



***SEMINARIO FORMATIVO PER REVISORI ENTI LOCALI***

***LE VERIFICHE DELL'ORGANO DI REVISIONE***

***SUL BILANCIO DI PREVISIONE  
DEGLI ENTI LOCALI***

***Relatore dr Danilo Lettera***

## Sommario

VERIFICHE PRELIMINARI DEGLI ALLEGATI.....	3
GIUDIZIO DI COERENZA, ATTENDIBILITA' E CONGRUITA' .....	5
VERIFICHE DEGLI EQUILIBRI.....	7
Articolo 162 – Principi di bilancio.....	7
Devono essere garantiti: pareggio e equilibrio .....	7
Le componenti dell'avanzo.....	9
IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE E LA SUA COPERTURA - art. 188 TUEL .....	11
VERIFICHE SULLA GESTIONE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE.....	21
VERIFICHE SUL BILANCIO DI PREVISIONE.....	24
Riepilogo generale entrate e spese per titoli .....	24
Fondo pluriennale vincolato (FPV).....	26
Previsioni di cassa.....	27
Verifica equilibrio corrente.....	29
Entrate e spese di carattere non ripetitivo .....	30
La nota integrativa .....	32
Verifica della coerenza esterna .....	33
VERIFICA ATTENDIBILITA' E CONGRUITA' DELLE PREVISIONI .....	35
A) ENTRATE .....	35
Entrate da fiscalità locale .....	37
Risorse relative al recupero dell'evasione tributaria.....	39
Entrate da titoli abitativi e relative sanzioni.....	39
Sanzioni amministrative da codice della strada .....	40
Proventi dei beni dell'ente .....	41
Proventi dei servizi pubblici .....	41
B) SPESE .....	43
Spese di personale.....	47
Spese per incarichi di collaborazione autonoma.....	48
Spese per acquisto beni e servizi.....	49
Fondo di riserva di competenza .....	50
Fondo di riserva di cassa .....	50
Fondi per spese potenziali.....	51
ORGANISMI PARTECIPATI .....	52
INDEBITAMENTO.....	53
CONCLUSIONI.....	54

## VERIFICHE PRELIMINARI DEGLI ALLEGATI

L'organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione deve essere completo degli **allegati obbligatori**.

- L'art.11, comma 3 del D. Lgs.118/2011 stabilisce che sono obbligatori:
  - il prospetto esplicativo del presunto **risultato di amministrazione** dell'esercizio precedente;
  - il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del **fondo pluriennale vincolato** per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
  - il prospetto concernente la composizione del **Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità** per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
  - il prospetto dimostrativo del **rispetto dei vincoli di indebitamento**;
  - il prospetto delle **spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti** da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
  - il prospetto delle **spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni** per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
  - la **nota integrativa** redatta secondo le modalità previste dal comma 5 dell'art.11 del D.Lgs.118/2011;
- Gli altri allegati previsti dall'art.172 del D.Lgs.18/8/2000 n.267 e punto 9.3 del P.C. applicato allegato 4/1 al D. Lgs. n.118/2011 lettere g) ed h):
  - **l'elenco degli indirizzi internet** di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili devono essere allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
  - **la deliberazione**, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni **verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati** da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, **che potranno essere ceduti** in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni devono stabilire il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;

- **le deliberazioni** con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, **le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni**, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi ivi incluso eventuali riduzioni/esenzioni di tributi locali.
- la tabella relativa ai **parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale** prevista dalle disposizioni vigenti in materia (D.M. 18/2/2013);
- il **prospetto** della concordanza tra bilancio di previsione e rispetto del saldo di finanza pubblica (**pareggio di bilancio**);

• Sono ancora necessari per l'espressione del parere:

- il **documento unico di programmazione (DUP) e la nota di aggiornamento** dello stesso predisposti conformemente all'art.170 del D.Lgs.267/2000 dalla Giunta;
- *(se non contenuto nel DUP)* il **programma triennale dei lavori pubblici** e l'elenco annuale dei lavori pubblici di cui all'art.21 del D. Lgs. 50/2016;
- *(se non contenuta nel DUP)* **la delibera** di approvazione della programmazione triennale del **fabbisogno di personale** (art. 91 D. Lgs. 267/2000, art. 35 comma 4 D. Lgs. 165/2001 e art. 19 comma 8 L. 448/2001);
- la **delibera** di Giunta di **destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni** alle norme del codice della strada;
- **la proposta delibera** del Consiglio **di conferma o variazione delle aliquote e tariffe per i tributi locali**;
- *(se non contenuto nel DUP)* il **piano triennale di contenimento delle spese** di cui all'art. 2 commi 594 e 599 L. 244/2007;
- *(se non contenuto nel DUP)* il **piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari** (art.58, comma 1 D.L.112/2008);
- *(se non contenuto nel DUP)* il **programma biennale forniture servizi 2018-2019** di cui all'art. 21 comma 6 D. Lgs. n.50/2016;
- il **programma delle collaborazioni autonome** di cui all'art. 46 D. L. n.112/2008;
- il **limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione** di cui all'art. 46 comma 3 D.L. 112/2008;
- il **limite massimo delle spese per personale a tempo determinato**, con convenzione e con collaborazioni coordinate e continuative, di cui all'art.9 comma 28 del D.L.78/2010;
- **l'elenco delle spese finanziate con i proventi dei titoli abilitativi edilizi** e relative sanzioni di cui all'art. 1 comma 460 L. 232/2016;

## GIUDIZIO DI COERENZA, ATTENDIBILITÀ E CONGRUITÀ

Il parere **deve tener conto del**

**parere espresso dal Responsabile del servizio finanziario,**

ai sensi dell'art.153, comma 4 del D. Lgs. 267/2000, **in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa**, avanzate dai vari servizi, iscritte nel bilancio di previsione.

Come richiesto dall'art. 239, comma 1, lettera b) del TUEL, l'organo di revisione deve esprimere un motivato **giudizio di coerenza, attendibilità e congruità** contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti,.

### La congruità

concerne la **compatibilità delle previsioni di spesa con l'equilibrio della gestione** e la loro **corretta determinazione a fronte delle obbligazioni già assunte e da assumersi** e con un opportuno confronto con i dati consuntivi dei precedenti esercizi.

In particolare per le uscite l'esame della congruità degli stanziamenti di bilancio di parte corrente deve essere opportunamente valutata, considerato che l'ammontare complessivo di tali spese determina il fabbisogno finanziario dell'ente necessario ad assicurare il conseguimento delle finalità istituzionali.

Su questo punto la **Ragioneria Generale dello Stato** nella **circolare Vademecum per la revisione** amministrativa contabile del bilancio di previsione degli enti pubblici raccomanda ai revisori di **verificare che 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**.

### La coerenza

Per rispettare il principio generale relativo alla coerenza **occorre che ci sia un nesso logico fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione**. La coerenza implica che le funzioni di cui sopra ed i documenti contabili ad esse collegate siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza si suddivide in coerenza interna e coerenza esterna.

La **coerenza interna** del sistema di bilancio implica:

- in sede preventiva, che tutti **gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente**, che i criteri di valutazione delle singole poste siano in conformità ai postulati e principi contabili generali;
- in sede di gestione, che gli obiettivi, le decisioni e gli atti non siano in contrasto con la fase preventiva e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che venga dimostrato lo scostamento dei risultati ottenuti rispetto a quelli programmati.

La **coerenza esterna** comporta il **rispetto degli obiettivi di finanza pubblica** e delle scelte strategiche di altri livelli di governo della Repubblica anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

Inoltre, si deve tener conto del **principio generale** relativo alla

### **veridicità,**

che applicato al bilancio di previsione richiede una rigorosa **valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno anche in futuro.**

Il principio evidenzia che nella valutazione

**si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste.**

### **L'attendibilità**

Concerne la verifica delle **accertabilità e realizzabilità delle previsioni di entrata**, visto che è ancora forte la tentazione di sovrastimare le entrate per aumentare i margini di spesa.

Non a caso la normativa prevede che tutti gli atti relativi a tariffe, aliquote d'imposta, detrazioni per tributi e servizi locali, prezzi di cessione di aree o fabbricati siano adottati prima dell'approvazione del bilancio ed allegati allo stesso.

Le previsioni di entrata dovranno quindi essere sostenute da atti ed azioni controllabili che determinino il diritto ad accertare il credito e che consentano di verificare la veridicità della previsione e la sua realizzazione nel tempo.

L'attendibilità quindi deve intendersi come **attendibilità contabile**, giacché non si potrà sindacare nel merito delle scelte politico-amministrative effettuate dagli amministratori.

## VERIFICHE DEGLI EQUILIBRI

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

**ENTRATE FINALI – SPESE FINALI**

**= SALDO NON NEGATIVO**

### **Articolo 162 – Principi di bilancio**

Il bilancio di previsione è deliberato in **pareggio finanziario complessivo per la competenza**, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un **fondo di cassa finale non negativo**.

### **Devono essere garantiti: pareggio e equilibrio**

#### **pareggio finanziario di competenza**

fra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato

#### **fondo di cassa finale non negativo**

#### **equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria:**

spese correnti + spese per trasferimenti in c/capitale + quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti (con l'esclusione dei rimborsi anticipati)

=

Entrate correnti (primi tre titoli dell'entrata) + contributi destinati al rimborso dei prestiti + fondo pluriennale vincolato di parte corrente + utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente + entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili + saldo negativo delle partite finanziarie (determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti)

**Equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria:**

spese di investimento  
=  
Entrate in conto capitale + accensione di prestiti + fondo pluriennale vincolato in c/capitale + utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale + risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili

Verifica del **risultato contabile di amministrazione**

1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al **fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi**. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.

