



Ministero dell'istruzione e del merito

Dipartimento per le risorse umane, finanziarie e strumentali

Direzione Generale per le risorse umane e finanziarie

VADEMECUM PER IL CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE DELLE ISTITUZIONI SCOLASTICHE

Prima pubblicazione settembre 2022

Primo aggiornamento giugno 2024

Giugno 2024



L'aggiornamento del mese di giugno 2024 ha avuto ad oggetto, principalmente, le novità introdotte con: i) il Decreto Legislativo 31 marzo 2023, n. 36, avente ad oggetto "Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici"; (ii) la Legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025".

Si segnala, infine, che in data 18 gennaio 2024 è stato sottoscritto il CCNL - Comparto Istruzione e ricerca, relativo al periodo 2019-2021, dalle rappresentanze sindacali presso la sede dell'A.RA.N. Ai fini dell'aggiornamento del presente Vademecum è stato pertanto tenuto conto delle novità presenti all'interno del predetto CCNL.



INDICE

PREMESSA.....	4
CAPITOLO 1: IL CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVO E CONTABILE	5
1.1. ASPETTI GENERALI DEL CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVA E CONTABILE: QUADRO NORMATIVO.....	5
1.2. I REQUISITI DEI REVISORI	8
1.2.1 I REQUISITI DI CARATTERE GENERALE DEI REVISORI.....	9
1.2.2 I REQUISITI SPECIFICI RICHIESTI PER I REVISORI DEI CONTI DEL MINISTERO DELL'ISTRUZIONE E DEL MERITO	11
1.3. L'INCARICO DI REVISIONE	12
1.4. I COMPITI DEI REVISORI.....	14
1.5. GLI AMBITI TERRITORIALI DI REVISIONE	16
1.6. I COMPENSI DEI REVISORI.....	17
1.7. LE SPESE DI MISSIONE	20
CAPITOLO 2: LE ATTIVITÀ AMMINISTRATIVE-CONTABILI NELLE ISTITUZIONI SCOLASTICHE	22
2.1. IL BILANCIO DELLE ISTITUZIONI SCOLASTICHE	22
2.1.1 INTRODUZIONE	22
2.1.2 LA FASE DI PROGRAMMAZIONE	22
2.1.3 LA FASE DI GESTIONE	31
2.1.4 LA FASE DI RENDICONTAZIONE	40
2.1.5 FOCUS: LA GESTIONE DEI RESIDUI	45
2.1.6 FOCUS: LA GESTIONE DELLE MINUTE SPESE.....	47
2.1.7 FOCUS: LE GESTIONI ECONOMICHE SEPARATE	49
2.2. L'ATTIVITÀ NEGOZIALE	51
2.2.1 AFFIDAMENTO DI LAVORI, SERVIZI E FORNITURE	52
2.2.2 IL CONTROLLO DEL REVISORE SUL "CICLO DI VITA" DELL'AFFIDAMENTO	57
2.3 ALTRE ATTIVITÀ NEGOZIALI	61
2.3.1 ACQUISTO DI IMMOBILI	61
2.3.2 CONTRATTI DI LOCAZIONE PASSIVA	62
2.3.3 UTILIZZAZIONE DA PARTE DI SOGGETTI TERZI DI LOCALI APPARTENENTI ALLA SCUOLA O IN USO ALLA MEDESIMA	64
2.3.4 ALIENAZIONE, TRASFERIMENTO, COSTITUZIONE, MODIFICAZIONE DI DIRITTI REALI SUI BENI IMMOBILI APPARTENENTI ALL'ISTITUZIONE SCOLASTICA	66
2.3.5 CONTRATTI DI PRESTAZIONE D'OPERA PER PARTICOLARI ATTIVITÀ E INSEGNAMENTI.....	66
2.3.6 ADESIONE A RETI DI SCUOLE	70
2.3.7 CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE	72
2.3.8 ACCENSIONE DI MUTUI.....	76
2.3.9 UTILIZZAZIONE ECONOMICA DELLE OPERE DELL'INGEGNERIA E DEI DIRITTI DI PROPRIETÀ INDUSTRIALE	77
2.4. LA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA INTEGRATIVA	79
2.4.1 LE RELAZIONI SINDACALI	79
2.4.2 LA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA INTEGRATIVA	82
2.4.3 LA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA INTEGRATIVA NEL COMPARTO ISTRUZIONE E RICERCA.....	85
2.4.4 Focus: LA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA INTEGRATIVA D'ISTITUTO	87
2.4.5 IL CONTROLLO DEI REVISORI SULLA CONTRATTAZIONE COLLETTIVA INTEGRATIVA D'ISTITUTO.....	88
2.4.6 RELAZIONE ILLUSTRATIVA E RELAZIONE TECNICO-FINANZIARIA.....	89
CAPITOLO 3: LE MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI	91
3.1. I PRINCIPI PER LO SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI	91



3.2. GLI STRUMENTI A SUPPORTO DEI REVISORI	94
3.3. LA VERIFICA DELLA REGOLARE TENUTA DEI LIBRI E DELLE SCRITTURE CONTABILI	96
3.4. LA VERIFICA DEL PROGRAMMA ANNUALE	97
3.5. LA VERIFICA DEL CONTO CONSUNTIVO	98
3.6. LA VERIFICA DI CASSA.....	102
3.7. LE VERIFICHE DEI DOCUMENTI CONTABILI.....	104
3.7.1 FOCUS: LA RENDICONTAZIONE EX L. 440/1997 E LA PIATTAFORMA PIMERMONITOR	109
3.8. LA CERTIFICAZIONE DI COMPATIBILITÀ FINANZIARIA DELL'IPOTESI DI CONTRATTO INTEGRATIVO.....	113
3.9. L'ESAME E RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI.....	114
CAPITOLO 4: CENNI SULLA RESPONSABILITÀ DEI REVISORI	116
4.1. LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA	116
4.1.1 INTRODUZIONE	116
4.1.2 IL RAPPORTO DI IMPIEGO O DI SERVIZIO	117
4.1.3 LA CONDOTTA ILLECITA	118
4.1.3.1 GLI OBBLIGHI DI DENUNCIA	119
4.1.3.2 IL CONTENUTO DELLA DENUNCIA.....	121
4.1.4 L'ELEMENTO SOGGETTIVO	121
4.1.5 IL DANNO INGIUSTO.....	124
4.1.6 IL NESSO DI CAUSALITÀ	125
4.2. LA RESPONSABILITÀ CIVILE	126
4.3. LA RESPONSABILITÀ PENALE	127



PREMESSA

Il presente documento (a seguire, anche “**Vademecum**”, “**Linee guida**”) è stato predisposto dal Ministero dell’Istruzione e del Merito (a seguire, il “**Ministero**” o “**MIM**”), al fine di supportare i Revisori dei conti (a seguire, anche “**Revisori**”) nell’ambito dell’espletamento delle proprie funzioni.

Nel dettaglio, il Vademecum è strutturato in quattro capitoli:

- Capitolo 1 – “*Il controllo di regolarità amministrativo-contabile*”
Fornisce un inquadramento normativo preliminare rispetto alla disciplina dei controlli di regolarità amministrativo-contabile. Descrive, inoltre, i requisiti dei Revisori, l’incarico di revisione, i compiti dei Revisori, i compensi e le spese di missione, nonché gli ambiti territoriali di revisione afferenti a ciascun Ufficio Scolastico Regionale.
- Capitolo 2 – “*Le attività amministrativo-contabili nelle Istituzioni scolastiche*”
Descrive i processi di gestione del bilancio delle Istituzioni scolastiche alla luce delle disposizioni previste nel D.l. 129/2018 e illustra l’attività negoziale e la contrattazione integrativa delle Scuole.
- Capitolo 3 – “*Le modalità di svolgimento dei controlli*”
Riporta i principi a cui attenersi e gli strumenti a disposizione dei Revisori nell’espletamento delle proprie attività di controllo e dettaglio, inoltre, i controlli che devono essere effettuati (con focus specifici rispetto alla verifica del Programma Annuale, del Conto Consuntivo e all’esame e riaccertamento dei residui).
- Capitolo 4 – “*Cenni sulla responsabilità dei Revisori*”
Illustra le responsabilità in cui i Revisori possono incorrere nell’esercizio delle loro funzioni (responsabilità amministrativa, civile e penale).

Si rappresenta che è intenzione del Ministero procedere ad una revisione periodica del Vademecum, al fine di garantirne il periodico aggiornamento, in conformità alle future evoluzioni normative.

Il presente documento è stato promosso e coordinato dall’Ufficio VII (ex Ufficio IX) della Direzione Generale per le risorse umane e finanziarie del Ministero.



CAPITOLO 1: IL CONTROLLO DI REGOLARITÀ AMMINISTRATIVO E CONTABILE

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

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

L'interesse da tutelare è quello di garantire il corretto uso delle risorse pubbliche nel rispetto degli indirizzi formulati dagli organi preposti. A tale scopo, la Costituzione ha attribuito alla Corte dei conti la funzione di controllo preventivo sugli atti e successivo sulla gestione del bilancio, garantendo così, in generale, il controllo sull'azione della Pubblica Amministrazione.

Accanto all'attività della Corte dei conti si pone, poi, l'attività svolta dalla Ragioneria generale dello Stato, che ha, invece, il compito di vigilare *“dall'interno”* sull'operato delle Pubbliche Amministrazioni. Il tema del controllo quale strumento necessario a verificare la regolarità formale e sostanziale del processo decisionale ha assunto un ruolo di rilievo nelle politiche di governance delle Pubbliche Amministrazioni.

Il sistema dei controlli sulle gestioni di enti e organismi pubblici e la relativa disciplina sono stati nell'ultimo decennio oggetto di una pluralità di interventi normativi volti alla riduzione della spesa pubblica in un contesto caratterizzato dalla progressiva riduzione delle risorse pubbliche disponibili, nonché al riordino dei diversi livelli istituzionali di decisione e di gestione delle Amministrazioni.

Il Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 286¹, stabilisce che ai controlli di regolarità amministrativa e contabile provvedono gli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della Pubblica Amministrazione, e, in

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



particolare, gli organi di revisione, ovvero gli uffici di ragioneria, i servizi ispettivi delle Amministrazioni, nonché i servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria generale dello Stato.

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

Il Decreto Legislativo 30 giugno 2011, n. 123², ha razionalizzato e riorganizzato sistematicamente tutte le disposizioni normative concernenti il controllo di regolarità amministrativo e contabile. In tal modo, la riforma del sistema delle verifiche di regolarità amministrativo contabile si inserisce nell'ambito del complesso processo di attuazione della riforma della contabilità e della finanza pubblica ancora attualmente in corso.

L'azione di controllo dei soggetti preposti (e fra questi quella dei Revisori dei conti) deve riguardare l'esame degli atti di amministrazione dell'ente *"aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle Pubbliche Amministrazioni e degli organismi pubblici"*³, sia sotto il profilo della legittimità⁴, che sotto quello della proficuità economico-finanziaria⁵.

In merito ai soggetti preposti a tale attività di controllo, l'articolo 2, comma 2, del richiamato Decreto Legislativo n. 123 del 2011 dispone che il controllo di regolarità amministrativo-contabile viene svolto dagli *"organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della Pubblica Amministrazione, e, in particolare, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, attraverso i propri uffici centrali e periferici e i Servizi ispettivi di finanza pubblica, nonché dai Collegi di revisione e sindacali presso enti e organismi pubblici"*. Inoltre, il comma 3 del suddetto articolo, nell'affidare all'Ispettorato generale di finanza le funzioni di vigilanza e coordinamento sulle attività di controllo svolte dagli

² Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

³ Così l'articolo 2, comma 1, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011.

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

⁵ Il disposto di cui all'articolo 2, comma 2, del Decreto Legislativo n. 123 del 2011 prevede espressamente che la finalità di tale controllo è quella di *"assicurare la legittimità e proficuità della spesa"*. In tal senso si esprime anche l'allegato 17 al D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, il quale nelle premesse evidenzia che *"per quanto riguarda la natura del controllo, va sottolineato che si tratta di un controllo di "legalità sostanziale" (e non meramente formale) esteso all'osservanza delle norme tecniche di "corretta amministrazione" che comporta anche una valutazione della proficuità economico-finanziaria degli atti di gestione"*.



uffici centrali e periferici del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e dai Collegi di revisione e sindacali, prevede che lo stesso presenti, per ogni esercizio finanziario, “una relazione sull’attività svolta al Ragioniere generale dello Stato, che la comunica con le proprie eventuali osservazioni al Ministro dell’Economia e delle Finanze. La relazione è trasmessa dal Ministro dell’Economia e delle Finanze alla Corte dei conti”. La platea dei soggetti chiamati ad effettuare il controllo di regolarità amministrativa e contabile risulta quindi più ampia di quella circoscritta dalla presente trattazione, che è volta essenzialmente ad analizzare la figura del Revisore dei conti nella richiamata ottica di coordinamento dell’attività di controllo.

