



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

LA REVISIONE NEGLI ENTI LOCALI : PARERE SUL RIPIANO DEL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

a cura di:

Marco Rossi

Ortensio Fabozzi

Simone Simeone

AREA DI DELEGA CNDCEC

Contabilità e revisione degli
enti locali e delle società a
partecipazione pubblica

CONSIGLIERI DELEGATI

**Cristina Bertinelli
Giuseppe Venneri**

COMMISSIONE DI STUDIO

Contabilità e revisione enti
locali

PRESIDENTE

Bruno Spagnuolo

2 LUGLIO 2025



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taroni

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Elia Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



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 Enti Locali in sofferenza finanziaria

Consiglieri delegati

Cristina Bertinelli

Giuseppe Venneri

Presidente

Bruno Spagnuolo

Segretario

Tommaso Pazzagliani

Coordinatori

Marco Rossi

Patrizia Ruffini

Componenti

Giuseppe Canto

Chiara Caporale

Graziella Cianfrone

Pierantonio Cicirillo

Domenico D’Agostino

Benigno Dardano

Ciro Di Lascio

Ortensio Fabozzi

Pietro Ferrante

Pantaleo Greco

Pietropaolo Mauro

Massimo Mazzilli

Mario Patrizio Mellina

Angelo Salemi

Simone Simeone

Luigi Tricoli

Ricercatrice FNC

Anna De Toni



Sommario

Presentazione	1
1. Premessa metodologica	2
2. Modello di parere	4



Presentazione

Il documento, con un approccio pratico, propone uno strumento operativo di supporto all'organo di revisione di enti locali nello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo.

L'elaborato riguarda, in particolare, la predisposizione del parere in ordine al provvedimento di ripiano del disavanzo di amministrazione accertato con il rendiconto della gestione. È articolato in due sezioni, una dedicata a definire l'approccio metodologico che il revisore deve adottare per l'espressione del proprio giudizio con focus sulle specifiche verifiche da effettuare e una sezione dedicata al modello che si può utilizzare per la redazione del parere.

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 e 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.

Il modello di verbale proposto, reperibile sul sito della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nella sezione "[Revisori Enti locali](#)" consente 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 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 l'allegato modello che, senza presunzione di completezza ed esaustività, può costituire per il revisore 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 uno strumento operativo che, non avendo rango di principio, non è vincolante e può essere modificato, integrato ed utilizzato 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.



1. Premessa metodologica

Il ripiano del disavanzo di amministrazione è una procedura disciplinata dall'art. 188 del d.lgs. 18 agosto 2000 n.267 – Testo Unico degli enti locali (di seguito *breviter* TUEL o anche Testo unico) e dal principio contabile concernente la contabilità finanziaria Allegato n.4/2 al d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118 ai punti da 9.2.20 a 9.2.30.

Secondo la disposizione dell'art. 188 del TUEL, ordinariamente, il disavanzo di amministrazione accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

In alternativa, 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 un piano di rientro con l'individuazione dei provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

Il limite temporale specificato nell'art. 188 del TUEL non appare derogabile, in quanto la Corte costituzionale¹ è intervenuta per violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, della Costituzione, sotto il profilo della lesione del principio di equilibrio e di sana gestione finanziaria del bilancio nonché degli interdipendenti principi di copertura pluriennale della spesa, di responsabilità nell'esercizio del mandato elettivo e di equità intergenerazionale. Proprio tali principi sono da ritenersi le linee guida a cui l'organo di revisione deve uniformarsi nell'espressione del parere che, in base a specifica previsione dell'art. 188 del TUEL, deve rilasciare sul piano di rientro.

L'organo di revisione deve fornire all'organo politico dell'ente locale, nell'ambito dei controlli su efficienza ed economicità della gestione, il supporto fondamentale alla sua funzione di indirizzo e controllo per le scelte di politica economica e finanziaria verificando il rispetto del piano di rientro del disavanzo.²

Si evidenzia che la procedura di ripiano del disavanzo è assistita da una rilevante sanzione, in quanto la mancata adozione da parte dell'ente 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 (con i conseguenti effetti).