1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011) dedica l'intero paragrafo 9.2 al Risultato di amministrazione.

Schematizzando

**RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**  
=  
**FONDO DI CASSA AL 31/12**  
+  
**RESIDUI ATTIVI**  
-  
**RESIDUI PASSIVI**  
Al netto del  
**FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (in uscita)**

Quanto alla sua applicazione il medesimo principio contabile applicato prevede che:

**il risultato di amministrazione è applicabile solo al primo esercizio**

considerato nel bilancio di previsione, per finanziare le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio imputate al medesimo esercizio e/o a quelli successivi.

## Le componenti dell'avanzo

Si distinguono in 4 quote:

**1) Avanzo accantonato**

**2) Avanzo vincolato**

**3) Avanzo destinato**

**4) Avanzo libero**

Le prime tre quote non sono libere

### **AVANZO ACCANTONATO**

La quota accantonata è a sua volta distinta in due componenti:

- a) **Il fondo crediti di dubbia esigibilità**
- b) **Gli accantonamenti per le passività potenziali** (fondo rischi e oneri)

### **AVANZO VINCOLATO**

Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le **entrate accertate e le corrispondenti economie** di bilancio nei casi in cui la legge individua un **vincolo di destinazione dell'entrata alla spesa**

(mutui, finanziamenti, trasferimenti per una specifica destinazione, entrate straordinarie non ricorrente, accertate e riscosse cui l'ente ha attribuito una specifica destinazione).

### **AVANZO DESTINATO**

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle **entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese**.

## AVANZO LIBERO

L'avanzo libero è definito per differenza:

$$\begin{aligned} & \text{RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE} \\ & - \\ & \text{AVANZO ACCANTONATO} \\ & - \\ & \text{AVANZO VINCOLATO} \\ & - \\ & \text{AVANZO DESTINATO} \\ & = \\ & \text{AVANZO LIBERO} \end{aligned}$$

Si ricorda che qualora il risultato di amministrazione come sopra determinato risulti inferiore alle quote accantonate, vincolate e destinate, l'Amministrazione si troverà in disavanzo per tale importo negativo.

### Utilizzo dell'avanzo libero

L'art. 187 del TUEL definisce l'ordine di priorità per l'utilizzo della quota libera dell'avanzo **al fine di garantire la salvaguardia degli equilibri di bilancio.**

La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato, può essere **utilizzato con variazioni di bilancio per le seguenti finalità** in ordine di priorità:

- a) Per la copertura di **debiti fuori bilancio**;
- b) Per i provvedimenti necessari alla **salvaguardia degli equilibri** di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- c) Per il **finanziamento di spese di investimento**;
- d) Per il **finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente** (deve trattarsi di spese obbligatorie);
- e) Per **l'estinzione anticipata di prestiti**.

Quanto alle **tempistiche**, l'applicazione di avanzo libero **può essere fatta anche adottando la procedura di riequilibrio in sede di deliberazione del bilancio di previsione qualora risulti in modo inequivocabile che non sia possibile approvarlo in equilibrio** e solo se ciò avviene dopo la deliberazione del rendiconto.

IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE E LA SUA COPERTURA - art. 188 TUEL

1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è **immediatamente applicato al bilancio di previsione** in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

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.

Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

**Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori.**

Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'**assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione**, nonché i proventi derivanti da **alienazione di beni patrimoniali disponibili** e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, **l'ente può modificare le tariffe e le aliquote** relative ai tributi di propria competenza.

La deliberazione, contiene 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.

Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori.

**L'eventuale ulteriore disavanzo** formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro **deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.**

1-bis. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'art. 186, comma 1-bis, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 1. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte ai sensi del presente comma.

1-ter. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dall'art. 187, comma 3-quinquies, effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio nel rispetto di quanto previsto dall'art. 187, comma 3, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalità previste dall'art. 163, comma 3.

1-quater. 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.

## LA GESTIONE DELL'EXTRADEFICIT DA RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

Si ricorda che il **riaccertamento straordinario dei residui**, previsto dall'art. 3 comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modifiche,

**è l'attività diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 1 gennaio 2015,**

per gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione, alla configurazione del **principio contabile** generale della competenza finanziaria la così detta **competenza finanziaria potenziata**.

Il **riaccertamento straordinario dei residui** deve essere effettuato, **con riferimento al 1 gennaio 2015**, in una unica soluzione, e adottato con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione, **contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014**.

La delibera dovrà essere quindi tempestivamente trasmessa al Consiglio per la definizione delle deliberazioni conseguenti, con particolare attenzione all'eventuale **extra deficit**.

Infatti le **modalità di recupero del maggiore disavanzo determinato a seguito del riaccertamento straordinario** chiesto dalla riforma saranno definite con un piano di recupero da approvare con delibera consiliare, da fare non oltre 45 giorni dalla data di approvazione della delibera di giunta concernente il riaccertamento straordinario, indicando l'importo minimo del **recupero annuale da ripianare nei singoli esercizi**, fino al completo recupero in non più di **30 esercizi** a quote costanti.

### RIPIANO MAX 30 ESERCIZI

## il riaccertamento straordinario

(contestuale all'approvazione del rendiconto 2014) **si può articolare nelle seguenti fasi:**

1. **Cancellazione residui attivi e passivi**, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute (liquidate o liquidabili) al 1 gennaio 2015;
2. **Determinazione del FPV in entrata sul Bilancio 2015** (e successivi)
3. **Rideterminazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015**
4. **Variazione Bilancio 2015** e del pluriennale autorizzatorio e del **bilancio di previsione 2015-2017 armonizzato** con funzione conoscitiva;
5. **Re imputazione delle entrate e spese cancellate** al punto 1) a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione diventa esigibile;
6. **Accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1/1/2015**, come rideterminato dopo il punto 2), **al fondo crediti dubbia esigibilità**;
7. Definizione entro 45 gg del **piano di rientro** dell'eventuale maggiore disavanzo.

## VERIFICA DELL'ISCRIZIONE DELLE SPESE

### IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Un aspetto fondamentale per la redazione del bilancio di previsione è il calcolo del **fondo crediti di dubbia esigibilità**, che nasce da un'**esigenza di trasparenza**.

Il principio contabile applicato n. 2, infatti, prevede che vengano inserite nel bilancio di previsione anche le poste di entrata e di spesa relative alle operazioni che non danno origine a movimenti di denaro e che non determinano registrazioni contabili, come per esempio le concessioni a titolo gratuito di beni comunali, le esenzioni tributarie, le opere di urbanizzazione realizzate a scomputo.

Sono **accertate per intero anche le entrate di dubbia e difficile esazione**, per le quali **non è certa la riscossione integrale**,

quali le **sanzioni amministrative al codice della strada** e i **proventi derivanti dalla lotta all'evasione**, a fronte delle quali nella spesa viene inserito il Fondo crediti di dubbia esigibilità (Fcde).

#### Il calcolo dell'ammontare

L'ammontare del fondo è determinato in considerazione:

- della dimensione degli **stanziamenti relativi ai crediti** che si prevede si formeranno nell'esercizio;
- della loro **natura**;
- dell'andamento del fenomeno negli **ultimi cinque esercizi precedenti**

**la media del rapporto tra incassi e accertamenti  
per ciascuna tipologia di entrata.**

Il **principio contabile** prevede che

**non sono soggette a svalutazione**

le poste relative a:

- **crediti verso altre Pa;**
- **entrate assistite da fideiussione;**
- **entrate tributarie** che, in via eccezionale, possono essere ancora **accertate per cassa;**
- **entrate riscosse per conto di un altro ente locale;**
- **altre entrate** secondo la **valutazione motivata dell'Ente.**

## ACCANTONAMENTO NEL BILANCIO DI PREVISIONE

**Determinazione entrate a rischio**

STANZIAMENTO

Calcolo media:

**INCASSATO COMPETENZA**

—————  
**ACCERTATO COMPETENZA**

=

Capacità di incasso

**Complemento a 100 della Capacità d'incasso**

=

**% da accantonare**

**Entrate a rischio**

STANZIAMENTO

X

% da accantonare

=

**ACCANTONAMENTO**

# Quota di avanzo accantonato

## FONDO

**DETERMINAZIONE ENTRATE A RISCHIO**

**RESIDUI**

**Calcolo media:**  
**INCASSATO RESIDUI**

---

**RESIDUI RIPORTATI**

=

**Capacità d'incasso**

**Complemento a 100 della Capacità d'incasso**

=

**% da accantonare**

**Entrate a rischio**

**RESIDUI**

**X**

**% da accantonare**

=

**FONDO**

## Le alternative per gli enti

È **facoltà** dell'ente **determinare il Fcde anche a un livello inferiore** rispetto a quello riportato nel bilancio (singolo capitolo di entrata), anche se la **quantificazione viene comunque evidenziata nel prospetto allegato al bilancio** per tipologia.

L'ente locale è **libero di individuare quali siano le entrate di dubbia esigibilità**, in relazione alle quali quantificare il fondo, distinguendole da quelle certe, **motivando la relativa scelta**.

Il **calcolo** del Fcde deve essere effettuato considerando **la media delle riscossioni con riferimento al quinquennio precedente**, tenendo in considerazione gli esercizi chiusi al momento della predisposizione del bilancio di previsione.

La **percentuale** determinata in base alle regole del principio contabile **si applica a tutte e tre le annualità** considerate dal bilancio di previsione (per esempio nel 2018-2020).

**Determinate le percentuali di non riscosso** sulle singole tipologie di entrata **si quantifica l'importo minimo da accantonare** nel Fcde.