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

In merito all’attività di controllo preventivo occorre precisare che, ai sensi dell’articolo 2, comma 3, del Decreto Legislativo n. 286 del 1999, “il controllo di regolarità amministrativa e contabile non comprende verifiche da effettuarsi in via preventiva se non nei casi espressamente previsti dalla legge e fatto salvo, in ogni caso, il principio secondo cui le definitive determinazioni in ordine all’efficacia dell’atto sono adottate dall’organo amministrativo responsabile”⁶. Tale prescrizione garantisce che lo svolgimento dell’attività di direzione, tipica dell’organo amministrativo, non sia ostacolata dall’attività del Revisore come avverrebbe, invece, nel caso in cui le determinazioni dell’organo amministrativo fossero sottoposte alla condizione di efficacia determinata dall’atto di controllo del Revisore.

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

Nell’ambito delle Istituzioni scolastiche, con Decreto 28 agosto 2018, n. 129 (a seguire, anche “**Regolamento**” o “**D.I. n. 129/2018**”), il Ministero dell’Istruzione, dell’Università e della Ricerca, ora Ministero dell’Istruzione e del Merito, di concerto con il Ministero dell’Economia e delle Finanze (a seguire, anche “**MEF**”), ha proceduto ad adottare nuove “*Istruzioni generali sulla gestione amministrativo-contabile delle Istituzioni scolastiche*”⁷.

⁶ Tale previsione risulta oggi in linea con quanto definito dal legislatore nel successivo Decreto Legislativo n. 123 del 2011, il quale all’articolo 20, comma 5, stabilisce che è precluso all’organismo di revisione di intervenire nella gestione e nell’amministrazione attiva degli enti e organismi pubblici.

⁷ Precedentemente contenute nel D.I. 1° febbraio 2001, n. 44.



1.2.1 requisiti dei Revisori

L'articolo 49 del Regolamento disciplina il controllo di regolarità amministrativa e contabile di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e all'articolo 2 del D.Lgs. n. 286/1999 e al D.Lgs. n. 123/2011. Tale controllo è svolto presso ciascuna Istituzione scolastica statale da due Revisori dei conti, individuati tra soggetti in possesso di adeguata professionalità e in rappresentanza l'uno del MIM e l'altro del MEF⁸.

La suddetta nota, prot. n. 101 del 19 febbraio 2007 precisa che *“non sussistendo più il Collegio, i Revisori svolgono le loro funzioni in posizione paritetica”*⁹. A titolo esemplificativo, mentre in passato la convocazione delle riunioni era prerogativa del presidente, viene espressamente stabilito che i due Revisori *“concororderanno le date nelle quali procedere agli adempimenti ad essi affidati”* e che, nel caso in cui uno dei due Revisori si trovi nella impossibilità di procedere all'esame del Programma Annuale o del Conto Consuntivo nei tempi concordati, sarà cura del singolo Revisore esprimere il parere su detti documenti¹⁰.

In aggiunta a ciò, si evidenzia che è prevista la possibilità per il Consiglio di Istituto di adottare la delibera di approvazione del Programma Annuale, anche nel caso di visita congiunta nella quale uno dei due Revisori esprima parere contrario. In passato, al contrario, in caso di temporanea assenza di uno dei componenti alla riunione del Collegio e di due Revisori in posizione divergente rispetto all'esito delle verifiche effettuate, si sarebbe proceduto al rinvio della seduta.

Ciò premesso, i Revisori dei conti devono essere in possesso dei seguenti requisiti:

- requisiti di carattere generale, previsti per tutti i soggetti chiamati a svolgere controlli di regolarità amministrativo-contabile (sul punto, si veda il paragrafo 1.2.1);
- requisiti specifici richiesti per i Revisori dei conti presso le Istituzioni scolastiche (sul punto, si veda il paragrafo 1.2.2).

⁸ Si precisa che la riduzione del numero di Revisori da tre a due è stata operata in conformità a quanto definito nella Legge n. 296/2006.

⁹ La Legge n. 296/2006, recante *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2007)”*, ha ridotto il numero dei Revisori da tre a due, stabilendo che il riscontro dell'attività amministrativa contabile delle Scuole non viene più svolto da un Collegio (composto da 3 componenti), ma da due Revisori. Pertanto, non è più prevista la partecipazione del membro designato d'intesa tra i competenti Enti locali. La riduzione del numero dei Revisori ha avuto un impatto rilevante non solo in termini economici, ma anche con riferimento all'organizzazione interna ed agli adempimenti dei due Revisori, che operano in maniera del tutto paritetica. In particolare, l'impatto economico della suddetta modifica è strettamente legato alla possibilità, per le Istituzioni scolastiche interessate, di disporre liberamente del risparmio dovuto alla minore spesa derivante dall'attuazione del comma 616 della Legge n. 296/2006.

¹⁰ Nota MIUR del 19 febbraio 2007 prot. n. 101.



1.2.1 I requisiti di carattere generale dei Revisori

Tutti i soggetti incaricati dell'attività di revisione devono possedere i requisiti di **onorabilità, professionalità e indipendenza**, ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. 30 giugno 2011, n. 123 e dell'art. 2387 del Codice civile.

In particolare, sono ammessi a ricoprire l'incarico di Revisore i soggetti in possesso dei requisiti di **onorabilità** di cui all'art. 2, comma 2, lett. a) del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, indicati all'art. 3, del D.M. MEF 20 giugno 2012, n. 145 (tra cui, a titolo esemplificativo e non esaustivo: (i) non essere sottoposti a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria; (ii) non essere stati condannati con sentenza irrevocabile; (iii) non aver riportato in Stati esteri condanne penali o altri provvedimenti sanzionatori per fattispecie e durata corrispondenti a quelle che comporterebbero, secondo la legge italiana, la perdita dei requisiti di onorabilità).

Con particolare riferimento al requisito della **professionalità**, esso si intende soddisfatto, in linea generale, con il conseguimento della relativa abilitazione e iscrizione al registro dei Revisori contabili, ai sensi dell'art. 2, del suindicato D.Lgs. n. 39/2010.

Tuttavia, in via d'eccezione, il requisito dell'iscrizione al registro dei Revisori contabili non è richiesto per le seguenti categorie di soggetti: (i) magistrati della Corte dei conti chiamati a ricoprire l'incarico di Revisore¹¹; (ii) Revisori nominati dall'autorità ministeriale che siano alle dirette dipendenze dell'Amministrazione vigilante¹².

Per la declinazione del requisito della professionalità con riferimento ai Revisori dei centri presso le Istituzioni scolastiche, si rinvia al successivo paragrafo 1.2.2.

Il requisito dell'**indipendenza**, anch'esso previsto dall'art. 21, del D.Lgs. n. 123/2011, è invece finalizzato a garantire che l'incarico di Revisore sia svolto con obiettività e integrità, in assenza di situazioni di potenziale conflitto tra Revisore ed ente soggetto a controllo che potrebbero verificarsi laddove il Revisore fosse portatore di interessi diretti o indiretti nello svolgimento dell'incarico.

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

Nel caso in cui il rischio di compromissione dell'indipendenza risulti significativo e non sia possibile procedere ad intraprendere azioni correttive in grado di ridurre tale rischio

¹¹ Art. 10, comma 19, del D.L. n. 98/2011 convertito, con modificazione, nella Legge n. 111 del 15 luglio 2011.

¹² Art. 13, comma 1, lett. h), del D.Lgs. 29 ottobre 1999, n. 419.



ad un livello compatibile con lo svolgimento dell'attività di vigilanza, il Revisore è chiamato a rifiutare l'incarico o a rinunciarvi.

Le cause di incompatibilità, poste a presidio del requisito dell'indipendenza, sono attualmente individuate dal D.P.R. 97/2003, all'articolo 82, che rimanda, tuttavia, alla disciplina civilistica, la quale esclude che siano nominabili in qualità di Revisori:

- il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado dei componenti dell'organo esecutivo dell'ente e coloro che sono legati all'ente o alle società dallo stesso controllate da un rapporto di lavoro continuativo, sia subordinato che autonomo, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza ai sensi dell'articolo 2399 del Codice civile;
- gli interdetti, gli inabilitati, i falliti e coloro che sono stati condannati a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità di esercitare uffici direttivi ai sensi dell'articolo 2382 del Codice civile.

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

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

Il regime delle incompatibilità per l'espletamento dei controlli di regolarità amministrativo-contabile nelle Istituzioni scolastiche è approfondito nel successivo paragrafo 1.2.2.

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

Negli enti a base associativa, la nomina avviene attraverso un atto di deliberazione dell'assemblea. Il rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze e il rappresentante dell'Amministrazione vigilante sono solamente designati e spetta all'ente procedere alla formalizzazione della nomina con proprio atto.

Negli enti aventi natura istituzionale, invece, la nomina dei Revisori è effettuata direttamente dall'Amministrazione vigilante con atto proprio, generalmente tramite un Decreto Ministeriale, con designazione effettuata e comunicata per tempo dagli altri enti titolari del potere di individuare un proprio rappresentante all'Amministrazione vigilante competente ad emanare l'atto di nomina.



Quest'ultimo è il caso dei Revisori delle Istituzioni scolastiche, come sarà approfondito nel paragrafo successivo.

1.2.2 I requisiti specifici richiesti per i Revisori dei conti del Ministero dell'Istruzione e del Merito

I requisiti soggettivi richiesti per i Revisori dei conti presso le Istituzioni scolastiche sono stabiliti dalla Direttiva MIUR del 30 dicembre 2010, n. 102, la quale, all'art. 1, comma 1 stabilisce che *"I revisori dei conti delle istituzioni scolastiche devono essere dotati di adeguata professionalità che permetta loro di svolgere correttamente la funzione"*.

Con riferimento al possesso del requisito della *"adeguata professionalità"*, la citata Direttiva n. 102/2010 distingue, all'art. 1, commi 1 e 2, le seguenti casistiche:

- a) Revisori designati dal MIUR (oggi, Ministero dell'Istruzione e del Merito) che siano alle dirette dipendenze dell'Amministrazione medesima (con esclusione del comparto scuola) (art. 1, comma 1);
- b) Revisori designati dal MIUR (oggi, Ministero dell'Istruzione e del Merito) esterni all'Amministrazione stessa (art. 1, comma 2).

Con riferimento all'ipotesi *sub a)*, l'individuazione dei soggetti dipendenti dall'Amministrazione vigilante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera h), del D.Lgs. 419/1999 può prescindere dall'iscrizione nel registro dei Revisori, fatto salvo ovviamente il possesso delle professionalità necessarie. Al riguardo, infatti, la suindicata Direttiva n. 102/2010 stabilisce che il requisito di adeguata professionalità *"si intende soddisfatto qualora il dipendente abbia consuetudine a trattare i temi legati alla revisione dei conti ed al bilancio o sia iscritto al registro dei revisori contabili"*.

Sul punto, si evidenzia che il Ministero dell'istruzione e del merito ha reso disponibile nel mese di febbraio 2024 una specifica piattaforma, denominata Pi.Re.Co.¹³, unicamente dedicata ai Revisori dei conti in carica, nonché agli aspiranti Revisori dei conti delle Istituzioni scolastiche. In particolare, la suddetta piattaforma offre un catalogo di corsi formativi finalizzati a garantire lo sviluppo delle competenze di base, necessarie per un efficace espletamento delle funzioni richieste, di coloro che aspirano ad assumere l'incarico di Revisore dei conti delle II.SS., e il continuo aggiornamento e rafforzamento delle competenze dei Revisori dei conti in carica.

Nell'ipotesi *sub b)*, invece, la Direttiva medesima prevede che *"i revisori esterni al MIUR possono essere designati in assenza di personale dipendente di cui al precedente comma 1; in ogni caso, la scelta di personale esterno all'amministrazione è fatta considerando"*

¹³ Per completezza, si evidenzia che la Piattaforma Pi.Re.Co., tra le varie funzionalità, consente altresì ai Revisori dei conti lo scambio della documentazione contabile con le Istituzioni scolastiche del proprio ambito revisorile di riferimento.



l'esperienza professionale dello stesso rispetto ai temi oggetto di controllo, fermo restando la loro iscrizione al Registro dei revisori dei conti”.

Come già anticipato nel paragrafo precedente, i Revisori devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente. Nell'ambito dei controlli di regolarità nelle Istituzioni scolastiche, sono considerati conflitti di interesse, e pertanto incompatibili con l'incarico¹⁴:

- eventuali parentele o affinità sino al IV grado con il personale dell'Istituzione scolastica oggetto di controllo;
- rapporti di credito o debito con l'Istituzione scolastica o con imprese fornitrici della stessa;
- l'aver svolto precedenti incarichi sia di docenza che di Amministrazione presso l'Istituzione scolastica oggetto di controllo;
- l'aver cause pendenti o grave inimicizia e ogni altro caso in cui esistano gravi ragioni di convenienza.

