



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

**RICERCA**

**DOCUMENTO DI RICERCA**

# **LA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI: PARERI IN MERITO AL PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE E AI DEBITI FUORI BILANCIO**

*a cura di:*

**Giuseppe Munafò  
Marco Rossi  
Tommaso Pazzaglini**

## **AREE DI DELEGA CNDCEC**

**Contabilità e revisione degli  
Enti locali e delle società a  
partecipazione pubblica**

## **CONSIGLIERI DELEGATI**

**Cristina Bertinelli  
Giuseppe Venneri**

**15 MARZO 2024**



---

## Area di delega “Contabilità e revisione degli Enti locali e delle società a partecipazione pubblica”

A cura della Commissione di studio “Contabilità e revisione enti locali” –  
Gruppo “Revisione economica e finanziaria”

### Consiglieri CNDCEC delegati

Cristina Bertinelli  
Giuseppe Venneri

### Presidente

Bruno Spagnuolo

### Coordinatori

Giuseppe Munafò  
Marco Rossi

### Componenti

Ciro Alabrese  
Mauro Cernesì  
Claudio Chiusano  
Pietro Dattilo  
Paolo De Cesare  
Gianfilippo Grosselle  
Enrico Larocca  
Giuseppe Lonero  
Francesco Pagliaro  
Tommaso Pazzaglini  
Gregorio Pecoraro  
Vito Antonello Ricci  
Giuseppe Salvucci  
Antonino Sciacchitano

### Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Cosimo Damiano Latorre – *Consigliere delegato area “Enti locali”*  
Andrea Manna – *Consigliere delegato area “Enti locali”*  
Anna De Toni – *Ricercatrice area “Enti locali”*



## **Sommario**

Presentazione	3
PARTE I – PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE	4
1. Premessa metodologica	4
PARTE II – DEBITI FUORI BILANCIO	6
2. Premessa metodologica	6
3. Modelli di parere	8



---

## Presentazione

Il documento, con un approccio pratico, propone strumenti operativi (modelli di parere) che possono supportare l'organo di revisione di enti locali nello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo.

L'elaborato riguarda, in particolare, la predisposizione dei pareri in tema di fabbisogno del personale e di debiti fuori bilancio. È articolato in due sezioni dedicate a definire l'approccio metodologico che il revisore deve adottare per l'espressione del proprio giudizio, con focus sulle specifiche verifiche da effettuare, e un'ultima sezione dedicata ai modelli da utilizzare.

A tal proposito si rammenta che non compete all'organo di revisione esprimere un giudizio in merito alle scelte operate dall'ente locale nell'esercizio della propria autonomia: per quanto concerne la funzione di collaborazione dell'organo con il Consiglio dell'ente questa funzione deve essere giuridicamente distinta da quella svolta dai dirigenti e responsabili dei servizi dell'ente e deve essere disciplinata in ordine all'individuazione dei compiti e delle specifiche responsabilità.

I modelli di verbale proposti di seguito e reperibili sul sito della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nella sezione "Documenti e notizie" – "Strumenti di lavoro" - consentono all'organo di revisione di fornire dimostrazione delle risultanze delle attività svolte e, nel caso di evidenze negative, di indicare le criticità rilevate e le misure da adottare per superare o ridurre tali aspetti; inoltre, di predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull'output della contabilità generato da tali procedure e, se necessario, ampliare le verifiche.

Così operando, il revisore non dovrebbe rispondere di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza, nell'apposita relazione, delle criticità procedurali che fisiologicamente potrebbero generare, nella contabilità e nella gestione dell'Ente locale, errori del tipo non rilevato.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale di Ricerca propongono gli allegati modelli che, senza presunzione di completezza ed esaustività, possono costituire per l'organo di revisione la base per predisporre la documentazione utile a comprovare il lavoro svolto e a ottenere gli elementi probativi, validi e sufficienti, ai fini dell'espressione del proprio giudizio.

Si tratta di strumenti operativi che, non avendo rango di principio, non sono vincolanti e possono essere declinati, integrati ed utilizzati a discrezione del revisore.