Il fondo, comunque, deve essere **monitorato** nel corso dell'esercizio in base all'andamento delle entrate, almeno una volta in sede di verifica degli equilibri di bilancio.

La normativa, tuttavia, prevede un **inserimento graduale del Fondo** crediti dubbia esigibilità all'interno del bilancio di previsione, **riconoscendo la possibilità di non accantonare integralmente nel fondo l'intero importo** determinato con la media quinquennale, ma una percentuale dello stesso, peraltro recentemente così modificata dalla legge di bilancio 2018:

**2018 una quota pari al 75%;**

**2019 una quota pari all'85%**

**2020 una quota pari al 95%**

**dal 2021 = 100%.**

I **metodi di calcolo** del Fcde sono:

A) **media semplice:**

- **media fra totale incassato e totale accertato;**
- **media dei singoli rapporti annui;**

B) **rapporto tra la somma degli incassi di ciascun anno ponderati**

(0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio del quinquennio di riferimento) e la **sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati** con i medesimi pesi indicati per gli incassi;

C) **media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti** registrato **in ciascun anno** del quinquennio con questi pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e lo 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Nel **secondo anno di applicazione** dei nuovi principi contabili

(di norma il 2017) la media è calcolata facendo riferimento agli **incassi (in conto competenza e in conto residui** e agli accertamenti del primo **quadriennio** ; al rapporto tra gli **incassi di competenza** e gli accertamenti **dell'ultimo anno del quinquennio**.

Tale applicazione è utilizzata anche negli anni successivi.

**Dopo 5 anni** dall'adozione del principio della competenza finanziaria a **regime** è determinato in base alla media, calcolata come media semplice, tra gli **incassi in conto competenza** e gli accertamenti nel quinquennio precedente.

**E' anche possibile** determinare il rapporto tra incassi di competenza ed i relativi accertamenti, considerando anche le **riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente**. In questo caso è necessario **slittare il quinquennio di riferimento** per il calcolo della media, indietro di un anno.

$$\frac{\text{Incassi di competenza es. X} + \text{incassi esercizio X+1 in c/residui X}}{\text{Accertamenti esercizio X}}$$

Per le **entrate di nuova istituzione**, nel primo anno la quantificazione del fondo è rimessa alla **prudente valutazione** degli enti **non esistendo una evidenza storica**, tuttavia già dal secondo anno, la quantificazione è effettuata con il criterio generale.

Per le **entrate** che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state **accertate per cassa**, il fondo crediti di dubbia esigibilità è **determinato sulla base di dati extra-contabili**,

**ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi** (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi.

Gli enti che negli **ultimi tre esercizi** hanno formalmente attivato un **processo di accelerazione della propria capacità di riscossione**

**possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi.**

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto d'impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Il calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità è un punto cardine per la corretta valutazione delle entrate all'interno del proprio bilancio di previsione.

Pertanto l'Organo di revisione deve **verificare la regolarità del calcolo del fondo** ed il **rispetto della percentuale minima di accantonamento**, evidenziando i risultati nel seguente prospetto:

**ANNO .....**

TITOLI	BILANCIO 2018 (a)	ACC.TO OBBLIGATORIO AL FCDE (b)	ACC.TO EFFETTIVO AL FCDE (c)	DIFF. d=(c-b)	% (e)=(c/a)
TIT. 1 - ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 2 - TRASFERIMENTI CORRENTI	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 3 - ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 4 - ENTRATE IN CONTO CAPITALE	0	0	0	0	#DIV/0!
TIT. 5 - ENTRATE DA RID.NE DI ATT. FINANZIARIE	0	0	0	0	#DIV/0!
<b>TOTALE GENERALE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DIV/0!</b>
<b>DI CUI FCDE DI PARTE CORRENTE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DIV/0!</b>
<b>DI CUI FCDE IN C/CAPITALE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>#DIV/0!</b>

**VERIFICHE SULLA GESTIONE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE**

Preliminarmente è necessario **verificare** se l'Ente **entro il 30 novembre dell'anno precedente ha aggiornato gli stanziamenti 2018** del bilancio di previsione 2018/2020.

Siccome negli ultimi anni gli enti a seguito di proroghe degli ordinari termini di approvazione, **deliberano il bilancio dopo il 1° GENNAIO** e pertanto sono in **esercizio provvisorio**,

bisogna **verificare** che l'Ente abbia **trasmesso al Tesoriere** l'elenco dei **residui presunti** alla data del 1° gennaio 2018 e gli **stanziamenti di competenza 2018** del bilancio di previsione pluriennale 2017/2019 aggiornati alle variazioni deliberate nel corso dell'esercizio 2017, indicanti – per ciascuna missione, programma e titolo - gli impegni già assunti e l'importo del fondo pluriennale vincolato.

Occorre **verificare** il rendiconto dell'esercizio precedente e se risulta che:

- sono **salvaguardati gli equilibri di bilancio**;
- non risultano **debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare**;
- è stato rispettato l'obiettivo del **pareggio di bilancio**;
- sono state rispettate le disposizioni sul **contenimento delle spese di personale**;
- non sono richiesti **finanziamenti straordinari agli organismi partecipati**.

Nel caso in cui dalle comunicazioni ricevute risultano **debiti fuori bilancio** è necessario **verificare** che **nelle previsioni sia data copertura**.

**Verificare** se risultano **passività potenziali probabili** per una **entità superiore al fondo accantonato** nel risultato d'amministrazione, per cui si rende necessario provvedere al **finanziamento nel bilancio di previsione**.

**Verificare** la **situazione di cassa** dell'Ente al 31 dicembre degli ultimi tre esercizi predisponendo il seguente prospetto:

	n-2	n-1	n
Disponibilità	0,00	0,00	0,00
Di cui cassa vincolata	0,00	0,00	0,00
Anticipazioni non estinte al 31/12	0,00	0,00	0,00

**Verificare** se l'ente si è dotato di scritture contabili atte a determinare in ogni momento l'entità della **giacenza della cassa vincolata** per rendere possibile la conciliazione con la cassa vincolata del tesoriere.

## Anticipazione di tesoreria

### «Art. 222 TUEL - Anticipazioni di tesoreria

1. Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei **tre dodicesimi** delle **entrate accertate nel penultimo anno precedente**, afferenti per i comuni, le province, le città metropolitane e le unioni di comuni ai **primi tre titoli** di entrata del bilancio e per le comunità montane ai primi due titoli (ENTRATE CORRENTI).

2. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione di cui all'articolo 210.»

L'art. 2, comma 3-bis, del decreto legge 28 gennaio 2014, n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2014, n. 50, ha **elevato da tre a cinque dodicesimi** il limite di cui al comma 1 dell'art. 222 sopra citato;

Il comma n. 618 art.1 della legge di Bilancio 2018, ha prorogato sino alla data del 31 dicembre 2018 l'innalzamento fino a cinque dodicesimi del limite in parola;

**LIMITE 2018: 5/12**

## Utilizzo in termini di cassa di entrate a specifica destinazione

### «Art. 195 - Utilizzo di entrate a specifica destinazione

1. Gli enti locali, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3, **possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti**, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, **per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria** disponibile ai sensi dell'articolo 222.

2. L'**utilizzo** di somme a specifica destinazione **presuppone l'adozione della deliberazione della giunta** relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, e viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio ed è attivato dal tesoriere su specifiche richieste del servizio finanziario dell'ente.

3. Il ricorso all'utilizzo delle somme a specifica destinazione, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2, vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria. **Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate** che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti.

4. Gli enti locali che hanno deliberato alienazioni del patrimonio ai sensi dell'articolo 193 possono, nelle more del perfezionamento di tali atti, utilizzare in termini di cassa le somme a specifica destinazione, fatta eccezione per i trasferimenti di enti del settore pubblico allargato e del ricavato dei mutui e dei prestiti, con obbligo di reintegrare le somme vincolate con il ricavato delle alienazioni.

**Quali sono le entrate che devono ritenersi vincolate?**

**Soggette**

Le sole entrate con vincoli di destinazione derivanti:

- da leggi;
- da trasferimenti;
- da prestiti.

**Non soggette**

Le entrate che hanno un mero vincolo di destinazione alla spesa d'investimento (alienazioni, oneri di urbanizzazione, trasferimenti senza vincolo di destinazione, ecc.)