Per la nomina dei Revisori dei conti in rappresentanza del Ministero dell'Istruzione e del Merito, ai sensi dell'articolo 49 del Regolamento, comma 5, è istituito un elenco nel quale sono iscritti, a domanda:

- *“i dipendenti dell'Amministrazione centrale e periferica in possesso dei requisiti stabiliti con apposita Direttiva del Ministro e appartenenti all'area terza del contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al comparto dei Ministeri del 14 settembre 2007, per il quadriennio 2006-2009, nonché i dipendenti appartenenti all'area seconda del medesimo contratto collettivo nazionale di lavoro, che siano iscritti nel registro dei Revisori legali”;*
- *“i Revisori esterni all'Amministrazione, per l'attribuzione degli incarichi residuati dopo la nomina di tutti i dipendenti aventi titolo”¹⁵.*

1.3. L'incarico di revisione

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile presso ciascuna Istituzione scolastica statale è effettuato da due Revisori dei conti individuati tra i soggetti in possesso di adeguata professionalità in rappresentanza del Ministero dell'Istruzione e del Merito e del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La nomina del Revisore presso le Istituzioni scolastiche è effettuata tramite Decreto dal Ministero dell'Istruzione e del Merito. Si tratta di un incarico aggiuntivo fiduciario. Le attività svolte si “aggiungono” al contratto già in essere tra il soggetto e la Pubblica

¹⁴ Art. 3, Direttiva MIUR n. 102/2010.

¹⁵ La scelta di personale esterno all'Amministrazione è fatta considerando l'esperienza professionale dello stesso rispetto ai temi oggetto di controllo, fermo restando la loro iscrizione al registro dei Revisori dei conti.



Amministrazione, essendo unico il rapporto di lavoro tra l'Amministrazione e il dipendente.

Successivamente al provvedimento di nomina, i Revisori formalizzeranno l'insediamento dell'organo alla prima visita di controllo presso l'Istituzione scolastica. Tale prima visita consente di prendere cognizione della struttura amministrativa e contabile dell'ente.

Nell'ambito delle attività iniziali, un'area fondamentale da esaminare è, senza dubbio, quella che riguarda l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'Istituzione scolastica.

Sarà, quindi, utile a tale scopo che i Revisori acquisiscano i regolamenti di organizzazione e funzionamento, di Amministrazione e contabilità, nonché la dotazione organica del personale. Tali elementi consentiranno ai Revisori di poter prendere conoscenza, in tempi brevissimi, dell'attività svolta.

Per quanto riguarda, in particolare, gli aspetti contabili, i Revisori dovranno effettuare una prima ricognizione sull'esistenza dei libri e registri contabili previsti dalla normativa vigente.

Potranno essere stabilite, inoltre, le modalità di funzionamento, nonché le modalità di convocazione dei Revisori (ad esempio, via e-mail, PEC). È opportuno, inoltre, che i Revisori forniscano i propri recapiti, sia telefonici che di posta elettronica, per i necessari flussi comunicativi (ad esempio, convocazione organi, comunicazioni varie, trasmissione bilanci, ecc.). Infine, qualora i nuovi Revisori dei conti lo ritengano utile, potranno richiedere al precedente organo di controllo le informazioni e i chiarimenti in merito all'attività di vigilanza svolta, anche con riferimento a specifiche attività.

L'incarico di revisione ha durata triennale, rinnovabile una sola volta per lo stesso ambito territoriale¹⁶. Nel caso di dimissioni o revoca dall'incarico di uno dei Revisori dei conti, la durata dell'incarico del sostituto non può eccedere quella del Revisore in carica.

In considerazione del contenuto fiduciario dell'incarico, può essere proposta la revoca dello stesso per gravi inadempienze, tra cui la mancata segnalazione di danno erariale, la sottoscrizione di Programmi Annuali e Conti Consuntivi non rispondenti alla reale situazione delle Scuole appartenenti all'ambito di riferimento o il mancato svolgimento di puntuali verifiche eventualmente richieste dal Ministero dell'Istruzione e del Merito. La revoca dell'incarico può essere disposta anche in caso di assenza prolungata per oltre un semestre¹⁷. Al riguardo, si invitano le Istituzioni scolastiche a comunicare tempestivamente tali fattispecie al competente ufficio della Direzione Generale per le risorse umane e finanziarie del Ministero dell'Istruzione e del Merito.

¹⁶ Art. 49, comma 4, D.I. n. 129/2018.

¹⁷ Art. 5, Direttiva MIUR n. 102/2010.



Nel caso in cui, alla scadenza del mandato, non siano stati nominati i nuovi Revisori, i Revisori uscenti continuano a svolgere le proprie funzioni per un periodo non superiore a quarantacinque giorni, decorrenti dal giorno di scadenza del mandato stesso (istituto della *prorogatio*). Decorso il termine senza che si sia provveduto alla sua ricostituzione, l'incarico di revisione decade, con la conseguenza che gli atti adottati oltre detto limite sono da considerarsi nulli¹⁸. Al fine di garantire la continuità nello svolgimento dei compiti di controllo, onde evitare che l'operatività dei Revisori possa venire pregiudicata dal decorso del termine di scadenza dell'incarico, l'articolo 19, comma 2, del D.Lgs. 123/2011, prevede che *“qualora entro quarantacinque giorni non si provveda alla nomina dei Revisori, [...] l'Amministrazione vigilante nomina in via straordinaria, nei successivi trenta giorni, un collegio di tre componenti in possesso dei requisiti prescritti. Decorso inutilmente il predetto termine di trenta giorni, vi provvede il Ministero dell'Economia e delle Finanze nominando propri funzionari. Il collegio straordinario cessa le proprie funzioni all'atto di nomina del nuovo collegio”*.

1.4. I compiti dei Revisori

L'articolo 51 del Regolamento disciplina l'incarico dei Revisori dei conti e definisce i compiti loro attribuiti.

Il comma 1 del suddetto articolo afferma che *“i Revisori, nell'espletamento delle attività di controllo di legittimità e regolarità amministrativa e contabile esprimono il parere obbligatorio a supporto delle determinazioni del Consiglio d'Istituto in ordine all'approvazione del Programma Annuale e del Conto Consuntivo”*.

Il comma 2 definisce il numero di visite periodiche, almeno due nell'anno all'interno di ciascuna Istituzione scolastica, e i singoli controlli effettuabili anche a distanza attraverso l'uso di strumenti informatici finalizzati:

- a) alla verifica della regolarità e della corretta tenuta dei libri obbligatori e delle scritture contabili;
- b) alla verifica della coerenza nell'impiego delle risorse in funzione degli obiettivi individuati nel Piano Triennale dell'Offerta Formativa (a seguire, anche **“P.T.O.F.”**), nel Programma Annuale e nelle relative variazioni;
- c) al riscontro dei dati presenti nelle scritture contabili con quelli riportati nei documenti contabili di programmazione e rendicontazione, verificando la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati;

¹⁸ Art. 3, comma 1, D.L. n. 293/1994, convertito dalla Legge n. 444 del 1994.



- d) alla verifica della attendibilità delle valutazioni di stima del Programma Annuale e della corretta esposizione dei dati contabili nel Programma medesimo e nel Conto Consuntivo;
- e) al riscontro, almeno semestrale, sulla consistenza di cassa, dei depositi e dei titoli di proprietà;
- f) all'analisi finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione, per individuare informazioni circa stabilità, sostenibilità o criticità dell'equilibrio di bilancio;
- g) al controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa di sede con le risorse all'uopo assegnate all'Istituzione scolastica, con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori.

Nell'esame del Conto Consuntivo della gestione annuale, i Revisori dei conti¹⁹:

- a) riferiscono sulla regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale, secondo gli elementi tratti dagli atti esaminati e dalle verifiche periodiche effettuate nel corso dell'esercizio;
- b) rilevano ed analizzano il livello percentuale di utilizzo della dotazione finanziaria e delle dotazioni annuali di ciascun progetto d'istituto;
- c) evidenziano i risultati della gestione finanziaria e patrimoniale;
- d) esprimono parere sul Conto, con particolare riguardo alla concordanza dei risultati esposti con le scritture contabili;
- e) corredano la relazione con tabelle di rilevazione dei costi inerenti alle attività e ai progetti realizzati dall'Istituzione scolastica, finalizzate all'analisi costi/benefici da parte dell'Amministrazione scolastica, nonché con altre notizie e dati richiesti dall'Amministrazione vigilante.

Infine, il comma 4 afferma che *“i Revisori dei conti svolgono, altresì, su specifico incarico delle rispettive Amministrazioni di appartenenza gli altri controlli e verifiche richiesti, anche per esigenze di monitoraggio della spesa pubblica. Essi, inoltre, procedono alla verifica del corretto utilizzo delle risorse finalizzate alla realizzazione di attività gestite su progetti o affidamenti da parte di soggetti pubblici e privati, nonché su progetti nazionali ed europei e della connessa rendicontazione di spesa, svolgendo, ove richiesto, anche attività di rendicontazione”*.

Nell'ambito del controllo di regolarità effettuato dai Revisori, gli stessi dovranno infine fornire un giudizio esplicito:

- positivo senza rilievi;
- positivo con rilievi;

¹⁹ Art. 51, comma 3, D.l. n. 129/2018.



- negativo.

In aggiunta ai compiti che precedono, si rileva che ai Revisori spetta anche l'espletamento della attività di attestazione sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione, come previsti dalla normativa sulla trasparenza e sull'anticorruzione.

A tal proposito, si rappresenta che la suddetta attribuzione di competenza in capo ai Revisori dei conti delle Istituzioni scolastiche si colloca all'interno di un novellato contesto normativo, previsto dal Legislatore nella manovra finanziaria per l'anno 2023.

In particolare, l'art. 1, comma 562, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197, recante *“Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025”*, dispone espressamente che *“Le attribuzioni previste dall'articolo 14, comma 4, lettera g), del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono svolte, presso le istituzioni scolastiche, dai revisori dei conti. Una quota parte del Fondo per il funzionamento delle istituzioni scolastiche, di cui all'articolo 1, comma 601, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, come rifinanziato dalla presente legge, pari a **4,2 milioni di euro, è destinata, a decorrere dall'anno 2023, all'incremento dei compensi dei revisori dei conti delle istituzioni scolastiche di cui all'articolo 1, comma 616, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, da definire con decreto del Ministro dell'istruzione e del merito, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze”***.

Per un maggiore approfondimento in merito all'espletamento di tale attività da parte dei Revisori si rimanda al *«Vademecum volto a supportare i Revisori dei conti delle Istituzioni scolastiche ed educative statali nell'ambito dell'attività di attestazione sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione, ai sensi dell'art. 1, comma 562, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197»*, oggetto di prima pubblicazione con nota prot. n. 1758 del 15 giugno 2023, poi aggiornato con successiva nota prot. n. 2178 del 25 luglio 2023. Al riguardo, si segnala che, a seguito dell'adozione dell'Atto del Presidente ANAC del 1° giugno 2024, recante *“Attestazioni OIV, o strutture con funzioni analoghe, sull'assolvimento degli obblighi di pubblicazione al 31 maggio 2024 e attività di vigilanza dell'Autorità”*, che integra e sostituisce la Delibera ANAC n. 213 del 23 aprile 2024, lo scrivente Ministero ha provveduto ad aggiornare nuovamente il citato Vademecum, attualmente in fase di pubblicazione.

1.5. Gli ambiti territoriali di revisione

Ciascun Ufficio scolastico regionale (a seguire, anche **“USR”**), per le finalità connesse al controllo di regolarità amministrativa e contabile ed alla nomina dei Revisori dei conti, aggrega le Istituzioni scolastiche del territorio di propria competenza in ambiti



territoriali di revisione, tenendo conto dei piani di organizzazione della rete scolastica approvati nella Regione²⁰.

L'aggregazione è operata in considerazione:

- delle disposizioni vigenti in materia di limiti al numero degli ambiti e al numero delle Istituzioni scolastiche per ciascun ambito;
- della dimensione complessiva dei flussi finanziari amministrati;
- della vicinanza e/o del facile collegamento tra le diverse sedi;
- della situazione geografica e ambientale in cui gli istituti operano.

Si precisa che, a decorrere dal 2013, gli ambiti territoriali scolastici sono limitati nel numero a non più di 2.000 e comunque composti da almeno quattro Istituzioni²¹.

1.6. I compensi dei Revisori

Ai Revisori dei conti spetta un compenso annuo determinato con Decreto del Ministro dell'Istruzione e del Merito, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze. Agli stessi è, inoltre, corrisposto, se dovuto, il rimborso delle spese di missione, secondo le disposizioni vigenti in materia. I compensi e i rimborsi sono liquidati e pagati dall'Istituzione scolastica individuata come capofila²².

Per consentire una migliore gestione finanziaria ed amministrativa delle Istituzioni scolastiche autonome, è opportuno eseguire il pagamento alla fine dell'anno scolastico di riferimento.

Qualora la scadenza dell'incarico di Revisore sia precedente alla nomina del nuovo Revisore, tenendo conto dell'istituto della *prorogatio*, si dovrà provvedere alla liquidazione del Revisore uscente fino alla nomina del nuovo Revisore, entro i 45 giorni previsti dalla *prorogatio*.