Nel caso di ricorso al piano pluriennale di riassorbimento del disavanzo devono essere adottati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio mediante l'utilizzo delle 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 alle regole generali che impongono di definire la manovra tributaria entro

¹ Sentenza Corte Costituzionale n. 18/2019.

² Per approfondimenti si rimanda ai "Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali" pubblicati dal Consiglio Nazionale e dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti.



il termine (eventualmente differito) di approvazione del bilancio di previsione l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza (con delibera contestuale).

La deliberazione, oltre ai provvedimenti necessari per ripristinare il pareggio (da allegare al bilancio di previsione ed al rendiconto), deve contenere:

- un'analisi dettagliata delle cause che hanno determinato il disavanzo;
- l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo.

In ogni caso, 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.

I controlli dell'organo di revisione, anche ai fini del rilascio del prescritto parere, devono riguardare principalmente:

- a) le cause che hanno determinato la formazione del disavanzo, con distinta considerazione delle ragioni strutturali e non strutturali;
- b) le caratteristiche e la prudenziale attuabilità delle misure previste per il recupero del disavanzo in termini di contenimento delle spese e di sviluppo delle entrate;
- c) l'adeguatezza delle misure strutturali individuate al fine di evitare la formazione di ulteriore disavanzo;
- d) la coerenza della ripartizione sugli esercizi del bilancio di previsione del disavanzo ovvero la ragionevole prospettiva di riassorbimento del disavanzo entro il termine della consiliaura.

L'organo di revisione – nell'ambito dell'attività di vigilanza – deve verificare che gli enti locali che presentano, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, non assumano impegni ed effettuino il pagamento di spese per servizi non espressamente previsti per legge (fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi).

Il TUEL dispone inoltre che il sindaco o il presidente, con periodicità almeno semestrale, trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro e l'organo di revisione è tenuto ad esprimere parere sulla relazione semestrale sullo stato di attuazione del piano di rientro.

Si rammenta inoltre che, nell'ambito dei controlli che l'organo di revisione è tenuto ad effettuare ai fini della redazione del parere sulla proposta al bilancio di previsione e della relazione al rendiconto, attenzione specifica è dedicata agli enti in disavanzo per i quali il revisore oltre a richiamare il parere rilasciato *ex art. 188*, nel caso di piano di rientro, deve richiamare anche i pareri sulla relazione semestrale relativi al rispetto del piano di rientro o, nel caso di mancato rispetto, richiamare le segnalazioni effettuate agli organi competenti.

L'organo di revisione deve anche verificare che gli enti in disavanzo applichino al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione nel rispetto delle norme di



legge (art. 1, commi 897-900 l. 145/2018).³

Si richiamano – infine – gli obblighi informativi da assolvere nell’ambito della nota integrativa al bilancio di previsione (Allegato 4/1 - d.lgs. 118/2011) e gli obblighi di verifica dell’effettivo recupero nell’ambito del rendiconto con i conseguenti contenuti nella relazione sulla gestione (Allegato 4/2 - d.lgs. 118/2011).

2. Modello di parere

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, al fine di agevolare lo svolgimento delle attività di redazione del parere di cui al paragrafo precedente, mettono a disposizione dell’organo di revisione il modello editabile in word in allegato al presente documento e pubblicato sul sito della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti nella sezione “[Revisori Enti locali](#)”.

³ Per approfondimenti si rimanda all’apposito paragrafo del documento “[Parere dell’organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione](#)” che il Consiglio Nazionale e la Fondazione Nazionale di Ricerca pubblicano annualmente e. Sul punto si vedano anche le linee guida della Corte dei conti al questionario sul bilancio di previsione (delibera n. 8/SEAUT/2025/INPR).