**Le anticipazioni e i vincoli sull'avanzo**

**VINCOLO ALL'UTILIZZO  
DELLA QUOTA LIBERA  
DELL'AVANZO**

**L'avanzo di amministrazione non vincolato non potrà essere applicato**

nel caso in cui l'Ente dovesse utilizzare le **somme a specifica destinazione** per il finanziamento delle spese correnti o dovesse **attivare l'anticipazione di tesoreria**, fatto salvo il suo utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193 ( comma 3-bis dell'art. 187 del T.U. 18 agosto 2000, n. 267)

<b>VERIFICHE SUL BILANCIO DI PREVISIONE</b>
---

L'Organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione viene proposto nel rispetto del

**pareggio finanziario complessivo di competenza**

e nel

**rispetto degli equilibri di parte corrente e in conto capitale.**

Ai fini della verifica è utile confrontare le previsioni di competenza per gli anni 2018, 2019 e 2020 con le previsioni definitive per l'anno 2017 secondo il seguente prospetto:

**Riepilogo generale entrate e spese per titoli**

<b>RIEPILOGO GENERALE ENTRATE PER TITOLI</b>					
TIT	DENOMINAZIONE	PREV.DEF.2017	PREVISIONI 2018	PREVISIONI 2019	PREVISIONI 2020
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti				
	Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale				
	Utilizzo avanzo di Amministrazione				
	- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente				
	<i>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</i>				
1	<i>Trasferimenti correnti</i>				
3	<i>Entrate extratributarie</i>				
4	<i>Entrate in conto capitale</i>				
5	<i>Entrate da riduzione di attività finanziarie</i>				
6	<i>Accensione prestiti</i>				
7	<i>Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere</i>				
9	<i>Entrate per conto terzi e partite di giro</i>				
	<b>TOTALE</b>	-	-	-	-
	<b>TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE</b>	-	-	-	-

Le verifiche del Revisore sul Bilancio di Previsione

RIEPILOGO GENERALE DELLE SPESE PER TITOLI						
TITOLO	DENOMINAZIONE		PREV. DEF.2017	PREVISIONI 2018	PREVISIONI 2019	PREVISIONI 2020
	<b>DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE</b>			0,00	0,00	0,00
<b>1</b>	<b>SPESE CORRENTI</b>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
		<i>di cui già impegnato</i>		0,00	0,00	0,00
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	0,00	(0,00)	(0,00)
<b>2</b>	<b>SPESE IN CONTO CAPITALE</b>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
		<i>di cui già impegnato</i>		0,00	0,00	0,00
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	0,00	(0,00)	(0,00)
<b>3</b>	<b>SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE</b>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
		<i>di cui già impegnato</i>		0,00	0,00	0,00
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	0,00	(0,00)	(0,00)
<b>4</b>	<b>RIMBORSO DI PRESTITI</b>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
		<i>di cui già impegnato</i>		0,00	0,00	0,00
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	0,00	(0,00)	(0,00)
<b>5</b>	<b>CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE</b>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
		<i>di cui già impegnato</i>		0,00	0,00	0,00
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	0,00	(0,00)	(0,00)
<b>7</b>	<b>SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO</b>	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
		<i>di cui già impegnato</i>		0,00	0,00	0,00
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	(0,00)	0,00	(0,00)	(0,00)
	<b>TOTALE TITOLI</b>	previsione di competenza	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
		<i>di cui già impegnato</i>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>TOTALE GENERALE DELLE SPESE</b>	previsione di competenza	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
		<i>di cui già impegnato*</i>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
		<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Bisogna **verificare** che le previsioni di competenza rispettino il [principio generale n.16](#) e rappresentino le **entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati anche se l'obbligazione giuridica è sorta in esercizi precedenti.**

## Fondo pluriennale vincolato (FPV)

Il **Fondo pluriennale vincolato** indica le **spese** che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi, o già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, **la cui copertura** è costituita da **entrate** che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, o da **entrate già accertate** negli esercizi precedenti e iscritte nel fondo pluriennale previsto tra le entrate.

Il Fondo garantisce la **copertura di spese imputate agli esercizi successivi** a quello in corso, in cui il Fondo che si è generato nasce dall'esigenza di applicare il principio della **competenza finanziaria** di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs.118/2011 e rendere **evidente la distanza temporale intercorrente** tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Con riferimento alle **poste iscritte** relative al **Fondo Pluriennale vincolato di entrata**,

**l'organo di revisione deve verificare**

con la tecnica del campionamento:

- a) la **fonte di finanziamento del FPV** di parte corrente e di parte capitale;
- b) la **sussistenza dell'accertamento di entrata relativo a obbligazioni attive scadute** ed esigibili che contribuiscono alla formazione del FPV;
- c) la costituzione del FPV in **presenza di obbligazioni giuridiche passive perfezionate**;
- d) la **corretta applicazione** dell'art.183, comma 3 del TUEL in ordine al FPV riferito ai **lavori pubblici**;
- e) la formulazione di adeguati **cronoprogrammi di spesa** in ordine alla reimputazione di residui passivi coperti dal FPV;
- f) **l'esigibilità dei residui passivi** coperti da FPV negli esercizi di riferimento.

In merito alle **quote di FPV di spesa**,

**l'Organo di revisione deve verificare,**

in particolare, che **l'entità del fondo pluriennale vincolato** medesimo, **iscritta nel titolo secondo**, risulti **coerente con i crono-programmi di spesa** indicati nel **programma triennale** dei lavori pubblici ed in altri atti di impegno.

Previsioni di cassa

Deve essere garantito un **fondo di cassa finale non negativo**

L'Organo di revisione deve **verificare** le previsioni di cassa del seguente prospetto:

<b>RIEPILOGO GENERALE ENTRATE PER TITOLI</b>		
		<b>PREVISIONI ANNO 2018</b>
	Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento	
<b>TITOLI</b>		
1	<i>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</i>	
2	<i>Trasferimenti correnti</i>	
3	<i>Entrate extratributarie</i>	
4	<i>Entrate in conto capitale</i>	
5	<i>Entrate da riduzione di attività finanziarie</i>	
6	<i>Accensione prestiti</i>	
7	<i>Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere</i>	
9	<i>Entrate per conto terzi e partite di giro</i>	
	<b>TOTALE TITOLI</b>	-
	<b>TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE</b>	-

<b>RIEPILOGO GENERALE DELLE SPESE PER TITOLI</b>		
<b>TITOLI</b>		<b>PREVISIONI ANNO 2018</b>
1	<i>Spese correnti</i>	
2	<i>Spese in conto capitale</i>	
3	<i>Spese per incremento attività finanziarie</i>	
4	<i>Rmborso di prestiti</i>	
5	<i>Chiusura anticipazioni di istituto tesoriere/cassiere</i>	
7	<i>Spese per conto terzi e partite di giro</i>	
	<b>TOTALE TITOLI</b>	-
	<b>SALDO DI CASSA</b>	-

Gli stanziamenti di cassa comprendono le previsioni di riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui e devono essere elaborate in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili.

### **Il saldo di cassa non negativo**

**assicura il rispetto del comma 6 dell'art.162 del TUEL.**

L'organo di revisione deve **verificare** che la **previsione di cassa è stata calcolata**

tenendo conto del

### **trend della riscossione**

nonché di

**quanto accantonato al Fondo Crediti dubbia esigibilità**

di competenza e in sede di rendiconto.

**Verifica equilibrio corrente**

L'Organo di revisione deve **verificare** che le **previsioni di competenza siano in equilibrio** nel seguente prospetto:

Gli equilibri richiesti dal comma 6 dell'art.162 del TUEL sono così assicurati:

<b>BILANCIO DI PREVISIONE</b>				
<b>EQUILIBRI DI BILANCIO PARTE CORRENTE</b>				
<b>EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO</b>		<b>COMPETENZA ANNO 2018</b>	<b>COMPETENZA ANNO 2019</b>	<b>COMPETENZA ANNO 2020</b>
A) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti	(+)			
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)			
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)			
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>				
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)			
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)			
<i>di cui:</i>				
<i>- fondo pluriennale vincolato</i>				
<i>- fondo crediti di dubbia esigibilità</i>				
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)			
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	(-)			
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		-	-	-
<b>G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-E-F)</b>		-	-	-
<b>ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI</b>				
H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti (**)	(+)		-	-
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		-	-	-
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	(+)	-	-	-
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		-	-	-
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	(-)	-	-	-
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)	-	-	-
<b>EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE (***) O=G+H+I-L+M</b>		-	-	-
C) Si tratta delle entrate in conto capitale relative ai soli contributi agli investimenti destinati al rimborso prestiti corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica E.4.02.06.00.000.				
E) Si tratta delle spese del titolo 2 per trasferimenti in conto capitale corrispondenti alla voce del piano dei conti finanziario con codifica U.2.04.00.00.000.				

## Entrate e spese di carattere non ripetitivo

L'articolo 25, comma 1, lettera b) della legge 31/12/2009, n.196 distingue le **entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti**, a seconda che si riferiscano a proventi **la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata a uno o più esercizi**.

**E' definita "a regime" un'entrata che si presenta con continuità in almeno 5 esercizi, per importi costanti nel tempo.**

Tutti i **trasferimenti in conto capitale sono non ricorrenti** a meno che non siano espressamente definiti "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

**E' opportuno includere tra le entrate "non ricorrenti"** anche le entrate presenti "a regime" nei bilanci dell'ente, **quando presentano importi superiori alla media riscontrata nei cinque esercizi precedenti.**

**In questo caso** le entrate devono essere considerate ricorrenti fino a quando non superano tale importo e devono essere invece **considerate non ricorrenti quando tale importo viene superato.**

Le entrate da concessioni pluriennali che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti sono destinate al finanziamento di interventi di investimento. (cfr. punto 3.10 del principio contabile applicato 4/2 D.Lgs.118/2011)

Nella **nota integrativa** devono essere analizzate le articolazioni e la **relazione fra entrate ricorrenti e quelle non ricorrenti.**

Alcune entrate sono considerate per definizione dai nuovi **principi contabili** come non ricorrenti, in particolare l'allegato 7 al D.lgs. 118/2011 precisa la **distinzione tra entrata ricorrente e non ricorrente**, a seconda se l'acquisizione dell'entrata sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi, e della **spesa ricorrente e non ricorrente**, a seconda se la spesa sia prevista a regime o limitata ad uno o più esercizi (vedi punto 1 lett. g). A prescindere dall'entrata o dalla spesa a regime, il successivo punto 5 del citato allegato precisa che:

- Sono in ogni caso da considerare **entrate non ricorrenti**:
  - a) donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni;
  - b) condoni;
  - c) gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;
  - d) entrate per eventi calamitosi;
  - e) alienazione di immobilizzazioni;
  - f) le accensioni di prestiti;
  - g) i contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.
  