Con particolare riferimento al compenso spettante ai Revisori dei conti, si rappresenta che, per effetto di quanto previsto dall'articolo 1, comma 562, primo periodo, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di bilancio per l'anno 2023), i Revisori sono chiamati ad espletare, nell'ambito del controllo amministrativo-contabile, anche le attività di attestazione sul corretto assolvimento da parte degli Istituti scolastici degli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione, previsti dalla normativa vigente.

In ragione di tale ulteriore incarico assegnato ai Revisori dei conti delle scuole, il medesimo comma 562, al secondo periodo, dispone che una quota parte del Fondo per

²⁰ Art. 50, commi 1 e 2, D.l. n. 129/2018.

²¹ Art. 1, comma 616, L. n. 296/2006.

²² Art. 49, comma 6, D.l. n. 129/2018.



il funzionamento delle istituzioni scolastiche, pari a 4,2 milioni di euro annui, è destinata, a decorrere dall'anno 2023, all'incremento dei compensi dei Revisori stessi.

La retribuzione degli incarichi svolti dai Revisori dei conti, presso le Istituzioni scolastiche ricomprese nel relativo ambito territoriale, è calcolata in base al compenso annuo previsto, aggiungendo l'IRAP, pari all'8,5%, a carico dell'Istituzione scolastica²³. In tali fattispecie, non è prevista alcuna marca da bollo, in quanto esente ai sensi dell'art. 26, dell'Allegato B, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Conseguentemente, con decreto interministeriale n. 166 del 10 agosto 2023 del Ministro dell'Istruzione e del Merito, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, registrato dalla Corte dei Conti in data 8 settembre 2023, al n. 2416, è stato previsto che il compenso annuo lordo spettante a ciascun Revisore dei conti, nominato per ogni ambito territoriale scolastico, a decorrere dall'esercizio finanziario 2023, sia pari a euro 2.500,00 lordo dipendente.

Si è dunque assegnata un'integrazione rispetto a quanto comunicato con nota prot. n. 46445 del 4 ottobre 2022 relativamente agli 8/12 (periodo gennaio-agosto) del 2023, nonché alla quota spettante per i 4/12 del 2023 (periodo settembre-dicembre).

Si rileva, infine, che IRAP e ulteriori oneri sono a carico dell'Istituzione scolastica, da finanziare a valere su economie degli anni precedenti per compensi ai Revisori o con il fondo di funzionamento.

Corre l'obbligo di precisare che, come riportato dalla Circolare MEF del 23 marzo 2018, n. 14, "[...] tra i termini prorogati con la legge 205 del 2017, non risulta presente quello fissato dal secondo periodo dell'articolo 6, comma 3 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica – convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 (Indennità, compensi, gettoni, retribuzioni corrisposte a consigli di amministrazione e organi collegiali comunque denominati ed ai titolari di incarichi di qualsiasi tipo). Al riguardo va rilevato che nulla risulta variato in ordine alla previsione del primo periodo che richiama la riduzione del 10 per cento dei suddetti compensi rispetto agli importi risultanti alla data del 30 aprile 2010. In conseguenza, dovrà continuare ad operarsi il versamento come previsto dal comma 21 del medesimo articolo 6. Con l'occasione si richiama l'attenzione, in tema di determinazione dei compensi agli organi di amministrazione e controllo, sulla Direttiva della Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per il coordinamento amministrativo, del 9 gennaio 2001".

²³Riferimento alla nota MIM prot. n.25954 del 29 settembre 2023.



In merito al trattamento previdenziale e assistenziale cui assoggettare i compensi da corrispondere ai Revisori dei conti, le tipologie di rapporti che si potrebbero porre in essere sono²⁴:

- a) Revisore designato in rappresentanza dell'Amministrazione di appartenenza;
- b) Revisore libero professionista;
- c) Revisore designato da un'Amministrazione diversa da quella di appartenenza (incarico autorizzato).

Nel caso **sub a)** il compenso è classificabile quale reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, di cui all'articolo 47, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 917/1986 - Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). Ad esso vanno applicate le disposizioni previste dall'articolo 23 del D.P.R. n. 600/1973. Conseguentemente, il Revisore dovrà comunicare alla Scuola, tramite la scheda allegata, la propria posizione fiscale ai fini dell'applicazione delle ritenute. Resta inteso che sul compenso medesimo la Scuola dovrà applicare, altresì, le addizionali regionale e comunale, avuto riguardo alla residenza del Revisore. Tale reddito va escluso dal trattamento previdenziale, mentre rimane a carico della Scuola l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al D.Lgs. n. 446/1997.

Nel caso **sub b)** occorre distinguere se l'attività di revisione viene svolta da ragionieri o dottori commercialisti o da altri liberi professionisti.

Nel primo caso, il compenso per l'attività di Revisore verrà attratto al reddito prevalente di lavoro autonomo, pertanto il percettore dovrà emettere regolare fattura gravata del contributo previdenziale della Cassa di previdenza di appartenenza del professionista (nella misura del 4%), e di IVA al 22% (calcolata sia sul compenso che sul contributo previdenziale); il reddito in questione subirà, poi, la ritenuta d'acconto del 20%, calcolata sul solo compenso. Si aggiunge, inoltre, che, trattandosi di reddito da lavoro autonomo, la Scuola non dovrà versare l'IRAP, che rimane a totale carico del percipiente.

Negli altri casi, ad esempio se l'incarico di revisione viene svolto da un avvocato, architetto, ecc., i redditi rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del TUIR, introdotto dall'articolo 34 della Legge n. 342/2000, (Misure in materia fiscale), che ha disposto una sostanziale modifica alla disciplina riguardante la qualificazione dei redditi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa. In base a tale normativa, per i redditi in questione si applica la disciplina dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente anziché quella per i redditi da lavoro autonomo. Ne consegue l'assoggettamento alle ritenute di cui all'art. 23 del citato D.P.R. n. 600/1973, nonché alle addizionali comunale e regionale. Permane a carico della Scuola l'IRAP. Gli stessi redditi risulteranno, altresì, soggetti al contributo previdenziale INPS del 10-14%,

²⁴ Circolare MIUR n. 92 del 4 dicembre 2003.



previsto dall'articolo 2, comma 26, Legge n. 335/95, recante "*Riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare*". Si aggiunge, per completezza, che il comma 1, articolo 3, della Legge n. 80/2003, (Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale), prevede una "*revisione della disciplina dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa espressamente definiti, con inclusione degli stessi nell'ambito del reddito di lavoro autonomo e con loro attrazione al reddito che deriva dall'esercizio di arti e professioni se conseguiti da artisti e professionisti di qualsiasi tipo*". Tali redditi, pertanto, potrebbero tornare nell'alveo del lavoro autonomo.

Nel caso **sub c)** il compenso del dipendente incaricato, che dovrà necessariamente chiedere, ai sensi dell'articolo 53 D.Lgs. n. 165/2001, l'autorizzazione allo svolgimento dell'incarico alla propria Amministrazione, ricadrà tra quelli assimilati al lavoro dipendente (articolo 47, comma 1, lettera c-bis), del TUIR). Allo stesso vanno applicate le ritenute previste dal già richiamato articolo 23 D.P.R. n. 600/1973, nonché le addizionali comunale e regionale. Lo stesso reddito risulterà soggetto, inoltre, al contributo previdenziale INPS del 10%. L'IRAP rimane anche in questo caso a carico della Scuola.

Attualmente tale contributo varia percentualmente per i percipienti già iscritti ad una forma di assicurazione obbligatoria e aumenta progressivamente per i non iscritti ad altra forma di assicurazione. Il contributo è posto per un terzo a carico dell'iscritto e per due terzi a carico della Scuola. Il versamento è effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello della corresponsione del compenso medesimo.

1.7. Le spese di missione

Ai Revisori dei conti è corrisposto, se dovuto, il rimborso delle spese di missione, secondo le disposizioni vigenti in materia²⁵:

- al personale inviato in missione non è corrisposta alcuna indennità di trasferta, né indennità supplementare;
- per il vitto, i rimborsi sono i seguenti: € 30,55 per la consumazione di un solo pasto; € 61,10 per la consumazione di due pasti giornalieri;
- per l'alloggio il rimborso è calcolato sulla base del costo per il pernottamento relativo ad una camera singola in albergo a 4 stelle (1° categoria);
- per le spese di viaggio, il rimborso è calcolato sulla base del costo di un biglietto ferroviario di 1° classe o di uno scompartimento singolo in carrozza letto.

Per l'utilizzo del proprio mezzo di trasporto, il Revisore interessato deve richiedere l'autorizzazione al Dirigente Scolastico (a seguire, anche il "**DS**") della Scuola capofila

²⁵ Circolare MIUR n. 92 del 4 dicembre 2003.



compresa nell'ambito territoriale. Se concessa, l'autorizzazione è formalizzata con provvedimento del DS per l'intera durata dell'incarico del Revisore²⁶.

Considerata la particolarità delle funzioni svolte dai Revisori, qualora l'uso del mezzo proprio non risulti autorizzato, e gli stessi dichiarino che il viaggio è stato effettuato con il proprio mezzo o con mezzi offerti, agli stessi spetta comunque il rimborso delle spese di viaggio, entro i limiti del costo del biglietto ferroviario di prima classe secondo la tariffa d'uso, escluso qualsiasi supplemento, ma compresa l'indennità supplementare del 10% del costo del biglietto a tariffa intera se il viaggio è compiuto in ferrovia, su piroscafi o su altri mezzi di trasporto in servizio di linea, terrestre o marittimo, e del 5% del costo del biglietto stesso se il viaggio è compiuto in aereo. Analogo rimborso è consentito anche in assenza dei documenti giustificativi di spesa ogni volta che i Revisori non siano in grado di presentare - per smarrimento o altro - i biglietti in questione, attesa la funzione dai medesimi svolta e la inconfutabilità della loro presenza presso l'Istituzione scolastica risultante dai verbali.

Si precisa, inoltre, che, così come riportato nella Circolare *vademecum* del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato n. 47 del 21 dicembre 2001, nei casi in cui i Revisori siano autorizzati a servirsi del proprio mezzo di trasporto, la Scuola dovrà stipulare un'apposita polizza assicurativa per la copertura dei rischi non compresi nell'assicurazione obbligatoria (danneggiamento al mezzo di trasporto di proprietà, lesioni o decesso) limitatamente al tempo strettamente necessario per raggiungere la sede della Scuola e per il rientro nella sede di servizio.

L'eventuale richiesta di uso del mezzo aereo (articolo 13 Legge n. 836/1973) deve essere indirizzata solo alla Scuola capofila, la quale concederà l'autorizzazione soltanto se ne derivi una effettiva abbreviazione della durata della missione. Al fine di agevolare gli spostamenti tra le sedi delle varie Istituzioni scolastiche facenti parte dello stesso ambito territoriale, nonché di ridurre la durata della missione, in caso di comprovata necessità - dovuta alla mancanza di idonei collegamenti tra le diverse località con gli ordinari mezzi pubblici di trasporto e previa autorizzazione dell'Istituto scolastico capofila - può essere, inoltre, consentito l'uso del taxi. Il rimborso della relativa spesa potrà avvenire dietro presentazione di apposita ricevuta, datata e firmata dal conducente di tale mezzo di trasporto.

²⁶ L'autorizzazione all'utilizzo del mezzo proprio può essere concessa solamente nel caso in cui tale mezzo risulti economicamente e funzionalmente più conveniente dei normali mezzi pubblici. La convenienza deve essere dimostrata raffrontando la spesa globale relativa alle due ipotesi (uso mezzo proprio e uso mezzi pubblici).



CAPITOLO 2: LE ATTIVITÀ AMMINISTRATIVE-CONTABILI NELLE ISTITUZIONI SCOLASTICHE

2.1. Il Bilancio delle Istituzioni scolastiche

2.1.1 Introduzione

Con la pubblicazione del D.I. n. 129/2018, il Ministero ha dato avvio in concreto ad un percorso di graduale evoluzione del sistema amministrativo-contabile delle Istituzioni scolastiche, finalizzato a dotare le Scuole di processi e strumenti per gestire le spese in maniera semplificata e più efficiente, lavorare in modo standardizzato e omogeneo su tutto il territorio nazionale e migliorare i servizi verso alunni e famiglie.

In linea con tale percorso di evoluzione, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del Regolamento, il Ministero dell'Istruzione e del Merito ha provveduto, d'intesa con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, alla revisione degli Schemi di bilancio delle Istituzioni scolastiche. In particolare, i nuovi schemi sono stati strutturati in modo da garantire una rappresentazione dei fatti contabili completa ed esaustiva, in linea con i fabbisogni specifici delle Istituzioni scolastiche e coerente con le peculiarità organizzative delle diverse tipologie di Scuole.

