo di revisione, fatti salvi eventuali rilievi e osservazioni;

b. il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell'esercizio di riferimento sulla base delle risultanze contabili e previo riscontro della sua correttezza, congruità e completezza.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati possono rivelarsi utili adeguati controlli campionari sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa.

L'Organo di revisione verifica il rispetto di tale vincolo nell'ambito del rilascio del parere relativo alla programmazione del fabbisogno di personale, acquisendo la determinazione degli spazi assunzionali eseguita dall'ente e procedendo al riscontro, eventualmente su base campionaria, della quantificazione effettuata anche rispetto al costo delle cessazioni intervenute.

Nell'ambito del parere sulla programmazione del fabbisogno, da inserire nel Documento Unico di Programmazione, l'Organo di revisione verifica inoltre:

6.5. VERIFICHE IN MATERIA DI TURN OVER

La normativa ha introdotto nel corso del tempo l'obbligo di rispettare determinati vincoli in materia di turn over in ordine alle assunzioni a tempo indeterminato.

Tali limiti sono configurati diversamente in funzione delle caratteristiche dell'ente locale, dell'evoluzione normativa e di taluni elementi di premialità legati, tra l'altro, al rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

L'individuazione degli spazi assunzionali può discendere dal numero di cessazioni intervenute nell'esercizio precedente ovvero dal costo delle cessazioni intervenute nell'esercizio precedente (fermo restando l'utilizzo dei resti assunzionali).

L'Organo di revisione verifica il rispetto di tale vincolo nell'ambito del rilascio del parere relativo alla programmazione del fabbisogno di personale, acquisendo la determinazione degli spazi assunzionali eseguita dall'ente e procedendo al riscontro, eventualmente su base campionaria, della quantificazione effettuata anche rispetto al costo delle cessazioni intervenute.

Nell'ambito del parere sulla programmazione del fabbisogno, da inserire nel Documento Unico di Programmazione, l'Organo di revisione verifica inoltre:

a) il rispetto di quanto previsto dall'art. 19 della L. n. 448/2001, secondo il quale *«a decorrere dall'anno 2002 gli organi di revisione contabile degli enti locali di cui all'articolo 2 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, accertano che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa di cui all'articolo 39 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate»*;

b) la compatibilità della programmazione con i vincoli di bilancio (equilibri finanziari ed obiettivi di finanza pubblica);

c) il rispetto dei vincoli di contenimento delle spese di personale sulla base della normativa tempo per tempo vigente.

6.6. CONFORMITÀ NORMATIVA ED ECONOMICO-FINANZIARIA FONDI CONTRATTAZIONE DECENTRATA

Secondo l'art. 40-*bis* del D.lgs. n. 165/2001 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, negli enti locali, dall'Organo di revisione.

È quindi affidato all'Organo di revisione il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dagli obblighi di legge, avendo particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e corresponsione dei trattamenti accessori.

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.

A tale scopo, è stabilito dalla contrattazione nazionale collettiva (tanto della dirigenza quanto del comparto) che l'ipotesi di contratto collettivo decentrato integrativo definita dalla delegazione trattante è inviata a tali organi entro 10 giorni dalla sottoscrizione, corredata obbligatoriamente dalla relazione illustrativa e dalla relazione tecnico-finanziaria, che costituiscono un indefettibile presupposto dell'attività di verifica spettante all'Organo di revisione ed in assenza delle quali il parere non può essere rilasciato.

In proposito, è preferibile la formulazione esplicita del parere, essendo comunque consentito, qualora non vi siano evoluzioni di rilievo rispetto all'ultima contrattazione sottoposta a verifica, ricorrere alla soluzione tacita pure prevista dalla contrattazione collettiva, che stabilisce che, trascorsi 15 giorni senza rilievi, l'organo di governo dell'ente autorizza il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto.

La verifica di competenza dell'Organo di revisione riguarda i seguenti aspetti:

a) il rispetto dei vincoli normativi in materia di destinazione di risorse al trattamento accessorio;

b) la corretta applicazione degli istituti previsti dalla contrattazione collettiva nazionale;

c) la compatibilità dei costi della contrattazione decentrata con gli stanziamenti del bilancio di previsione;

d) la conformità delle risorse riportate nel fondo per il trattamento accessorio (distintamente per la dirigenza e per il comparto) con le disposizioni che ne disciplinano **la costituzione**;

e) la sussistenza delle condizioni che legittimano l'inserimento di risorse aggiuntive, come il rispetto del pareggio di bilancio e l'adempimento degli obblighi richiamati dall'art. 40 bis, comma 7, del D.lgs. n. 165/2001.

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 degli obiettivi di finanza pubblica e di analoghi strumenti del contenimento della spesa.

Qualora la normativa o i principi contabili prevedano la certificazione della costituzione del fondo per il trattamento accessorio del personale in una fase precedente rispetto alla sottoscrizione della contrattazione decentrata, l'Organo di revisione vi provvede sulla base:

a) della consistenza del fondo certificato nell'esercizio precedente;

b) delle dinamiche caratterizzanti il personale rispetto all'esercizio precedente;

c) dei vincoli in materia di risorse destinate al trattamento accessorio;

d) delle direttive formulate dall'organo esecutivo.