- Sono, in ogni caso, da considerarsi **spese non ricorrenti**:
  - a) le consultazioni elettorali o referendarie locali;
  - b) i ripiani disavanzi pregressi di aziende e società e gli altri trasferimenti in c/capitale;
  - c) gli eventi calamitosi;
  - d) le sentenze esecutive ed atti equiparati;
  - e) gli investimenti diretti;
  - f) i contributi agli investimenti.

## La nota integrativa

L'Organo di revisione deve **verificare** che nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione risultino, come disposto dal comma 5 dell'art. 11 del D.Lgs. 23/6/2011 n.118, tutte le seguenti informazioni:

- a) i **criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni**, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli **accantonamenti per le spese potenziali** e al **fondo crediti di dubbia esigibilità**, dando **illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo**;
- b) l'elenco analitico delle **quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli** derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- c) l'elenco analitico degli **utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione** presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- d) l'elenco degli interventi programmati per **spese di investimento** finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, **le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi**;
- f) **l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente** a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
- g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a **strumenti finanziari derivati** o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
- h) **l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali**, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'art. 172, comma 1, lettera a) del Tuel;
- i) **l'elenco delle partecipazioni possedute** con l'indicazione della relativa quota percentuale;
- j) **altre informazioni riguardanti le previsioni**, richieste dalla legge o **necessarie per l'interpretazione del bilancio**.

Nel caso in cui la nota integrativa dovesse risultare carente delle predette informazioni è **opportuno evidenziare le carenze** invitando l'ente a completare ed integrare la nota integrativa.

## 7.1. Verifica contenuto informativo ed illustrativo del documento unico di programmazione DUP

Sul **DUP** e/o relativa **nota di aggiornamento** l'organo di revisione **deve esprimere un parere** attestando la sua **coerenza, attendibilità e congruità** oppure rilevando **eventuali criticità** in ordine alla coerenza, attendibilità e congruità.

## 7.2. Strumenti obbligatori di programmazione di settore

Il Dup deve contenere i seguenti strumenti obbligatori di programmazione di settore che devono essere coerenti con le previsioni di bilancio:

### 7.2.1. Programma triennale lavori pubblici

Il **programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici** deve essere presentato al Consiglio per l'approvazione unitamente al bilancio preventivo.

Gli importi inclusi nello schema relativi ad interventi con onere a carico dell'ente devono trovare riferimento nel bilancio di previsione ed il **cronoprogramma deve essere compatibile con le previsioni di pagamenti del titolo II** indicate nel bilancio e del **corredato Fondo Pluriennale vincolato**.

**L'organo di revisione deve verificare** inoltre la **compatibilità del cronoprogramma dei pagamenti con le previsioni di cassa del primo esercizio**.

### 7.2.3. Programmazione del fabbisogno del personale

Il revisore è tenuto a formulare il **proprio parere** sulla **programmazione del fabbisogno di personale** prevista dall'art.39, comma 1 della Legge 449/1997 e dall'art.6 del D.Lgs. 165/2001.

L'atto oltre ad assicurare le esigenze di funzionalità e d'ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi, deve prevedere una **riduzione della spesa attraverso il contenimento della dinamica retributiva ed occupazionale**.

E' necessario **verificare** se il fabbisogno di personale nel triennio in esame, tiene conto dei **vincoli disposti per le assunzioni** e per la spesa di personale e la **previsione triennale deve essere coerente con le esigenze finanziarie espresse nell'atto di programmazione del fabbisogno**.

## Verifica della coerenza esterna

### 8.1. Pareggio di bilancio e saldo di finanza pubblica

Sono state definite le nuove regole (valide per tutti gli enti, compreso i Comuni con meno di 1.000 abitanti) che costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica introducendo l'obbligo di raggiungere un

**saldo non negativo in termine di saldo finale di competenza.**

A legislazione vigente (art. 1 comma 466 L. 232/2016) gli Enti devono **rispettare il saldo tra entrate finali e spese finali** come da allegato 9 del D. Lgs. 118/2011 (ex art 9 L. 243/2012).

Le risultanze della verifica si desumono dal seguente prospetto:

<b>BILANCIO DI PREVISIONE (Allegato 9)</b>				
<b>PROSPETTO VERIFICA RISPETTO DEI VINCOLI DI FINANZA PUBBLICA</b>				
<b>EQUILIBRIO DI BILANCIO DI CUI ALL'ART. 9 DELLA LEGGE N. 243/2012</b>				
		<b>ANNO 2018</b>	<b>ANNO 2019</b>	<b>ANNO 2020</b>
A1) Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese correnti (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A2) Fondo pluriennale vincolato di entrata in conto capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
A3) Fondo pluriennale vincolato di entrata per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
<b>A) Fondo pluriennale vincolato di entrata (A1 + A2 + A3)</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>B) Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C) Titolo 2 - Trasferimenti correnti validi ai fini dei saldi finanza pubblica</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>D) Titolo 3 - Entrate extratributarie</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>E) Titolo 4 - Entrate in c/capitale</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>F) Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie</b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>G) SPAZI FINANZIARI ACQUISITI <sup>(1)</sup></b>	(+)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
H1) Titolo 1 - Spese correnti al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
H2) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
H3) Fondo crediti di dubbia esigibilità di parte corrente <sup>(2)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
H4) Fondo contenzioso (destinato a confluire nel risultato di amministrazione)	(-)	0,00	0,00	0,00
H5) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione) <sup>(3)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
<b>H) Titolo 1 - Spese correnti valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (H=H1+H2-H3-H4-H5)</b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
I1) Titolo 2 - Spese in c/ capitale al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
I2) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale al netto delle quote finanziate da debito (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
I3) Fondo crediti di dubbia esigibilità in c/capitale <sup>(2)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
I4) Altri accantonamenti (destinati a confluire nel risultato di amministrazione) <sup>(3)</sup>	(-)	0,00	0,00	0,00
<b>I) Titolo 2 - Spese in c/capitale valide ai fini dei saldi di finanza pubblica (I=I1+I2-I3-I4)</b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
L1) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria al netto del fondo pluriennale vincolato	(+)	0,00	0,00	0,00
L2) Fondo pluriennale vincolato per partite finanziarie (dal 2020 quota finanziata da entrate finali)	(+)	0,00	0,00	0,00
<b>L) Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziaria (L=L1 + L2)</b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>M) SPAZI FINANZIARI CEDUTI<sup>(1)</sup></b>	(-)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>(N) EQUILIBRIO DI BILANCIO AI SENSI DELL'ARTICOLO 9 DELLA LEGGE N. 243/2012 <sup>(4)</sup></b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
(N=A+B+C+D+E+F+G-H-I-L-M)				

## VERIFICA ATTENDIBILITÀ E CONGRUITÀ DELLE PREVISIONI

### A) ENTRATE

Ai fini della verifica dell'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste, l'organo di revisione deve analizzare le principali voci di bilancio.

La legge di bilancio ha **prorogato il blocco** dei poteri degli enti locali di deliberare  **aumenti dei tributi e delle addizionali**.

Sono **escluse** la **Tari**, la **COSAP** e il **canone idrico** oltre all'**imposta di soggiorno** in base al D.L.50/2017.

**Allo scopo di verificare l'attendibilità contabile delle previsioni è opportuno ricordare come vanno accertate e imputate contabilmente le principali poste del bilancio.**

Le **entrate tributarie** gestite attraverso **ruoli ordinari** e le **liste di carico** sono **accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo e le liste di carico**, a condizione che la **scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto**.

Nel bilancio di previsione, gli stanziamenti di entrata prenderanno in considerazione **l'importo presumibile delle liste di carico e dei ruoli ordinari che si approveranno nell'anno**. Affinché tutto l'importo della lista di carico sia accertato nell'anno, la scadenza prevista per la riscossione del ruolo può essere fissata nell'anno successivo ma non successivamente all'approvazione del rendiconto.

**L'emissione di ruoli coattivi**, in quanto relativi ad entrate già accertate, **non comporta l'accertamento di nuove entrate**.

Le **sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa**.

Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento.

Nel bilancio di previsione, gli stanziamenti di entrata non devono tener conto dell'emissione nell'anno di ruoli coattivi o liste di carico coattive relativi ad entrate tributarie il cui importo è stato già oggetto di accertamento contabile.

Se la formazione del ruolo coattivo origina **sanzioni ed interessi** che vanno ad aggiungersi all'originario importo non versato dal contribuente, questi sono **accertati per cassa**.

Nel caso di **avvisi di accertamento** riguardanti **entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile**, si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo).

In tal caso l'entrata è imputata alla voce del piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo".

Nel bilancio di previsione, la **previsione di entrata** riguarderà **l'intero importo degli avvisi di accertamento che si andranno ad emettere e notificare nell'anno**, comprensivo di sanzioni ed interessi.

La previsione deve tenere in debito conto che **per registrare l'accertamento** contabile relativo all'importo degli **avvisi di accertamento** emessi e notificati, questi devono essere divenuti **definitivi**.

**L'avviso di accertamento diventa definitivo** quando, decorsi 60 giorni dalla notifica, **non è stato impugnato** presso le competenti sedi tributarie o, nel caso di ricorso, **se la sentenza è passata in giudicato**.

Le **entrate tributarie riscosse per autoliquidazione** dei contribuenti **sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto** e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto.

Sono **accertate per cassa** anche le **entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa**, salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade.

Nel bilancio di previsione, le previsioni si **baseranno sugli effettivi incassi realizzati negli esercizi precedenti**.

Per le entrate riscosse nei primi mesi dell'esercizio che si riferiscono all'esercizio precedente si contabilizza l'incasso emettendo una reversale in conto residui con imputazione contabile all'accertamento registrato nell'anno precedente.