Detti schemi sono stati messi a disposizione delle Istituzioni scolastiche tramite la nota MIUR prot. n. 25674 del 20 dicembre 2018 ed i relativi allegati. In particolare:

- il Piano dei conti (Allegato 1) contiene l'elenco di tutti i conti, sezione entrate e sezione spese, che dovranno essere utilizzati dalle Istituzioni scolastiche per effettuare le registrazioni contabili;
- gli Schemi di bilancio (Allegato 2) sono costituiti da tutti i modelli contabili che le Scuole dovranno utilizzare per la rappresentazione dei fatti contabili nelle diverse fasi gestionali, dalla programmazione alla rendicontazione;
- il Piano delle destinazioni (Allegato 3) contiene l'elenco delle destinazioni di spesa, intese come finalità di utilizzo delle risorse disponibili.

Con l'obiettivo di fornire ai Revisori dei conti uno strumento operativo funzionale ad operare i controlli di regolarità amministrativa e contabile, anche alla luce delle nuove disposizioni in materia, nonché dei nuovi Schemi di bilancio utilizzati dalle Scuole, si presenta di seguito un quadro delle principali attività svolte e dei principali documenti prodotti dalle Istituzioni scolastiche nelle diverse fasi della gestione amministrativo-contabile (programmazione, gestione rendicontazione), nonché specifici approfondimenti su alcuni profili particolarmente significativi.

2.1.2 La fase di programmazione

La fase di programmazione è caratterizzata dall'individuazione delle risorse disponibili per l'esercizio finanziario di riferimento e l'assegnazione di tali risorse alle finalità di spesa previste nel Piano delle destinazioni.



Le disposizioni del Capo II del Regolamento – “Programma Annuale” (artt. 4-10) descrivono i contenuti e le modalità di formazione del Programma Annuale – Modello A, strumento principale della fase di programmazione. Attraverso il Programma Annuale, la Scuola deve esplicitare non solo entrate e spese, ma anche la programmazione e la pianificazione dell’attività che intende porre in essere nel corso dell’esercizio finanziario.

In particolare, l’articolo 4 del D.I. 129/2018 prevede che il Programma Annuale debba essere coerente con le previsioni del P.T.O.F. e redatto in termini di competenza. Assume, pertanto, rilevanza il tempo in cui avviene l’accertamento di un’entrata o l’assunzione di un impegno di spesa, a prescindere dall’effettiva movimentazione monetaria. Tale articolo precisa altresì che l’unità temporale di gestione coincide con l’anno finanziario (1° gennaio – 31 dicembre), circostanza questa che produce un disallineamento temporale fra l’intervallo temporale che caratterizza l’anno scolastico (che decorre dal 1° settembre al 31 agosto dell’anno successivo) e quello che connota l’esercizio finanziario. Tale divergenza risulta non sanabile, in quanto l’unità temporale di gestione, che è la medesima per tutte le Pubbliche Amministrazioni, deve essere allineata, per motivi di consolidamento di bilancio, con quella del bilancio dello Stato.

Della gestione finanziaria si deve inoltre fornire una rappresentazione anche in termini di cassa. Assume, pertanto, rilevanza, ai fini delle registrazioni contabili, il tempo in cui si verificano gli incassi ed i pagamenti, a prescindere dal periodo di effettiva competenza. Al riguardo, si precisa che tale rappresentazione troverà piena attuazione a valle della definizione del provvedimento di armonizzazione dei sistemi contabili.

Si evidenzia che il Programma Annuale ha carattere autorizzativo. Con l’approvazione dello stesso, infatti, si intendono autorizzati l’accertamento delle entrate e l’impegno delle spese ivi contenute, fermo restando il dovere di procedere all’accertamento di eventuali ulteriori entrate non previste nel Programma medesimo. Ne discende che è vietata la gestione di fondi al di fuori del Programma Annuale, fatte salve le eccezioni delineate agli articoli 25, 26, 27 del Regolamento (recanti rispettivamente “Aziende agrarie e aziende speciali”, “Attività per conto terzi” e “Gestione dei convitti annessi alle istituzioni scolastiche”), che disciplinano, *inter alia*, le modalità di allineamento dei bilanci scolastici con quelle delle gestioni economiche separate.

La struttura del Programma Annuale, disciplinata dall’articolo 5 del Regolamento, è suddivisa in due sezioni, rispettivamente denominate entrate e spese.

Le entrate sono classificate per fonte di finanziamento, secondo la loro provenienza, e sono classificate coerentemente con l’omonima sezione del Piano dei conti:

- Avanzo di Amministrazione presunto;
- Finanziamenti dall’Unione Europea;
- Finanziamenti dallo Stato;



- Finanziamenti dalla Regione;
- Finanziamenti da Enti locali o da altre Istituzioni pubbliche;
- Contributi da privati;
- Proventi da gestioni economiche;
- Rimborsi e restituzione somme;
- Alienazione di beni materiali;
- Alienazione di beni immateriali;
- *Sponsor* e utilizzo locali;
- Altre entrate;
- Mutui.

Le spese sono classificate per destinazione, intesa come finalità di utilizzo delle risorse, e sono classificate in coerenza con il Piano delle destinazioni (si precisa che il fondo di riserva, il disavanzo di Amministrazione e le disponibilità finanziarie da programmare, non sono ricomprese nel Piano delle destinazioni):

- Attività;
- Progetti;
- Gestioni economiche;
- Fondo di riserva;
- Disavanzo di Amministrazione;
- Disponibilità finanziaria da programmare.

Si precisa che le spese non possono superare, nel loro importo complessivo, le entrate ed il Programma Annuale deve risultare in equilibrio²⁷.

A ciascuna destinazione di spesa (attività, progetti e gestioni economiche) prevista nel Programma Annuale deve essere allegata una Scheda illustrativa finanziaria, predisposta dal Dirigente dei Servizi Generali ed Amministrativi (a seguire, anche il “**DSGA**”), nella quale occorre indicare l’arco temporale di riferimento, le fonti di finanziamento e il dettaglio delle spese distinte per natura.

Inoltre:

- nel Programma Annuale, è iscritta come posta a sé stante, rispettivamente dell’entrata e della spesa in termini di competenza, l’avanzo o il disavanzo di Amministrazione presunto al 31 dicembre dell’esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. La consistenza dell’avanzo o disavanzo di Amministrazione presunto sarà desumibile dalla Situazione amministrativa presunta – Modello C;
- tra le spese all’interno del Programma Annuale è iscritto il fondo di riserva, che deve essere determinato in misura non superiore al 10% della dotazione finanziaria ordinaria. Il fondo di riserva può essere utilizzato esclusivamente per

²⁷ Art. 5, comma 4, D.l. n. 129/2018.



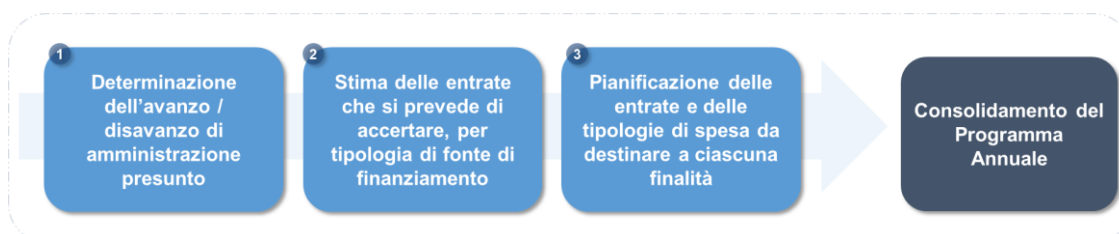
umentare gli stanziamenti la cui entità si dimostri insufficiente, per spese impreviste e per eventuali maggiori spese, nel caso in cui la realizzazione di un progetto richieda l'impiego di risorse eccedenti la relativa dotazione prevista in fase di programmazione.

Al Programma Annuale deve essere allegata una relazione illustrativa, predisposta dal DS con la collaborazione del DSGA, nella quale devono essere evidenziati:

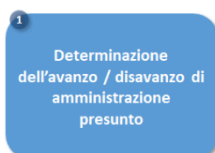
- gli obiettivi da realizzare e la destinazione delle risorse, in coerenza con le previsioni del P.T.O.F.;
- i risultati della gestione in corso alla data di presentazione del Programma medesimo, con evidenza dei risultati raggiunti per ogni singola Scheda illustrativa finanziaria;
- le finalità e le voci di spesa cui vengono destinate le entrate derivanti dal contributo volontario delle famiglie, quelle derivanti da erogazioni liberali, nonché quelle reperite mediante sistemi di raccolta fondi o di adesione a piattaforme di finanziamento collettivo.

Si precisa che, nel caso di gestioni economiche separate, tale relazione dovrà contenere ulteriori informazioni, che saranno dettagliatamente descritte nel seguito del documento (cfr. par. 2.1.7 Focus: le gestioni economiche separate).

Al fine di predisporre il Programma Annuale ed i relativi allegati, le Istituzioni scolastiche dovranno effettuare le attività che si descrivono a seguire.



Determinazione dell'avanzo/disavanzo di Amministrazione presunto



L'avanzo/disavanzo di Amministrazione presunto è caratterizzato:

- dal saldo di cassa alla data di riferimento;
- dalla consistenza dei residui attivi e passivi;
- dalle eventuali integrazioni previste fino a fine esercizio, sia in termini di cassa che di residui.

Il saldo di segno positivo costituisce un avanzo di Amministrazione e quello di segno negativo un disavanzo di Amministrazione. Tali elementi indicano rispettivamente se l'Istituzione scolastica sia o meno in una situazione di equilibrio finanziario. Essi rappresentano, pertanto, la sussistenza o meno della capacità di far fronte alla



liquidazione e al pagamento dei debiti di bilancio accumulati nelle gestioni passate e tendenzialmente destinati a scadere a breve termine.

Inoltre, con riferimento alla determinazione dell'avanzo/disavanzo di Amministrazione presunto, si precisa che l'articolo 7 del Regolamento dettaglia le modalità di rappresentazione, all'interno del Programma Annuale, dell'avanzo o disavanzo di Amministrazione, definendo che lo stesso è iscritto nel Programma Annuale come posta a sé stante, rispettivamente delle entrate (in caso di avanzo) e delle spese (in caso di disavanzo) in termini di competenza.

Al Programma Annuale, inoltre, deve essere allegata una tabella dimostrativa del predetto avanzo di Amministrazione presunto e un prospetto nel quale sono indicati i singoli stanziamenti di spesa correlati all'utilizzazione dell'avanzo. Detti stanziamenti possono essere impegnati solo dopo la realizzazione dell'effettiva disponibilità finanziaria e nei limiti dell'avanzo effettivamente realizzato. Resta ferma la possibilità, in caso di progettualità finanziate *in itinere*, ovvero a seguito della realizzazione di determinate attività (ad esempio, progetti finanziati dall'Unione Europea o progetti finanziati a valere sulla *ex* Legge n. 440/1997), di impegnare i relativi stanziamenti anche prima dell'effettiva disponibilità finanziaria. In tali casistiche, risulta tuttavia necessario che l'Istituzione scolastica sia in possesso di una formale attestazione che certifichi il diritto della stessa a ricevere, da parte dell'ente finanziatore, la somma in esame²⁸.

Nella formulazione del Programma Annuale deve tenersi altresì conto dell'eventuale disavanzo di Amministrazione presunto al fine di pervenire al suo assorbimento. Si precisa che il disavanzo potrebbe generarsi solo in seguito ad eventi eccezionali (quali, ad esempio, la radiazione di residui attivi nel corso dell'esercizio finanziario, in quanto ritenuti inesigibili). L'eventuale disavanzo di Amministrazione deve essere assorbito, di norma, nell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale, fatte salve specifiche indicazioni fornite, caso per caso, dal Ministero.

Il Consiglio d'Istituto, nella deliberazione del Programma Annuale, deve illustrare i criteri adottati per pervenire all'assorbimento del disavanzo medesimo²⁹.

Stima delle entrate che si prevede di accertare, per tipologia di fonte di finanziamento

²⁸ Nota MIUR prot. n. 74 del 5 gennaio 2019.

²⁹ Il Consiglio d'Istituto deve definire un piano di rientro dell'eventuale disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio, l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo. 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. In altri termini, la presenza di un eventuale disavanzo di Amministrazione diminuisce le facoltà di spesa delle Istituzioni scolastiche poiché obbliga, in via prioritaria, a riassorbire nel corso dell'esercizio l'intera consistenza del disavanzo registrato a chiusura dell'esercizio finanziario precedente (Nota MIUR prot. n. 74 del 5 gennaio 2019).



2
Stima delle entrate che si prevede di accertare, per tipologia di fonte di finanziamento

Le entrate previste nel Programma Annuale, unitamente all'avanzo di Amministrazione presunto, definiscono il totale delle somme a disposizione delle Istituzioni scolastiche per dare avvio alla fase di programmazione. A tal fine sarà necessario individuare, per ciascuna entrata prevista, la corrispondente voce del Piano dei conti - sezione entrate (II o III livello se utilizzato) e l'importo.

Al riguardo, occorre precisare che in tale fase le Scuole dovranno definire la quota della dotazione ordinaria da accantonare nel fondo di riserva (nella misura massima del 10% della dotazione finanziaria ordinaria³⁰).