Si declina ogni responsabilità per involontari errori e/o inesattezze e/o refusi e, pur garantendo la massima affidabilità dei documenti e degli allegati, non si risponde delle conseguenze derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'organo di revisione resta esclusivo responsabile della documentazione prodotta nell'ambito dell'attività di vigilanza e controllo.



## PARTE I – PIANO TRIENNALE DEI FABBISOGNI DI PERSONALE

### 1. Premessa metodologica

Le funzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria inerenti alla formulazione dei pareri obbligatori sono disciplinate dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 239 del D.lgs. 18 agosto 2000 n.267 - Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (di seguito *breviter* Tuel).

L'organo di revisione deve esprimere pareri su proposte di deliberazione da sottoporre al Consiglio su atti fondamentali della gestione.

I pareri rientrano nella funzione di collaborazione con il Consiglio dell'ente locale. Lo stesso organo è tenuto a adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.<sup>1</sup>

Il rilascio del parere in ordine al Piano triennale dei fabbisogni di personale, ora ricompreso nell'ambito della specifica sotto-sezione del Piano Integrato di Attività ed Organizzazione (PIAO) previsto dall'articolo 6 del decreto-legge n. 80 del 9 giugno 2021, richiede una particolare diligenza e attenzione a seguito delle disposizioni di cui all'art. 33 del D.L. 34/2019 che hanno modificato le regole previgenti in ordine ai vincoli assunzionali dei comuni e delle città metropolitane basate sul c.d. "turn over".

E' stato così introdotto un regime legato al concetto di sostenibilità finanziaria per le assunzioni a tempo indeterminato, per la quale la capacità assunzionale è determinata in base al rapporto tra spesa di personale ed entrate correnti (rettificate dal fondo crediti di dubbia esigibilità).

L'attuazione è avvenuta:

- a) per i comuni con il D.M. 17 marzo 2020 ("Misure per la definizione delle capacità assunzionali di personale a tempo indeterminato dei comuni")<sup>2</sup>;
- b) per le province e città metropolitane con il D.M. 11 gennaio 2022 ("Individuazione dei valori soglia ai fini della determinazione delle capacità assunzionali delle province e delle città metropolitane").

Attraverso tali provvedimenti sono state definite, in particolare, le soglie di virtuosità o meno, relative al posizionamento dell'ente, da rispettare (in relazione alla fascia di appartenenza) e sono state definite le percentuali massime di incremento della spesa di personale sostenuta nel corso dell'esercizio 2018 (2019 per le province e città metropolitane).

<sup>1</sup> Per approfondimenti si rimanda ai Principi di Vigilanza e Controllo dell'Organo di revisione degli enti locali pubblicati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili. In particolare, Principi n.1, n.2 e n.6. <https://commercialisti.it/principi-di-vigilanza-e-controllo-organo-di-revisione-degli-enti-locali>

<sup>2</sup> Si veda anche la Circolare 13 maggio 2020 "Circolare sul decreto del Ministro per la pubblica amministrazione, attuativo dell'articolo 33, comma 2, del decreto-legge n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 58 del 2019, in materia di assunzioni di personale da parte dei comuni".



In tale contesto normativo l'organo di revisione è chiamato non soltanto a rilasciare un parere ma altresì ad "asseverare" il "rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio", con l'espressione di un giudizio rafforzato da parte dell'organo di controllo. L'asseverazione rappresenta l'atto con cui il revisore, all'esito di opportune verifiche che devono essere esplicitate in maniera chiara a supporto della valutazione circa la sussistenza del permanere in futuro degli equilibri di bilancio, afferma che la spesa di personale prevista non altera l'equilibrio di bilancio attuale e prospettico.

Al fine di giungere alla formulazione del giudizio (e della conseguenziale asseverazione afferente al rispetto degli equilibri pluriennali di bilancio) l'organo di revisione è chiamato – in sequenza:

- a riscontrare la corrispondenza dei dati contabili assunti per la determinazione dei valori soglia (entrate accertate, spese impegnate e stanziamento definitivo del Fondo crediti di dubbia esigibilità);
- a riscontrare la corretta individuazione ed applicazione delle soglie previste dai provvedimenti attuativi, sulla base delle grandezze di volta in volta rilevanti;
- a riscontrare la coerenza con le indicazioni riportate nell'ambito del Documento Unico di Programmazione approvato (DUP) sulla base del principio contabile applicato Allegato 4/1 D.lgs. 118/2011;
- a riscontrare la sussistenza dei presupposti normativi che rendono legittima l'assunzione di personale a tempo indeterminato;
- a verificare il presupposto dell'equilibrio pluriennale di bilancio sulla base del percorso logico-argomentativo ritenuto più idoneo in funzione:
  - a) delle grandezze finanziarie considerate più appropriate;
  - b) dell'arco temporale prospettico assunto (minimo triennale);
  - c) dei prescelti indicatori di bilancio allegati al bilancio di previsione vigente;
  - d) dei risultati conseguiti dall'ente nel tempo;
  - e) del provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio (eventualmente già adottato);
- ad accertare le condizioni di rischio prospettiche che possono manifestarsi e che sono destinate potenzialmente ad incidere proprio sul mantenimento degli equilibri di bilancio.

Per completezza si ricorda che analoga asseverazione deve essere rilasciata – ai sensi dell'art. 31 *bis* del decreto-legge 6 novembre 2021 n.152 – in relazione alle assunzioni a tempo determinato di personale per il potenziamento amministrativo dei comuni in vista della migliore attuazione del PNRR.



---

## PARTE II – DEBITI FUORI BILANCIO

### 2. Premessa metodologica

Il debito fuori bilancio, secondo la definizione canonica, rappresenta un'obbligazione pecuniaria riferibile all'ente assunta in violazione delle norme giuscontabili che disciplinano l'erogazione della spesa da parte delle amministrazioni pubbliche locali.

Si crea così un vulnus tra l'aspetto giuridico (dal momento che l'obbligazione è riconducibile all'ente) e l'aspetto contabile (che non contempla la spesa che ha determinato la formazione del debito fuori bilancio), con la formazione di una criticità in relazione ai vincoli autorizzatori che caratterizzano il funzionamento della contabilità pubblica.

Il debito, quindi, è un'obbligazione maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento per l'assunzione dell'impegno di spesa previsto dall'art. 191 del Tuel.

La procedura di riconoscimento di debito fuori bilancio, disciplinata dall'art. 194 del Tuel, è attivabile nei casi specificamente definiti dall'ordinamento finanziario e contabile che, pertanto, costituendo eccezione alle regole ed ai principi che governano la contabilità degli enti locali, devono essere interpretati in modo rigorosamente tassativo, e permette di superare tale criticità, mediante l'allineamento tra l'aspetto contabile e l'aspetto giuridico.

L'organo di revisione rispetto a queste tematiche deve esprimere un giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile obbligatorio secondo l'art. 239 comma 1, lett. b) n. 6) e comma 1 *bis* del Tuel.

Come riportato nel paragrafo 2.3 del Principio di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali n.2 sono riconoscibili i debiti fuori bilancio derivanti da:

- sentenze esecutive comprese quelle immediatamente esecutive;
- copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice civile (art. 2447 e 2482 *ter* c.c.) o da disposizioni previste dal D.lgs. 175/2016;
- procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;



- acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel, "nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza".

Le fattispecie contemplate sono correlate ma distinte ed implicano – in funzione della casistica che ricorre – specifici accertamenti, sia in relazione all'adeguatezza motivazionale del provvedimento consiliare adottato sia in relazione alla tassatività delle diverse tipologie.

In particolare, nell'ipotesi di acquisizione in modo irregolare di beni e di servizi, si sottolinea l'esigenza di verificare attentamente i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento che costituiscono un presupposto indefettibile per addivenire legittimamente al riconoscimento del debito fuori bilancio.

Con riferimento, invece, al caso delle sentenze esecutive si sottolinea l'importanza di verificare la tempestività del riconoscimento e l'eventuale presenza di oneri aggiuntivi per cui possono ricorrere i presupposti della responsabilità amministrativa.

Sempre secondo il richiamato Principio di vigilanza e controllo n.2, un debito fuori bilancio per essere riconoscibile deve avere i seguenti caratteri:

- certezza, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;
- liquidità, nel senso che deve essere individuato il soggetto economico creditore, il debito sia definito nel suo ammontare e l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione;
- esigibilità, nel senso che sia stata fissata la scadenza del pagamento e che esso non sia subordinato a condizione.