L'obbligazione per i **permessi di costruire** è articolata in due quote.

La prima (**oneri di urbanizzazione**) è **immediatamente esigibile**, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione),

la seconda (**costo di costruzione**) è **esigibile nel corso dell'opera** ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera.

Pertanto, la **prima quota** è **accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso**, la **seconda** è **accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui**, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, **viene a scadenza la relativa quota**.

Nel bilancio di previsione, le previsioni prenderanno a riferimento le **concessioni che presumibilmente potranno essere rilasciate sulla base degli strumenti urbanistici vigenti**.

Una quota dello stanziamento deve tenere in considerazione le concessioni rilasciate gli anni precedenti e valutare le possibili comunicazioni di avvio dei lavori che l'ente riceverà stimando la quota di costo di costruzione connessa a tali comunicazioni, sempre che l'ente, con proprio atto regolamentare, non si sia avvalso della facoltà di richiedere in via anticipata, al momento del pagamento degli oneri di urbanizzazione, anche la quota relativa al costo di costruzione.

## Entrate da fiscalità locale

### Addizionale Comunale all'Irpef

Gli enti locali possono accertare l'addizionale comunale IRPEF **per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente** quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno d'imposta.

#### Ad esempio

**Nel 2018 le entrate per addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti 2016 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2016 e in c/residui nel 2017.**

In caso di **modifica delle aliquote**, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è **riproporzionato** tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di **modifica della fascia di esenzione**, l'importo da accertare è **stimato** sulla base di una valutazione prudenziale.

Sul **portale del federalismo fiscale** è disponibile il **simulatore fiscale** mediante il quale è possibile **verificare la congruità della previsione**.

### IUC

E' opportuno evidenziare il gettito stimato per l'Imposta Unica Comunale, nella sua articolazione IMU/TASI/TARI, compilando il seguente prospetto di raffronto con le entrate accertate nell'anno precedente:

<b>IUC</b>	Rendiconto 2017	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
IMU	0	0	0	0
TASI	0	0	0	0
TARI	0	0	0	0
<b>Totale</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Per la **TARI** la tariffa deve essere determinata sulla base della **copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio del servizio rifiuti** compresi quelli relativi alla realizzazione ed esercizio della discarica ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone il trattamento.

Nella determinazione dei costi - a partire dall'anno 2018 - ai sensi del comma 653 dell'art.1 della Legge 147/2013 bisogna **verificare** se il comune ha tenuto conto delle risultanze dei **fabbisogni standard**.

Bisogna anche **verificare** se tra le componenti di costo **sono state considerate somme a titolo di crediti risultati inesigibili** (comma 654-bis).

Bisogna inoltre **verificare** se la modalità di **commisurazione della tariffa** è stata fatta sulla base del criterio medio- ordinario (ovvero in base alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte) e non sull'effettiva quantità di rifiuti prodotti.

La disciplina dell'applicazione del tributo deve essere approvata con regolamento dal Consiglio comunale.

E' opportuno inoltre evidenziare la quota di gettito atteso che rimarrà a carico dell'ente per effetto delle riduzioni/esenzioni del tributo.

### Altri Tributi Comunali

Bisogna inoltre **verificare** se oltre all'addizionale comunale all'IRPEF e alla IUC (IMU-TARI-TASI), il comune ha istituito anche i seguenti tributi eventuali:

- imposta comunale sulla pubblicità (ICP);
- canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (CIMP);
- tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP);
- imposta di scopo;
- imposta di soggiorno;
- contributo di sbarco.

Anche per tali tributi minori è opportuno **verificare l'attendibilità contabile delle previsioni** raffrontandole con gli accertamenti dell'ultimo rendiconto, secondo la seguente tabella:

<b>Altri Tributi</b>	<b>Rendiconto 2017</b>	<b>Previsione 2018</b>	<b>Previsione 2019</b>	<b>Previsione 2020</b>
ICP	0	0	0	0
CIMP	0	0	0	0
TOSAP	0	0	0	0
Imposta di scopo	0	0	0	0
Imposta di soggiorno	0	0	0	0
Contributo di sbarco	0	0	0	0
<b>totale</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Nel caso in cui sia l'imposta di soggiorno sia istituita, è opportuno **verificare** se il comune ha previsto che il relativo **gettito sia destinato a finanziare interventi in materia di turismo**, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali (rif. art. 4 D. Lgs n.23/2011).

**Risorse relative al recupero dell'evasione tributaria**

Sull'attività di recupero dell'evasione tributaria, l'organo di revisione deve prestare la massima attenzione ed innanzitutto deve verificare le attività poste in essere dall'ente, e come le entrate relative all'attività di controllo delle dichiarazioni subiscono variazioni.

E' utile confrontare le previsioni, al fine di **verificarne l'attendibilità contabile**, con gli accertamenti ed i residui dell'anno precedente, compilando il seguente prospetto:

<b>TRIBUTO</b>	<b>ACCERTATO</b>	<b>RESIDUO</b>	<b>PREV.</b>	<b>PREV.</b>	<b>PREV</b>
	<b>2016 *</b>	<b>2016 *</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
ICI					
IMU					
TASI					
TARI/TARSU/TIA					
TOSAP					
IMPOSTA PUBBLICITA'					
ALTRI TRIBUTI					
<b>TOTALE</b>	-	-	-	-	-
FONDO CREDITI DUBBIA ESIGIBILITA'					

*\*accertato 2017 e residuo 2017 se approvato il rendiconto 2017*

E' necessario **valutare** se la quantificazione del **fondo crediti di dubbia esigibilità** per gli anni ricompresi nel bilancio pluriennale appare congrua in relazione **all'andamento storico delle riscossioni rispetto agli accertamenti** ed ai **crediti dichiarati inesigibili** inclusi tra le componenti di costo.

**Entrate da titoli abitativi e relative sanzioni**

La previsione delle entrate da titoli abitativi e relative sanzioni può essere rappresentata nel seguente prospetto:

<b>Anno</b>	<b>Importo</b>	<b>Spesa corrente</b>	<b>Spesa in c/capitale</b>
2017			
2018			
2019			
2020			

La legge n.232/2016 ha previsto che **dal 1/1/2018** le entrate da titoli abitativi e relative sanzioni siano **destinati esclusivamente** e senza vincoli temporali a:

- realizzazione e manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria;
- risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate;
- interventi di riuso e di rigenerazione;
- interventi di demolizione di costruzioni abusive;
- acquisizione e realizzazione di aree verdi destinate ad uso pubblico;
- interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico;
- interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura in ambito urbano;
- spese di progettazione.

L'Organo di revisione deve **verificare** il **rispetto dei vincoli di destinazione** previsti dalla suddetta normativa.

### Sanzioni amministrative da codice della strada

I proventi da sanzioni amministrative devono essere **verificati** tenendo conto della **quantificazione del FCDE** e possono essere evidenziati nel seguente prospetto:

TIPOLOGIA	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
sanzioni ex art.208 co 1 cds			
sanzioni ex art.142 co 12 cds			
TOTALE ENTRATE	0,00	0,00	0,00
Fondo Crediti Dubbia Esigibilità			
Percentuale fondo (%)	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

**La quantificazione del FCDE deve apparire congrua** in relazione all'andamento storico delle riscossioni rispetto agli accertamenti.

Bisogna inoltre **verificare** l'atto con il quale la Giunta ha destinato i proventi da sanzioni amministrative al codice della strada, tenendo conto che le somme (previsione meno fondo) deve essere **destinata per il 50%** negli interventi di spesa alle finalità di cui agli articoli 142 e 208, comma 4, del codice della strada, come modificato dalla Legge n. 120 del 29/7/2010.

Proventi dei beni dell'ente

Per i proventi dei beni dell'ente per locazioni, fitti attivi e canoni patrimoniali è utile **verificare** la **percentuale di accantonamento al FCDE** secondo la seguente tabella:

TIPOLOGIA	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
canoni di locazione			
fitti attivi e canoni patrimoniali			
TOTALE ENTRATE	0,00	0,00	0,00
Fondo Crediti Dubbia Esigibilità			
Percentuale fondo (%)	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!

La quantificazione del FCDE **deve apparire congrua** in relazione **all'andamento storico delle riscossioni** rispetto agli accertamenti.

Proventi dei servizi pubblici

Le entrate derivanti dalla **gestione dei servizi pubblici** sono accertate sulla base dell'ideale documentazione che predispose l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza.

Tale principio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.

Nel bilancio di previsione, per le **entrate da servizi pubblici (trasporto scolastico, canoni idrici, servizio refezione scolastica, asilo nido ...)** la previsione deve tener conto del servizio reso agli utenti, **a prescindere dal momento dell'effettivo incasso**.

La **previsione** si baserà, pertanto, **sul numero degli utenti** che accedono al servizio pubblico e sulle **tariffe** approvate dall'ente.

Il dettaglio delle previsioni di **proventi** e **costi** dei servizi dell'ente dei **servizi a domanda individuale** può essere rappresentato nel seguente prospetto:

Servizio	entrate/proventi	spese/costi	% di
	Previsione	Previsione	copertura
	2018	2018	
Asilo nido			#DIV/0!
Casa riposo anziani			#DIV/0!
Fiere e mercati			#DIV/0!
Mense scolastiche			#DIV/0!
Musei e pinacoteche			#DIV/0!
Teatri, spettacoli e mostre			#DIV/0!
Colonie e soggiorni stagionali			#DIV/0!
Corsi extrascolastici			#DIV/0!
Impianti sportivi			#DIV/0!
Parchimetri			#DIV/0!
Servizi turistici			#DIV/0!
Trasporti funebri, pompe funebri			#DIV/0!
Uso locali non istituzionali			#DIV/0!
Centro creativo			#DIV/0!
Bagni pubblici			#DIV/0!
<b>TOTALE</b>	-	-	#DIV/0!

Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (**FCDE**) in corrispondenza delle previsioni di cui sopra può essere rappresentato nel seguente prospetto:

Servizio	Previsione	FCDE	Previsione	FCDE	Previsione	FCDE
	Entrata 2018	2018	Entrata 2019	2019	Entrata 2020	2020
Asilo nido						
Casa riposo anziani						
Fiere e mercati						
Mense scolastiche						
Musei e pinacoteche						
Teatri, spettacoli e mostre						
Colonie e soggiorni stagionali						
Corsi extrascolastici						
Impianti sportivi						
Parchimetri						
Servizi turistici						
Trasporti funebri, pompe funebri						
Uso locali non istituzionali						
Centro creativo						
Bagni pubblici						
<b>TOTALE</b>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

**E' necessario verificare se la quantificazione dello stesso appare congrua in relazione all'andamento storico delle riscossioni rispetto agli accertamenti.**

## **B) SPESE**

Ogni procedimento amministrativo che comporta **spesa** deve trovare, fin dall'avvio, la relativa **attestazione di copertura finanziaria** ed essere **prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio** individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

**Alla fine dell'esercizio**, le prenotazioni alle quali **non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate** e scadute **sono cancellate quali economie di bilancio**.

Nel bilancio di previsione, tutti gli **stanziamenti di spesa** sono relativi a **obbligazioni giuridiche che si perfezioneranno nell'anno e che nell'anno scadranno/ si renderanno esigibili**.

Il **principio contabile** applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2) **individua per ogni tipologia di spesa l'esigibilità della stessa**.

Individuata l'**esigibilità** della spesa è conseguentemente determinata l'**imputazione in bilancio**.

Per la **spesa di personale**, l'**imputazione dell'impegno avviene** nell'esercizio di riferimento, automaticamente **all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi**, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate di bilancio.

Nel bilancio di previsione tutti gli **stanziamenti di spesa comprenderanno il trattamento fisso e continuativo**.

Le spese del personale sono ripartite nei singoli programmi di ogni Missione a seconda delle funzioni svolte dai dipendenti.

Per la **spesa di personale**, l'**imputazione dell'impegno avviene** nell'esercizio in cui è **firmato il contratto** collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da **rinnovi contrattuali** del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici.

Nel bilancio di previsione lo stanziamento relativo ai **rinnovi contrattuali** sarà previsto in bilancio ma la registrazione contabile dell'impegno potrà essere effettuata solo alla **firma del contratto collettivo**. In mancanza di obbligazione giuridica perfezionata (la firma del contratto) l'economia generata dal mancato impegno riconfluirà tra le quote accantonate del risultato di amministrazione.

Le **spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo** a quello cui si riferiscono, **sono stanziare e impegnate in tale esercizio**.

Alla **sottoscrizione della contrattazione integrativa** si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili.

Le **previsioni** di ogni anno del bilancio di previsioni **comprenderanno**:

- Il **tabellare di riferimento**;
- La **produttività dell'esercizio** che sarà **imputata sull'esercizio successivo**;
- La **produttività dell'esercizio precedente** che diviene **esigibile nell'esercizio**.

Considerato che il **fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività** presenta natura di **spesa vincolata**, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.

Le previsioni di ogni anno del bilancio comprenderanno:

- Il tabellare di riferimento;
- La produttività dell'esercizio che sarà imputata sull'esercizio successivo;
- La produttività dell'esercizio precedente che diviene esigibile nell'esercizio.

Il tabellare di riferimento trova copertura con le risorse correnti dell'esercizio; La produttività dell'esercizio che sarà imputata sull'esercizio successivo in quanto finanziata da entrate vincolate accertate nell'anno è accantonata a fondo pluriennale vincolato;

La produttività dell'esercizio precedente che diviene esigibile nell'esercizio trova copertura con il fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata e costituito dalle risorse accertate nell'esercizio precedente e vincolate al finanziamento della produttività relativa all'esercizio precedente ma che è stata imputata all'esercizio successivo.

Per la spesa relativa all'**acquisto di beni e servizi** l'imputazione avviene:

- nell'esercizio in cui risulta **adempita completamente la prestazione** da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;
- negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, **per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto, e di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali**.

Ad esempio, al momento della firma del contratto di fornitura continuativa di servizi a cavallo tra due esercizi si impegna l'intera spesa, imputando distintamente nei due esercizi le relative quote di spesa. Ciascuna quota di spesa trova copertura nelle risorse correnti dell'esercizio in cui è imputata e non richiede la costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Nel bilancio di previsione, gli stanziamenti di bilancio comprendono la quantificazione della spesa esigibile nell'anno considerando le prestazioni e le forniture che saranno portate a compimento nell'anno, a prescindere dal momento dell'effettivo pagamento o dal momento in cui si riceveranno i documenti fiscali per il pagamento del corrispettivo.

Gli impegni derivanti dal **conferimento di incarico a legali esterni**, la cui **esigibilità non è determinabile**, **sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato**, in deroga al principio della competenza potenziata, **al fine di garantire la copertura della spesa**.

In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale.

Nel bilancio di previsione, in deroga al principio di competenza finanziaria potenziata, gli **stanziamenti** del bilancio di previsione **comprenderanno la spesa per incarichi che si conferiranno nell'esercizio**, salvo poi reimputarli all'anno in cui diverranno esigibili, ma solo in sede di riaccertamento ordinario.

Le **spese di investimento** sono **impegnate** agli esercizi in cui **scadono le singole obbligazioni** passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo **cronoprogramma**.

Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa.

Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti.

E' in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

Il **fondo pluriennale vincolato iscritto nella parte spesa** del bilancio e imputato alla missione e al programma cui si riferisce l'investimento **è costituito dalle risorse vincolate** che si accerteranno e imputeranno nell'esercizio **destinate a dare copertura a obbligazioni giuridiche che si perfezioneranno nell'anno con imputazione sugli esercizi successivi**.

Nel bilancio di previsione, l'ammontare del **fondo pluriennale vincolato** iscritto nella **parte spesa** del bilancio corrisponde all'ammontare degli **impegni che si imputeranno sugli esercizi successivi** sulla base del **cronoprogramma**, in quanto solo negli esercizi successivi saranno **esigibili**.

Il **fondo pluriennale vincolato** è **cumulato**, in quanto l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio **riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti**, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi.

L'importo complessivo dei fondi pluriennali iscritti tra le entrate di ciascun esercizio considerato nel bilancio **corrisponde** all'importo degli **stanziamenti di spesa complessivi dell'esercizio precedente** riguardanti il fondo pluriennale.

$$\text{FPV in uscita anno } x-1 = \text{FPV in entrata anno } x$$

Solo con riferimento al primo esercizio l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

Nel bilancio di previsione, gli stanziamenti del fpv in entrata del primo anno, in assenza di rendiconto approvato, saranno gli stessi di quelli iscritti in entrata nel secondo anno del bilancio approvato nell'esercizio precedente a meno che non sia arrivata ad una stima diversa sulla base di dati di preconsuntivo.

**Il riaccertamento ordinario assesterà il valore del fondo pluriennale vincolato in entrata sulla base degli impegni reimputati all'esercizio.**

Solo **dopo l'approvazione del rendiconto** dell'esercizio precedente, il **fondo pluriennale vincolato di entrata del primo esercizio** del bilancio di previsione **corrisponderà all'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato di spesa risultante dal consuntivo.**

Nel bilancio di previsione, il **fondo pluriennale vincolato stanziato tra le spese** è costituito da **due componenti** logicamente distinte:

- 1) la quota di **risorse accertate negli esercizi precedenti** che costituiscono la **copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti** a quello cui si riferisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
- 2) le **risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio**, destinate a costituire la **copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio** cui si riferisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.

Allo scopo di verificare l'attendibilità delle previsioni è utile confrontare le previsioni del bilancio pluriennale per macroaggregati di spesa corrente con la spesa risultante dalla previsione definitiva dell'anno precedente, secondo il seguente prospetto:

Sviluppo previsione per aggregati di spesa:

Macroaggregati		Prev.Def. 2017	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
101	redditi da lavoro dipendente				
102	imposte e tasse a carico ente				
103	acquisto beni e servizi				
104	trasferimenti correnti				
105	trasferimenti di tributi				
106	fondi perequativi				
107	interessi passivi				
108	altre spese per redditi di capitale				
109	altre spese correnti				
<b>TOTALE</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

### Spese di personale

L'organo di revisione dovrà **verificare** che la spesa per redditi di lavoro dipendente prevista per gli esercizi del bilancio pluriennale, tiene conto:

- della **programmazione del fabbisogno**;
- del **piano delle assunzioni**;
- dei **vincoli** disposti dall'art. 3, comma 5 e 5 quater del D.L. 90/2014, del comma 228 della Legge 208/2015 e dell'art.16 comma 1 bis del D.L. 113/2016, e dell'art. 22 D.L. 50/2017 **sulle assunzioni di personale a tempo indeterminato** per gli enti soggetti al pareggio di bilancio e al comma 762 della Legge 208/2015, comma 562 della Legge 296/2006 per gli enti che nel 2015 non erano assoggettati al patto di stabilità;
- dei **vincoli** disposti dall'art. 9, comma 28 del D.L. 78/2010 sulla **spesa per personale a tempo determinato**, con **convenzioni** o con **contratti di collaborazione coordinata e continuativa**, che obbligano a **non superare la spesa dell'anno 2009**;
- **dell'obbligo di riduzione della spesa di personale** disposto dall'art. 1 comma 557 della Legge 296/2006 rispetto a valore medio del triennio 2011/2013;

Ai fini della verifica dei suddetti vincoli è opportuno distinguere tali spese secondo la loro incidenza:

	Media 2011/2013 2008 per enti non soggetti al patto	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
Spese macroaggregato 101				
Spese macroaggregato 103				
Irap macroaggregato 102				
Altre spese: reiscrizioni imputate all'esercizio successivo				
Altre spese: da specificare.....				
Altre spese: da specificare.....				
Altre spese: da specificare.....				
<b>Totale spese di personale (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
(-) Componenti escluse (B)				
<b>(=) Componenti assoggettate al limite di spesa A-B</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
(ex art. 1, comma 557, legge n. 296/ 2006 o comma 562				

### Spese per incarichi di collaborazione autonoma

(art.7 comma 6, D. Lgs. 165/2001)

L'Organo di revisione deve **verificare** il **limite massimo** previsto in bilancio **per incarichi di collaborazione autonoma**.