Pianificazione delle entrate e delle tipologie di spesa da destinare a ciascuna finalità

3
Pianificazione delle entrate e delle tipologie di spesa da destinare a ciascuna finalità

Le entrate previste nel Programma Annuale saranno allocate sulle varie destinazioni di spesa, individuando per ciascuna di esse le risorse che si prevede di utilizzare. Una volta allocate le entrate sarà necessario, per ciascuna destinazione prevista, definire le tipologie di spesa che si prevede di impegnare. A tal fine, le Scuole dovranno redigere per ciascuna attività/progetto/gestione economica prevista nel Programma Annuale, una Scheda illustrativa finanziaria che rappresenti dettagliatamente le risorse e le spese attribuite a ciascuna destinazione prevista.

Consolidamento del Programma Annuale

Consolidamento del Programma Annuale

La sezione delle entrate del Programma Annuale sarà alimentata dall'avanzo di Amministrazione presunto e dalle entrate previste, mentre la sezione delle spese sarà alimentata, per ciascuna destinazione, dall'aggregazione di tutte le tipologie di spesa indicate nelle singole Schede illustrative finanziarie.

La differenza fra il totale delle entrate ed il totale delle spese previste nel Programma Annuale confluirà nella disponibilità finanziaria da programmare (c.d. "Aggregato Z"). Nello specifico, in tale aggregato confluiranno:

- le risorse economiche che si prevede di accertare ma per le quali non è stata individuata, in fase di programmazione, la corrispondente destinazione di spesa;
- la quota di avanzo di Amministrazione che non si intende utilizzare per la copertura delle spese previste nelle singole Schede illustrative finanziarie.

I documenti contabili obbligatori che dovranno essere predisposti nella fase di programmazione sono³¹:

- Programma Annuale – **Modello A**;
- Scheda illustrativa finanziaria – **Modello B**;

³⁰ Art. 8, comma 2, del D.l. n. 129/2018.

³¹ Al netto della relazione illustrativa (Art. 5, comma 7, D.l. n. 129/2018).



- Situazione amministrativa presunta – **Modello C**;
- Utilizzo avanzo di Amministrazione presunto – **Modello D**;
- Riepilogo per tipologia di spesa – **Modello E**.

Il **Programma Annuale – Modello A** costituisce il documento programmatico fondamentale della Scuola. Viene predisposto dal DS, con la collaborazione del DSGA per la parte economico-finanziaria, e redatto secondo il criterio finanziario della competenza: assumono rilevanza le entrate che si prevedono di accertare e le spese che si prevedono di impegnare, indipendentemente dalla data di incasso o di pagamento.

La **Scheda illustrativa finanziaria – Modello B** contiene una rappresentazione dettagliata delle risorse e delle spese attribuite a ogni destinazione di spesa prevista nel Programma Annuale (attività/progetti/gestioni economiche).

Per ogni voce individuata all'ultimo livello di dettaglio nel Piano delle destinazioni (II o III livello per "Attività" e "Gestioni economiche"; III livello per "Progetti"), il DSGA predispose un'apposita Scheda illustrativa finanziaria.

Il Modello si compone di due sezioni denominate, rispettivamente, entrate e spese.

Le entrate sono classificate per fonte di finanziamento e le spese sono classificate per natura, secondo la struttura del Piano dei conti.

La **Situazione amministrativa presunta – Modello C** individua la consistenza dell'avanzo/disavanzo di Amministrazione presunto alla fine dell'esercizio finanziario precedente a quello di riferimento del Programma Annuale (31/12/anno t-1³²).

Il Modello è suddiviso in tre sezioni:

1. Saldo di cassa alla data di predisposizione del Modello, determinato da:
 - fondo di cassa all'inizio dell'esercizio finanziario (1/1/anno t);
 - riscossioni effettuate dall'inizio dell'esercizio finanziario alla data di predisposizione del Modello (sia in conto competenza che in conto residui);
 - pagamenti effettuati dall'inizio dell'esercizio finanziario alla data di predisposizione del Modello (sia in conto competenza che in conto residui).
2. Avanzo o disavanzo di Amministrazione alla data di predisposizione del Modello, determinato dalla consistenza dei residui attivi e passivi (relativi sia all'esercizio di riferimento che agli esercizi precedenti) e dal saldo di cassa alla data (cfr. sezione 1).
3. Avanzo o disavanzo di Amministrazione presunto al 31/12, determinato dalla somma algebrica dell'avanzo o disavanzo di Amministrazione alla data di predisposizione del Modello (cfr. sezione 2) e dalle integrazioni fino a fine

³² Detto "t" l'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale, la consistenza dell'avanzo/disavanzo di Amministrazione presunto si riferisce all'anno "t-1", ossia quello relativo all'esercizio finanziario precedente.



esercizio, ossia le somme che la Scuola prevede di riscuotere e pagare, nonché le variazioni attese dei residui attivi e passivi³³.

L'**Utilizzo avanzo di Amministrazione – Modello D** illustra la quota dell'avanzo di Amministrazione che si prevede di utilizzare a copertura delle destinazioni di spesa previste nel Programma Annuale.

Nel Modello si dà evidenza della quota di avanzo di Amministrazione vincolato e non vincolato, nonché di quello non utilizzato (che pertanto sarà accantonato nel c.d. "Aggregato Z").

Il **Riepilogo per tipologia di spesa – Modello E** rappresenta l'aggregazione di tutte le spese classificate per natura e previste nelle singole Schede illustrative finanziarie. Inoltre, nel Modello si dà evidenza della quota delle risorse accantonate nel fondo di riserva e dell'eventuale disavanzo di Amministrazione.

L'approvazione del Programma Annuale

Con riferimento alla fase di programmazione, l'articolo 5 del Regolamento disciplina, inoltre, l'iter di predisposizione e approvazione del Programma Annuale:

- il DS, con la collaborazione del DSGA per la parte economico-finanziaria, predisporre il Programma Annuale e la relazione illustrativa;
- entro il 30 novembre dell'anno precedente a quello di riferimento, la Giunta esecutiva sottopone il Programma Annuale e la relazione illustrativa al Consiglio d'Istituto per l'approvazione; entro la medesima data tali documenti sono sottoposti altresì all'esame dei Revisori dei conti che sono tenuti ad esprimere un parere non vincolante di regolarità amministrativo-contabile;
- entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento, i Revisori dei conti rendono il suddetto parere; tale parere può essere acquisito anche con modalità telematiche ed essere verbalizzato successivamente, nella prima visita utile;
- entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento, il Consiglio d'Istituto, con apposita delibera, provvede all'approvazione del Programma Annuale, anche nel caso di mancata acquisizione del predetto parere dei Revisori dei conti entro la data fissata per la deliberazione stessa. Si precisa che nel caso in cui i Revisori dei conti rilevino irregolarità contabili e rendano, pertanto, un parere non favorevole, l'Istituzione scolastica deve tener conto delle osservazioni ivi formulate e, in caso di mancato recepimento, deve fornirne adeguata motivazione, anche qualora il predetto parere sia stato acquisito in un momento successivo alla deliberazione del Consiglio d'Istituto;

³³ Si precisa che, essendo necessaria una stima dei dati è opportuno che la stessa sia effettuata in funzione dei dati storici dell'Istituzione scolastica, al fine di garantire una previsione che sia il più possibile rappresentativa della realtà.



- entro quindici giorni dall'approvazione il Programma Annuale è pubblicato sul sito internet di ciascuna Istituzione scolastica, nella sezione "Amministrazione trasparente", nonché sul Portale unico dei dati della Scuola. Si precisa che verranno fornite specifiche indicazioni in merito alle modalità di pubblicazione su detto Portale.

L'articolo 6 del Regolamento disciplina, inoltre, la cosiddetta "gestione provvisoria", ovvero la fattispecie nella quale il Programma Annuale non è approvato dal Consiglio d'Istituto entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento del Programma medesimo. Al verificarsi di tale situazione:

- il DS, entro il primo giorno lavorativo successivo alla scadenza del 31 dicembre, comunica all'USR competente l'avvio della gestione provvisoria;
- l'USR entro i dieci giorni successivi alla ricezione della comunicazione, nomina un commissario *ad acta*. Si evidenzia che è prevista la possibilità, in casistiche particolari valutate caso per caso da parte dell'USR territorialmente competente, di nominare come commissario ad acta il DS dell'Istituzione scolastica che non ha provveduto all'approvazione del Programma Annuale entro i termini stabiliti dal regolamento;
- il commissario *ad acta*, entro quindici giorni dalla nomina, provvede all'approvazione del Programma Annuale.

Si rappresenta che il Consiglio d'Istituto, nelle more della nomina da parte dell'USR territorialmente competente del commissario *ad acta*, può procedere autonomamente all'approvazione del Programma Annuale. Resta inteso che dal primo giorno lavorativo successivo alla scadenza del 31 dicembre, le Istituzioni scolastiche provvedono alla gestione provvisoria fino alla data di approvazione del Programma Annuale (da parte del Consiglio d'Istituto o del commissario *ad acta*).

In particolare, durante la gestione provvisoria – necessaria per garantire il funzionamento didattico e amministrativo generale e la prosecuzione dei progetti e delle attività pluriennali – sono autorizzati gli stanziamenti di spesa nel limite di 1/12 degli stanziamenti definiti nel Programma Annuale, regolarmente approvato, relativo al precedente esercizio finanziario. Pertanto, le Istituzioni scolastiche potranno procedere a registrare eventuali impegni, nel rispetto dei limiti suindicati.

Inoltre, nel corso della gestione provvisoria, l'Istituzione scolastica può disporre pagamenti anche oltre il suddetto limite di 1/12 per l'assolvimento³⁴:

- delle obbligazioni già assunte (residui passivi);
- delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi;
- di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge;

³⁴ Nota MIUR prot. n. 74 del 5 gennaio 2019.



- delle spese di personale, rate di mutuo, canoni, imposte e tasse, e, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi alla Scuola (come, ad esempio, nel caso di ritardo nel pagamento di fatture che comporta la maturazione di interessi), nonché delle ulteriori spese a carattere continuativo volte a garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti.

In ogni caso, la gestione provvisoria non può eccedere i limiti temporali stabiliti per l'approvazione del Programma Annuale da parte del commissario *ad acta*.

Infine, con particolare riferimento alla relazione che i Revisori devono rendere sul bilancio di previsione, si precisa che la stessa dovrà contenere considerazioni e valutazioni sui programmi e sugli obiettivi che l'Istituzione scolastica intende realizzare e, in particolare, sull'attendibilità delle entrate previste nonché sulla congruità delle spese, tenendo presente l'ammontare delle risorse consumate negli esercizi precedenti, le variazioni apportate e gli stanziamenti proposti.

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

2.1.3 La fase di gestione

Dopo aver individuato e aver assegnato alle diverse attività/progetti/gestioni economiche le risorse finanziarie disponibili, le Scuole svolgono le necessarie operazioni amministrative e contabili previste per dare il via all'attuazione del Programma Annuale attraverso la fase della gestione. Si precisa che all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale, le Istituzioni scolastiche apportano le dovute variazioni all'avanzo di Amministrazione e alle schede finanziarie in cui lo stesso è previsto a copertura delle relative spese, al fine di allineare l'avanzo di Amministrazione presunto in fase di programmazione (cfr. paragrafo 2.1.2), con quello effettivamente a disposizione. Tali differenze possono verificarsi in quanto nell'avanzo di Amministrazione presunto sono presenti alcune voci che vengono stimate (riscossioni/pagamenti presunti fino a fine esercizio, variazione presunta residui attivi/passivi).

Il DS è responsabile della realizzazione del Programma Annuale, mentre il DSGA effettua le opportune registrazioni contabili in corrispondenza di alcuni momenti caratterizzanti le fasi delle entrate e delle spese, che di seguito si illustrano.

Fasi delle entrate:

Previsione: tale fase si manifesta nel corso della programmazione. In fase di previsione si effettua una stima delle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio finanziario di riferimento, sulla base delle indicazioni fornite dal Ministero dell'Istruzione e del Merito o da altri soggetti finanziatori (Unione Europea, Enti locali, ecc.) e tenuto



conto dei dati storici riferiti alla singola Istituzione scolastica (ad esempio, per stimare i contributi da privati). Le entrate previste vanno iscritte nel Programma Annuale in fase di programmazione. Con l'approvazione del Programma si intendono autorizzati, nel corso della fase di gestione, gli accertamenti degli importi ivi previsti.

Accertamento: in tale fase si verifica la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, si individua il debitore, si quantifica la somma da incassare e si fissa la relativa scadenza. L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Riscossione: la fase della riscossione consiste nell'emissione, da parte della Scuola, dell'ordine al tesoriere di incassare una determinata somma. Tale ordine prende il nome di "*reversale di incasso*". Si precisa che le entrate accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio finanziario di riferimento costituiscono residui attivi da ricomprendersi tra le disponibilità del Conto del patrimonio.