Nell'ambito della vigilanza sulla regolarità della gestione l'Organo di revisione può verificare il corretto adempimento degli obblighi strumentali in relazione alla contrattazione decentrata, avuto riguardo alla trasmissione dell'accordo definitivo all'ARAN ed al CNEL, alla trasmissione delle informazioni sui costi della

contrattazione decentrata al MEF ed alla pubblicazione delle informazioni sul sito dell'Amministrazione Trasparente.

6.7. ALTRE VERIFICHE SULLE SPESE DI PERSONALE

Nell'ambito della verifica della regolarità della gestione l'Organo di revisione può compiere dei riscontri, anche su base campionaria e/o sui processi, riguardanti i seguenti aspetti:

- a) gestione dei buoni pasto;
- b) rilevazione delle presenze e delle assenze;
- c) elaborazione cedolini;
- d) gestione straordinario e ferie.

È da segnalare, infine, l'adempimento legato alla presentazione del conto annuale del personale, che implica la sottoscrizione da parte dell'Organo di revisione economico-finanziaria.

Presupposti per poter procedere ad assunzioni a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale

aver adempiuto alle previsioni in materia di organizzazione degli uffici e fabbisogni di

personale di cui all'art. 6 del D.Lgs.n. 165/2001, come modificato dall'art. 4 del D.Lgs. n. 75/2017 (art. 6, comma 6, del [D.Lgs. 165/2001](#));

aver effettuato la ricognizione delle eventuali eccedenze di personale ai sensi dell'art.

33 del D.Lgs. n. 165/2001, come sostituito dal comma 1, art. 16, della L. n. 183/2011 (art. 33,

comma 2, del [D.Lgs. 165/2001](#));

aver approvato il Piano triennale di azioni positive in materia di pari opportunità (art.

48, comma 1, del [D.Lgs. 198/2006](#));

aver approvato il Piano delle Performance (art. 10, comma 5, [D.Lgs. n. 150/2009](#)); per

gli Enti Locali, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108, comma 1, del D.Lgs. n. 267/2000 ed il Piano della Performance di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 150/2009 sono unificati organicamente nel PEG (art. 169, comma 3-bis, [D.Lgs. n. 267/2000](#));

aver rispettato le norme sul contenimento della spesa del personale (art. 1, comma 562

– enti non soggetti al patto nel 2015 o commi 557 e seguenti – enti soggetti al patto nel

2015, della [L. n. 296/2006](#));

aver rispettato i termini previsti per l'approvazione del bilancio di previsione, del

rendiconto e del bilancio consolidato, nonché aver inviato gli stessi, entro trenta giorni dal

termine previsto per l'approvazione (**non più dalla loro approvazione**), alla banca dati

delle amministrazioni pubbliche (BDAP), compresi i dati aggregati per voce del piano dei

conti integrato; il divieto di assunzione di personale si applica, in caso di ritardo, fino a

quando non si adempie ai predetti obblighi (art. 9, commi da 1-quinques a 1-octies, [D.L. n. 113/2016](#));
aver rispettato gli obiettivi di saldo non negativo nell'anno 2017, accertato ai sensi
dell'art. 1, commi 477 e 478, della L. n. 232/2016 (art. 1, comma 823, della [L. n. 145/2018](#); per la disapplicazione delle sanzioni si veda l'art. 1, commi da 827 a 830, della [L. n. 145/2018](#));
con riferimento al saldo non negativo dell'anno 2018, aver inviato al
Ministero
dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, entro il
31/03/2019 la certificazione del rispetto degli obiettivi di pareggio di bilancio;
nel caso in
cui la certificazione, sebbene in ritardo, sia trasmessa entro il 30/05/2019 e
attesti il
conseguimento dell'obiettivo del pareggio di bilancio, nei dodici mesi
successivi al
ritardato invio si applica solamente la sanzione del divieto di assunzioni di personale a tempo indeterminato (art. 1, comma 470, [L. n. 232/2016](#); art. 1, comma 823, della [L. n. 145/2018](#));
aver adempiuto alle richieste di certificazione, su istanza dei creditori interessati, nei termini previsti dall'art. 9, comma 3-bis, del [D.L. n. 185/2008](#);
tale divieto di assunzione si applica fino al permanere dell'inadempimento

Spesa di personale

art. 1, comma 557 e 562, della Legge n. 296/2006 e s.m.i.

Deliberazione n. 16/2016 – Sezione Autonomie della CdC

- La spesa di personale dell'anno x da assoggettare alle limitazioni di legge deve essere riferita agli **impegni di competenza del medesimo esercizio** (che non deve superare la spesa media del personale del triennio 2011/2013 per gli enti che nel 2015 erano soggetti al patto di stabilità e non deve superare la spesa del personale del 2008 per gli enti che nel 2015 non erano soggetti al patto di stabilità) **senza quindi considerare la spesa confluita nel FPV** nell'anno x ma conteggiando invece gli impegni in c/competenza dello stesso esercizio, ma riferiti all'anno x-1, allorquando tali oneri risultavano, in base ai nuovi principi armonizzati, contabilmente inserite nel FPV di spesa.