I contratti di collaborazione potranno essere stipulati con riferimento alle attività istituzionali stabilite dalla Legge e con riferimento al programma sottoposto all'approvazione del Consiglio.

Bisogna inoltre **verificare** se l'ente ha provveduto all'**aggiornamento del regolamento per gli incarichi di collaborazione autonoma** sulla base delle disposizioni introdotte dall'art. 46 del D.L. 25 giugno 2008 n. 112, e se lo ha trasmesso entro 30 giorni alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

**Verificare** se l'ente **pubblica** regolarmente nel **sito istituzionale** i **provvedimenti di incarico** con l'indicazione dei **soggetti percettori**, della **ragione dell'incarico** e del **compenso**.

**Spese per acquisto beni e servizi**

L'organo di revisione deve **verificare** se la previsione di spesa tiene conto dei **vincoli posti dal saldo di finanza pubblica**, dal **piano triennale di contenimento delle spese** di cui all'art. 2, commi da 594 a 599 della Legge 244/2007, delle **riduzioni di spesa** disposte dall'art. 6 del D.L. 78/2010 e di quelle dell'art. 1, commi 146 e 147 della Legge 24/12/2012 n. 228.

In particolare bisogna **verificare** che le previsioni del pluriennale rispettano i **limiti** indicati nella seguente tabella:

Tipologia spesa	Rendiconto 2009	Riduzione disposta	Limite di spesa	Previsione 2018	Previsione 2019	Previsione 2020
Studi e consulenze		80,00%				
Relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza		80,00%				
Sponsorizzazioni		100,00%				
Missioni		50,00%				
Formazione		50,00%				
<b>TOTALE</b>	<b>0,00</b>		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

*La Corte costituzionale con sentenza n.139 del 2012 e la Sezione Autonomie della Corte dei Conti con delibera 26 del 20/12/2013, hanno stabilito che deve essere rispettato il limite complessivo ed è consentito che lo stanziamento in bilancio fra le diverse tipologie avvenga in base alle necessità derivanti dalle attività istituzionali dell'ente.*

### Fondo di riserva di competenza

Bisogna **verificare** se la **consistenza del fondo di riserva** ordinario previsto negli esercizi del bilancio pluriennale, **rientra nei limiti** previsti dall'articolo **166** del *TUEL* ed in quelli previsti dal regolamento di contabilità.

Il fondo di riserva **non deve essere inferiore allo 0,30 e superiore al 2%** del totale delle **spese correnti** di competenza inizialmente previste in bilancio.

Pertanto occorre misurare la consistenza del fondo di riserva di competenza in percentuale sulle spese correnti, nel seguente prospetto:

anno 2018 - euro ..... pari allo .....% delle spese correnti;

anno 2019 - euro ..... pari allo .....% delle spese correnti;

anno 2020 - euro ..... pari allo .....% delle spese correnti;

Il fondo è **utilizzato** con **variazioni deliberate dalla Giunta** in caso di **esigenze straordinarie** di bilancio o le **dotazioni** degli interventi di spesa **si rivelino insufficienti**.

La **metà della quota minima** del fondo di riserva è riservata alla **copertura di spese imprevedibili**.

### Fondo di riserva di cassa

L'organo di revisione deve **verificare** che la consistenza del fondo di riserva di cassa rientri nei limiti di cui all'art. 166, comma 2 quater del *TUEL*, e cioè che sia **non inferiore allo 0,2 per cento delle spese finali**.

**Fondi per spese potenziali**

L'organo di revisione deve **verificare** se nel bilancio pluriennale sono previsti **accantonamenti** per le seguenti **passività potenziali**:

**a) accantonamenti per contenzioso**

sulla base del punto 5.2 lettera h) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4.2 al D.Lgs. 118/2011);

**b) accantonamenti per indennità fine mandato**

sulla base del punto 5.2 lettera i) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4.2 al D.Lgs.118/2011);

**c) accantonamenti a copertura di perdite organismi partecipati**

sulla base di quanto disposto dal comma 552 dell'art.1 della Legge 147/2013 e dall'art. 21 commi 1 e 2 del D.Lgs. 19/8/2016 n.175 e di quanto dettagliato in seguito nella parte relativa agli organismi partecipati.

**d) accantonamenti per rimborso parte variabile Tari locali accessori alle abitazioni**

La rappresentazione dei Fondi per le passività potenziali può essere così rappresentata:

<b>FONDO</b>	<b>Anno 2018</b>	<b>Anno 2019</b>	<b>Anno 2020</b>
Accantonamento per contenzioso			
Accantonamento per perdite organismi partecipati			
Accantonamento per indennità fine mandato			
Accantonamenti per gli adeguamenti del CCNL personale			
Altri accantonamenti (da specificare: ad esempio rimborso Tari)			
<b>TOTALE</b>	-	-	-

A fine esercizio come disposto dall'art.167, comma 3 del TUEL le economie di bilancio dovranno confluire nella quota accantonata del risultato di amministrazione.

## ORGANISMI PARTECIPATI

Per gli organismi partecipati è necessario **verificare** se gli stessi hanno **approvato il bilancio** d'esercizio e se tale documento è **allegato al bilancio di previsione**.

E' necessario **verificare** se le società partecipate nell'ultimo bilancio approvato presentano **perdite** che richiedono gli interventi di cui all'art. 2447 del codice civile e/o all'art.2482-ter del codice civile.

In caso di perdite bisogna **verificare** se **la quota a carico del Comune** per tali interventi è stata **finanziata nel bilancio di previsione**.

### Revisione straordinaria delle partecipazioni (art. 24, D. Lgs. 175/2016)

Bisogna **verificare** se l'Ente ha provveduto con provvedimento motivato, entro il 30 settembre, alla **ricognizione di tutte le partecipazioni possedute**, direttamente e indirettamente, individuando quelle che devono essere **dismesse**.

<b>INDEBITAMENTO</b>
----------------------

Bisogna **verificare** che l'ammontare dei prestiti previsti per il finanziamento di spese in conto capitale risulta compatibile con il **limite della capacità di indebitamento** previsto dall'articolo 204 del TUEL e nel rispetto dell'art.203 del TUEL.

Pertanto occorre **verificare** l'incidenza degli **interessi passivi** sulle **entrate correnti** del penultimo rendiconto precedente, in relazione anche ai limiti di cui al citato art. 204 del TUEL, compilando il seguente prospetto:

	2016	2017	2018	2019	2020
Interessi passivi					
entrate correnti					
% su entrate correnti	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Limite art.204 TUEL	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%	10,00%

## INTERESSI PASSIVI MAX 10% ENTRATE CORRENTI

Ai sensi dell'art.10 della Legge 243/2012:

- a) il ricorso all'**indebitamento** da parte delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano è consentito esclusivamente per **finanziare spese di investimento**;
- b) le **operazioni di indebitamento** sono effettuate solo contestualmente **all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento**, nei quali sono **evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi** finanziari futuri nonché le **modalità di copertura degli oneri** corrispondenti;
- c) le **operazioni di indebitamento** e le operazioni di investimento **realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione** degli esercizi precedenti sono effettuate sulla base di apposite **intese concluse in ambito regionale** che garantiscano, per l'anno di riferimento, il **rispetto del saldo** di cui all'articolo 9, comma 1, **del complesso degli enti territoriali della regione interessata**, compresa la medesima regione.

## CONCLUSIONI

In definitiva l'organo di revisione, dopo aver puntualmente esaminato la proposta di bilancio presentata dalla giunta, gli allegati obbligatori, nonché tutti i documenti e le carte contabili necessarie all'esame e valutazione delle singole poste, esprimerà un parere che potrà essere:

- **favorevole**;

- **non favorevole**;

- **favorevole con riserva**

(su specifiche problematiche emerse nel corso dell'analisi)

Si tenga conto che la **Corte dei conti** – sezione enti locali, ha rilevato che il **parere dei revisori** dei conti non può **limitarsi** a un generico e sostanziale **immotivato giudizio** positivo o negativo del documento contabile, ma deve invece **pronunciarsi adeguatamente** sulla **compiutezza**, sulla **congruità** e sul **realismo** della **programmazione**.

**L'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali**, nel raccomandare ai revisori lo schema di parere elaborato dalla Commissione enti pubblici del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed esperti Contabili in collaborazione con l'ANCREL revisori, ha suggerito che il **parere dei revisori** abbia un **carattere valutativo** con **osservazioni** e **suggerimenti** all'organo consiliare, assumendo pertanto la veste di una relazione che ottempera anche ai doveri di collaborazione e consulenza al consiglio.