Versamento: tale fase consiste nel materiale introito da parte del cassiere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'Istituzione scolastica. L'istituto cassiere non può rifiutare la riscossione di somme destinate alla Scuola, ancorché non siano state emesse le relative reversali, salvo a richiedere, subito dopo la riscossione, la regolarizzazione contabile alla Scuola. Si precisa che le somme versate sul conto corrente postale sono trasferite, con frequenza non superiore a 15 giorni, sul conto corrente bancario presso l'Istituto cassiere.

Fasi delle spese:

Stanziamento: tale fase si manifesta nel corso della programmazione. In fase di stanziamento si effettua una stima delle risorse che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio finanziario per ciascuna destinazione di spesa definita nel Programma Annuale, sulla base delle entrate previste e delle disponibilità già in possesso dell'Istituzione scolastica. Le spese previste vanno iscritte nel Programma Annuale nella fase di programmazione. Con l'approvazione del Programma Annuale si intendono autorizzati, nel corso della fase di gestione, gli impegni degli importi ivi previsti.

Impegno: Nella fase dell'impegno si manifesta la volontà di effettuare la spesa e si assume l'obbligo di eseguirla. In particolare, essa rappresenta la fase giuridica in cui nasce l'obbligo da parte della Scuola di pagare una determinata somma a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate. Gli impegni non possono eccedere in nessun caso lo stanziamento dello specifico aggregato, come individuato nel Programma Annuale e nelle eventuali variazioni apportate al medesimo. Si precisa che dopo la chiusura dell'esercizio non possono essere assunti impegni a carico dell'esercizio scaduto.



Liquidazione: tale fase consiste nella determinazione dell'esatto ammontare della spesa o del debito con contestuale individuazione dell'esatto creditore. La somma deve essere contenuta entro i limiti della spesa impegnata. Nel caso di acquisto di beni e servizi o di esecuzione di lavori, la liquidazione della spesa viene effettuata previo accertamento della regolarità della relativa fornitura o esecuzione, sulla base dei titoli e dei documenti giustificativi comprovanti il diritto dei creditori.

Ordinazione: la fase dell'ordinazione consiste nell'emissione, da parte della Scuola, dell'ordine al tesoriere di pagare al creditore la somma liquidata. Tale ordine prende il nome di "mandato di pagamento". Le spese impegnate e non pagate entro la chiusura dell'esercizio finanziario di riferimento costituiscono residui passivi, da ricomprendersi tra le passività del Conto del patrimonio.

Pagamento: In tale fase l'Istituto cassiere provvede al pagamento delle somme indicate nel mandato di pagamento e, pertanto, si realizza il trasferimento materiale al creditore della somma di denaro dovuta.

Le fasi delle entrate in corrispondenza delle quali le Istituzioni scolastiche sono tenute ad effettuare le registrazioni contabili nel corso della gestione sono: accertamento e incasso.

Per registrare un accertamento le Scuole dovranno indicare, *inter alia*, le seguenti informazioni:

- i dati relativi al debitore e all'importo;
- la corrispondente voce della sezione entrate del Piano dei conti (II o III livello se utilizzato);
- la corrispondente voce del Piano delle destinazioni³⁵ (II o III livello se utilizzato).

Per registrare una reversale di incasso, le Scuole dovranno effettuare le seguenti attività:

- associare la reversale di incasso ad un accertamento o ad un residuo attivo, al fine di rilevare se si sta incassando una somma in conto competenza ovvero in conto residui;
- modificare (eventualmente) l'importo da incassare rispetto all'accertamento/residuo attivo associato. Si precisa che la somma da incassare non potrà mai essere superiore all'accertamento/residuo attivo associato.

Le reversali d'incasso sono firmate dal DS e dal DSGA e devono contenere le seguenti informazioni³⁶:

- l'ordine rivolto all'Istituto cassiere di incassare una certa somma di denaro;
- il numero progressivo, l'esercizio finanziario e la data di emissione;

³⁵ Si precisa che, nell'aggregato "Progetti", le Scuole dovranno necessariamente dettagliare le finalità di spesa fino al terzo livello descrittivo.

³⁶ Art. 14 del D.I. n. 129/2018.



- l'importo in cifre e lettere della somma da riscuotere e la sua provenienza contraddistinta da apposito codice;
- la causale della riscossione;
- il nome ed il cognome o la denominazione del debitore.

Le fasi delle spese in corrispondenza delle quali il DSGA è tenuto ad effettuare le registrazioni contabili nel corso della gestione sono impegno e ordinazione.

Per registrare un impegno le Scuole dovranno indicare, *inter alia*, le seguenti informazioni:

- dati relativi al creditore, all'importo ed alla fonte di finanziamento con la quale si intende sostenere la spesa;
- la corrispondente voce della sezione spese del Piano dei conti (III livello);
- la corrispondente voce del Piano delle destinazioni (II o III livello se utilizzato).

Per registrare un mandato di pagamento, le Scuole dovranno effettuare le seguenti attività:

- associare il mandato di pagamento ad un impegno o ad un residuo passivo, al fine di rilevare se si sta pagando una somma in conto competenza ovvero in conto residui;
- modificare (eventualmente) l'importo da incassare rispetto all'impegno/residuo passivo associato. Si precisa che la somma da pagare non potrà mai essere superiore all'impegno/residuo passivo associato.

I mandati di pagamento sono firmati dal DS e dal DSGA, fermo restando l'obbligo di fatturazione in forma elettronica previsto dalla normativa vigente, e devono contenere le seguenti informazioni³⁷:

- l'ordine rivolto all'Istituto cassiere di pagare una determinata somma di denaro ad una persona o ente;
- il numero progressivo e la data di emissione;
- l'importo in cifre e in lettere della somma da pagare e la causale del pagamento;
- i dati anagrafici o identificativi e i dati fiscali del creditore o della persona abilitata a rilasciare quietanza;
- il progetto al quale la spesa si riferisce;
- la codifica della spesa come prevista nella modulistica;
- nel caso in cui riguardi il pagamento delle retribuzioni fondamentali e accessorie, l'indicazione delle ritenute che su di esse gravano.

Si precisa che, ai sensi dell'articolo 17 del D.I. 129/2018, ogni mandato di pagamento è sempre corredato dei documenti giustificativi relativi alla causale. In caso di lavori,

³⁷ Art. 17 del D.I. n. 129/2018.



forniture e servizi, il mandato è corredato, altresì, dei documenti comprovanti la regolare esecuzione degli stessi e delle relative fatture.

Nella fase di gestione, l'Istituzione scolastica dovrà tenere aggiornati i seguenti documenti contabili obbligatori:

- Giornale di cassa;
- Registri dei partitari entrate e spese;
- Inventari;
- Registro delle minute spese;
- Registro del conto corrente postale³⁸.

Nel **giornale di cassa** si riportano i dati contabili relativi alle operazioni di pagamento e di riscossione, nel giorno in cui sono emessi i relativi mandati e reversali. All'interno del prospetto, i pagamenti/riscossioni sono suddivisi in conto competenza e in conto residui, al fine di dare evidenza dei pagamenti/riscossioni relativi, rispettivamente, all'esercizio finanziario di riferimento ovvero a esercizi finanziari precedenti. Per ciascun movimento di cassa è indicato l'oggetto, il beneficiario della transazione (creditore o debitore a seconda che trattati di reversale di incasso o di mandato di pagamento), nonché la tipologia di finanziamento (finanziamenti statali vincolati, finanziamenti statali non vincolati, ecc.).

Nei **registri partitari** si annotano i movimenti finanziari della Scuola effettuati in conto competenza e in conto residui. Nello specifico:

- il partitario delle entrate in conto competenza è organizzato in ordine cronologico di emissione degli accertamenti (per aggregato di entrata). Per ogni accertamento vengono indicate, *inter alia*, le reversali emesse per l'incasso di somme relative all'esercizio finanziario di riferimento, nonché il relativo debitore;
- il partitario delle entrate in conto residui è organizzato in ordine cronologico di emissione degli accertamenti (per aggregato di entrata). Per ogni accertamento vengono riportate, *inter alia*, le eventuali variazioni apportate (in diminuzione o in aumento rispetto all'accertamento iniziale) e le reversali emesse per l'incasso di somme relative ad esercizi finanziari precedenti a quello di riferimento, nonché il relativo debitore;
- il partitario delle spese in conto competenza è organizzato in ordine cronologico di emissione degli impegni (per attività/progetti/gestioni economiche). Per ogni impegno vengono indicati, *inter alia*, i mandati emessi per il pagamento di

³⁸ Qualora un'Istituzione scolastica non abbia un conto corrente postale attivo, la stessa non dovrà necessariamente tenere il relativo registro.



somme relative all'esercizio finanziario di riferimento, nonché il relativo creditore;

- il partitario delle spese in conto residui è organizzato in ordine cronologico di emissione degli impegni (per attività/progetti/gestioni economiche). Per ogni impegno vengono riportate, *inter alia*, le eventuali variazioni apportate (in diminuzione o in aumento rispetto all'impegno iniziale) ed i mandati emessi per il pagamento di somme relative ad esercizi finanziari precedenti a quello di riferimento, nonché il relativo creditore.

Negli **inventari** si iscrivono i beni che costituiscono il patrimonio delle Istituzioni scolastiche. I beni si iscrivono in differenti inventari, sulla base della specifica categoria d'appartenenza³⁹.

Si evidenzia che ciascuna Istituzione scolastica deve approvare, con delibera del Consiglio d'Istituto, il proprio regolamento per la gestione del patrimonio e degli inventari. Il predetto regolamento deve contenere, altresì, disposizioni per la gestione dei beni non soggetti all'iscrizione negli inventari. Nello specifico, non si iscrivono in inventario gli oggetti di facile consumo che, per l'uso continuo, sono destinati a deteriorarsi rapidamente ed i beni mobili di valore pari o inferiore a duecento euro, IVA compresa, salvo che non costituiscano elementi di una universalità di beni mobili avente valore superiore a duecento euro, IVA compresa. Non si inventariano altresì, pur dovendo essere conservati nei modi di uso o con le modalità previste dal regolamento dell'Istituzione, le riviste ed altre pubblicazioni periodiche di qualsiasi genere ed i libri destinati alle biblioteche di classe.

Nel **registro delle minute spese** si annotano, in ordine cronologico, tutte le operazioni eseguite a valere sul fondo delle minute spese⁴⁰.

In particolare, all'interno del registro sono riportati:

- l'accreditamento iniziale disposto a favore del DSGA;
- le spese effettuate dallo stesso con tali fondi (nel rispetto del limite fissato dal Consiglio d'Istituto per le minute spese);
- l'eventuale ulteriore accreditamento del fondo disposto in favore del DSGA (nel limite della consistenza massima del fondo fissata dal Consiglio d'Istituto);

³⁹ Si precisa che il D.I. n. 129/2018 ha apportato numerose novità nell'ambito della gestione dei beni e degli inventari delle Istituzioni scolastiche, *inter alia*, l'emanazione da parte del Ministero dell'Istruzione di apposite linee guida per la gestione del patrimonio e degli inventari delle Istituzioni scolastiche. Tuttavia, nelle more dell'adozione delle suddette linee guida, si faccia riferimento alla normativa vigente ed in particolare a quanto disciplinato con le Circolari MIUR prot. n. 8910/2011 e prot. n. 2233/2012, per le disposizioni non in contrasto con il D.I. n. 129/2018.

⁴⁰ Per maggiori dettagli in merito alla gestione delle minute spese, si veda il paragrafo "Focus: la gestione delle minute spese".



- la chiusura a fine esercizio del fondo minute spese, con evidenza delle eventuali somme restituite dal DSGA (qualora non utilizzate).

Inoltre, per ciascun acquisto effettuato con il fondo si dà evidenza della tipologia di spesa sostenuta, con indicazione della pertinente voce del III livello del Piano dei conti – sezione spese.

Nel **registro del conto corrente postale**, ove presente, vengono riportati in ordine cronologico tutti i versamenti effettuati nel conto corrente postale dell'Istituzione scolastica ed i girofondi da questo al conto corrente ordinario della Scuola.

In particolare, nel registro, per ciascun versamento, si dà evidenza del debitore e della somma versata.

Si precisa che le somme versate sul conto corrente postale sono trasferite, con frequenza non superiore a quindici giorni, sul conto corrente bancario aperto presso l'Istituto cassiere. Sul predetto conto corrente postale non possono essere ordinati pagamenti.

Variazioni al Programma Annuale:

Nel corso della gestione, al fine di sostenere e favorire le progettualità poste in essere dalle Istituzioni scolastiche, è prevista la possibilità di modificare il Programma Annuale, garantendo una gestione flessibile dello stesso nel corso dell'esercizio finanziario.