L'organo di revisione verifica l'effettività della copertura finanziaria rispetto ai criteri e alle regole dettati dai principi contabili, con particolare riferimento agli esercizi finanziari successivi al primo.

L'art. 23, comma 5, della Legge n. 289/2002 dispone che i provvedimenti di riconoscimento di debiti, posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2, del D.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, siano trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei conti.

Organo preposto ad accertare se il debito fuori bilancio rientra tra le tipologie dell'art. 194 del TUEL (quindi a ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità dell'ente) e a deliberare è il Consiglio.

La deliberazione individua le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte che possono essere così elencate in ordine di importanza:

- riduzione delle spese correnti, o utilizzo di nuove entrate;
- applicazione eventuale dell'avanzo di amministrazione disponibile ai sensi di legge;





- utilizzo di disponibilità derivanti da adozione del piano triennale di riequilibrio;
- vendita dei beni del patrimonio disponibile, altre entrate in conto capitale e contrazione di prestiti, con riferimento a debiti fuori bilancio in conto capitale.

Il riconoscimento presuppone il contestuale finanziamento. La funzione della delibera consiliare di riconoscimento e finanziamento è diretta a:

- accertare l'esistenza del debito e se il debito è imputabile all'ente;
- accertare se rientra in una delle cinque tipologie riconoscibili;
- limitare il riconoscimento per la tipologia della lett. e) (acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel) nei limiti dell'utilità ed arricchimento dell'ente;
- reperire il finanziamento;
- accertare le eventuali responsabilità.

---

### **3. Modelli di parere**

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale di Ricerca, al fine di agevolare lo svolgimento delle attività di redazione dei verbali relativi ai pareri di cui ai paragrafi precedenti mettono a disposizione dell'organo di revisione, in allegato al presente documento e pubblicati sul sito della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nella sezione "Documenti e notizie" – "Strumenti di lavoro", i seguenti modelli di parere in formato word editabile:

Allegato 1 - Parere in merito al Piano Triennale di Fabbisogno di personale

Allegato 2 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da sentenze esecutive ex art.194 co.1 lett. a)

Allegato 3 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni ex art.194 co.1 lett. b)

Allegato 4 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio per la ricapitalizzazione di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali ex art.194 co.1 lett. c)

Allegato 5 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio da procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità ex art.194 co.1 lett. d)

Allegato 6 - Parere in ordine al riconoscimento di debiti fuori bilancio in merito all'acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi dell'art.191, commi 1,2, e 3 del D.lgs. 267/2000 ex art.194 co.1 lett. e)



Si rammenta che nello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo, ed in particolare nella fase di esecuzione dell'incarico, l'organo di revisione deve definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Ogni informazione ovvero l'insieme delle informazioni contenute nelle rilevazioni contabili e qualsiasi altra informazione acquisita che viene utilizzata dall'organo di revisione per giungere alle conclusioni su cui basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo.

In base agli elementi acquisiti e ai risultati raggiunti ed enucleati nella documentazione del lavoro svolto (carte di lavoro)<sup>3</sup>, nella fase finale della revisione (conclusione) l'organo di revisione emette un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere. L'organo di revisione esplicita l'esito della sua attività procedendo all'elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.

La diligente esecuzione dell'incarico richiede la verbalizzazione dell'attività e la corretta e precisa tenuta di documentazione atta a provare l'attività svolta.

Il testo del modello costituisce soltanto una traccia di riferimento per la formazione del parere da parte dell'organo di revisione. Invitiamo, pertanto, ad utilizzare i format proposti adattandoli alla fattispecie oggetto di parere e formulando il proprio giudizio in ragione degli elementi probativi acquisiti e delle verifiche effettuate modulandolo e motivandolo (parere favorevole, parere favorevole con osservazioni e rilievi, parere non favorevole) in ragione delle evidenze riscontrate e di ragionevoli conclusioni.

---

<sup>3</sup> Per la redazione delle carte di lavoro si rinvia alle check-list allegate al Quaderno II – Strumenti operativi del Documento del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti – Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti disponibili a questo link [https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?\\_articleId=1421329&plid=323338](https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1421329&plid=323338)