Nello specifico, durante la fase di gestione le Istituzioni scolastiche, in aggiunta alle ordinarie operazioni contabili sopra descritte, svolgono attività legate alla verifica ed eventuale modifica del Programma Annuale. In particolare, il processo si articola in due fasi distinte:

- verifiche al Programma Annuale: l'attività di verifica è volta a controllare, attraverso la misurazione e l'analisi degli scostamenti fra quanto previsto e l'effettivo andamento della gestione, il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- modifiche al Programma Annuale: le eventuali attività di modifica consistono nell'adeguamento delle risorse finanziarie all'andamento della gestione.

I documenti contabili redatti in fase di verifica sono⁴¹:

- Attuazione Programma Annuale – **Modello H-bis**;
- Rendiconto progetto/attività/gestione economica – **Modello I (30/06)**.

L'**Attuazione Programma Annuale – Modello H-bis** illustra la situazione finanziaria dell'Istituzione scolastica, consentendo il confronto tra quanto programmato e quanto effettivamente realizzato alla data di verifica.

Il Modello si compone di due sezioni denominate, rispettivamente, entrate e spese.

⁴¹ Al netto della relazione illustrativa (art. 10, comma 2, D.l. n. 129/2018).



Le entrate sono classificate per fonte di finanziamento: per ogni voce di entrata si dà evidenza della programmazione alla data, nonché dell'ammontare delle somme accertate, riscosse e rimaste da riscuotere.

Le spese sono classificate per destinazione: per ogni voce di spesa si dà evidenza della programmazione alla data, nonché dell'ammontare delle somme impegnate, pagate e rimaste da pagare.

Il **Rendiconto progetto/attività/gestione economica – Modello I (30/06)** illustra la situazione finanziaria delle singole destinazioni di spesa previste nel Programma Annuale (attività/progetti/gestione economiche), consentendo il confronto tra quanto programmato e quanto effettivamente realizzato alla data di verifica (convenzionalmente la data di verifica è il 30/06 dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale, fermo restando la possibilità di effettuare ulteriori verifiche su richiesta del DS).

Il Modello si compone di due sezioni denominate, rispettivamente, entrate e spese.

Le entrate sono classificate per fonte di finanziamento. Per ogni voce di entrata si dà evidenza:

- della programmazione iniziale, di eventuali variazioni apportate, nonché dell'ammontare delle somme accertate, riscosse e rimaste da riscuotere dall'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale fino alla data di verifica;
- dei residui attivi iniziali, riscossi e rimasti da riscuotere. L'ultima colonna della sezione entrate (cfr. "Residui al 30/06") rappresenta la consistenza dei residui attivi alla data di verifica⁴².

Le spese sono classificate per natura. Per ogni voce di spesa si dà evidenza:

- della programmazione iniziale, di eventuali variazioni apportate, nonché dell'ammontare delle somme impegnate, pagate e rimaste da pagare dall'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale fino alla data di verifica. La colonna "Residua disponibilità finanziaria", calcolata come differenza fra la programmazione alla data e le somme impegnate alla data, rappresenta l'ammontare residuo di risorse che possono essere impegnate a valere sulla specifica voce di spesa;

⁴² Nel computo di tale consistenza vengono considerati anche gli accertamenti non riscossi e gli impegni non pagati alla medesima data (infatti qualora l'esercizio finanziario terminasse senza ulteriori incassi/pagamenti, tali risorse costituirebbero residui).



- dei residui passivi iniziali, pagati e rimasti da pagare. L'ultima colonna della sezione spese (cfr. "Residui al 30/06") rappresenta la consistenza dei residui passivi alla data di verifica⁴³.

Qualora nel corso dell'esercizio finanziario si ravvisi la necessità di apportare modifiche al Programma Annuale, al fine di aumentare/diminuire le previsioni di entrata rispetto a determinate fonti di finanziamento (ad esempio, provengono più contributi da privati) o di aumentare/diminuire gli stanziamenti previsti per determinate tipologie e/o destinazioni di spesa, le stesse possono essere disposte prima dell'ultimo mese dell'esercizio finanziario di riferimento, salvo casi eccezionali da motivare.

I documenti contabili redatti in fase di verifica sono⁴⁴:

- Modifica Programma Annuale – **Modello F**;
- Scheda illustrativa finanziaria modifica al progetto/attività/gestione economica – **Modello G**.

La **Modifica Programma Annuale – Modello F** illustra le eventuali variazioni apportate al Programma Annuale, in termini di programmazione delle risorse ivi indicate.

Il Modello presenta la medesima struttura del Programma Annuale, pertanto le entrate sono classificate per fonte di finanziamento, mentre le spese per destinazione.

Per ciascuna voce di entrata e spesa, si dà evidenza:

- delle previsioni di competenza già approvate, comprensive di eventuali modifiche precedenti;
- delle eventuali variazioni;
- della programmazione definitiva alla data di riferimento.

La **Scheda illustrativa finanziaria modifica al progetto/attività/gestione economica – Modello G** illustra le eventuali variazioni apportate alle singole Schede illustrative finanziarie, in termini di programmazione delle risorse ivi indicate.

Il Modello presenta la medesima struttura della Scheda illustrativa finanziaria; pertanto, le entrate sono classificate per fonte di finanziamento e le spese per natura.

Per ciascuna voce di entrata e spesa, si dà evidenza:

- delle previsioni di competenza già approvate, comprensive di eventuali modifiche precedenti;
- delle eventuali variazioni;
- della programmazione definitiva alla data di riferimento.

⁴³ Nel computo di tale consistenza vengono considerati anche gli accertamenti non riscossi e gli impegni non pagati alla medesima data (infatti qualora l'esercizio finanziario terminasse senza ulteriori incassi/pagamenti, tali risorse costituirebbero residui).

⁴⁴ Tali documenti dovranno essere predisposti solo qualora si decida di apportare modifiche alle singole Schede illustrative finanziarie – Modello B e, pertanto, al Programma Annuale – Modello A.



2.1.4 La fase di rendicontazione

Al termine dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale, le Istituzioni scolastiche mostrano agli *stakeholder* (alunni, genitori, personale scolastico, Amministrazione, ecc.) i risultati della propria gestione, sia sotto il profilo della legittimità (gestione coerente con le norme dell'ordinamento giuridico) sia sotto quella della economicità (capacità della Scuola di far fronte ai propri impegni con le risorse economiche e patrimoniali disponibili).

A tal fine, le Scuole redigono il Conto Consuntivo, costituito dal Conto finanziario e dal Conto del patrimonio, ed alcuni prospetti allegati allo stesso.

Il Capo V del Regolamento – “*Conto Consuntivo*” (artt. 22-24) – reca disposizioni finalizzate a supportare e semplificare l'attività delle Istituzioni scolastiche, al contempo assicurando l'omogeneità nella redazione di tale documento.

In particolare, l'articolo 22 descrive la struttura del Conto Consuntivo, che, come anticipato, si compone del Conto finanziario e del Conto del patrimonio, che indicano, rispettivamente, le entrate (accertate, riscosse o rimaste da riscuotere) e le spese (impegnate, pagate o rimaste da pagare) di competenza dell'anno e la consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi all'inizio ed al termine dell'esercizio, e le relative variazioni.

L'articolo 23 del D.I. n. 129/2018 specifica, inoltre, i contenuti della relazione illustrativa della gestione, prevedendo, *inter alia*, la necessità di evidenziare nella stessa anche i fondi eventualmente acquisiti con il contributo volontario delle famiglie o derivanti da erogazioni liberali (anche ai sensi dell'articolo 1, commi 145 e seguenti, della Legge 13 luglio 2015, n. 107).

I documenti contabili obbligatori che dovranno essere predisposti nella fase di rendicontazione sono⁴⁵:

- Conto Consuntivo: Conto finanziario – **Modello H**;
- Conto Consuntivo: Conto del patrimonio – **Modello K**;
- Rendiconto progetto/attività/gestione economica – **Modello I** (31/12);
- Situazione amministrativa definitiva al 31/12 – **Modello J**;
- Elenco dei residui attivi e passivi – **Modello L**;
- Prospetto delle spese per il personale – **Modello M**;
- Riepilogo per tipologia di spesa – **Modello N**.

Il **Conto Consuntivo: Conto finanziario – Modello H** illustra la situazione finanziaria dell'Istituzione scolastica al termine dell'esercizio finanziario di riferimento.

⁴⁵ Al netto della relazione illustrativa (art. 23, comma 1, D.I. n. 129/2018).



Il Modello presenta la medesima struttura del Programma Annuale, pertanto le entrate sono classificate per fonte di finanziamento, mentre le spese per destinazione.

Per ciascuna voce di entrata si dà evidenza:

- della programmazione definitiva;
- delle somme accertate, riscosse e rimaste da riscuotere, nonché della differenza fra quanto programmato e quanto accertato.

Per ciascuna voce di spesa si dà evidenza:

- della programmazione definitiva;
- delle somme impegnate, pagate e rimaste da pagare, nonché della differenza fra quanto programmato e quanto impegnato.

Nel Modello viene inoltre riportato l'avanzo o il disavanzo di competenza, ricavato dalla differenza, rispettivamente positiva o negativa, tra il totale delle entrate accertate e il totale delle spese impegnate.

Il **Conto Consuntivo: Conto del patrimonio – Modello K** illustra la consistenza degli elementi patrimoniali attivi e passivi e il totale dei crediti e dei debiti, all'inizio ed al termine dell'esercizio finanziario di riferimento, nonché le relative variazioni.

Il Modello è diviso in due sezioni denominate, rispettivamente, prospetto dell'attivo e prospetto del passivo.

Il prospetto dell'attivo è composto dalle immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie), dalle disponibilità (rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide) e dal deficit patrimoniale.

Il prospetto del passivo è composto da debiti (a lungo termine e residui passivi) e dalla consistenza patrimoniale.

Il **Rendiconto progetto/attività/gestione economica – Modello I (31/12)** illustra la situazione finanziaria delle entrate e delle spese (in conto competenza e in conto residui) di un determinato progetto, attività o gestione economica al termine dell'esercizio finanziario di riferimento.

Il Modello si compone di due sezioni denominate, rispettivamente, entrate e spese.

Le entrate sono classificate per fonte di finanziamento. Per ogni voce di entrata si dà evidenza:

- della programmazione iniziale, di eventuali variazioni apportate, nonché dell'ammontare delle somme accertate, riscosse e rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale;
- dei residui attivi iniziali, riscossi e rimasti da riscuotere. L'ultima colonna della sezione entrate (cfr. "Residui al 31/12") rappresenta la consistenza dei residui attivi alla fine dell'esercizio finanziario di riferimento.



Le spese sono classificate per natura. Per ogni voce di spesa si dà evidenza:

- della programmazione iniziale, di eventuali variazioni apportate, nonché dell'ammontare delle somme impegnate, pagate e rimaste da pagare al termine dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale. La colonna "Residua disponibilità finanziaria", calcolata come differenza fra la programmazione definitiva e le somme impegnate fino alla fine dell'esercizio finanziario, rappresenta l'ammontare residuo di risorse che possono essere impegnate a valere sulla specifica voce di spesa;
- dei residui passivi iniziali, pagati e rimasti da pagare. L'ultima colonna della sezione spese (cfr. "Residui al 31/12") rappresenta la consistenza dei residui passivi alla fine dell'esercizio finanziario di riferimento.

La **Situazione amministrativa al 31/12 – Modello J** illustra la consistenza dell'avanzo/disavanzo di Amministrazione dell'Istituzione scolastica alla fine dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale.

Il Modello è suddiviso in tre sezioni:

1. Saldo di cassa alla fine dell'esercizio finanziario (31/12), determinato da:
 - fondo di cassa all'inizio dell'esercizio finanziario (1/1);
 - riscossioni effettuate nel corso dell'esercizio finanziario di riferimento (sia in conto competenza che in conto residui);
 - pagamenti effettuati nel corso dell'esercizio finanziario di riferimento (sia in conto competenza che in conto residui).
2. Avanzo o disavanzo di Amministrazione alla fine dell'esercizio finanziario (31/12), determinato dalla consistenza dei residui attivi e passivi (relativi sia all'esercizio di riferimento che agli esercizi precedenti) e dal saldo di cassa alla fine dell'esercizio finanziario (cfr. sezione 1).
3. Avanzo o disavanzo di Amministrazione per la gestione di competenza, determinato dalla differenza tra le entrate accertate e le somme impegnate nell'esercizio finanziario di riferimento.

Si precisa che:

- l'avanzo o disavanzo di Amministrazione alla fine dell'esercizio finanziario (cfr. sezione 2) rappresenta la consistenza dell'avanzo/disavanzo dell'Istituzione scolastica (riferito all'avanzo/disavanzo generato nell'esercizio di riferimento e negli esercizi finanziari precedenti);
- l'avanzo o disavanzo di Amministrazione per la gestione di competenza (cfr. sezione 3) rappresenta la consistenza dell'avanzo/disavanzo dell'Istituzione scolastica generato esclusivamente nell'esercizio finanziario di riferimento.



L'Elenco dei residui attivi e passivi – Modello L illustra la consistenza dei residui dell'Istituzione scolastica.

Il Modello è suddiviso in due parti autonome e separate relative, rispettivamente, ai residui attivi ed ai residui passivi.

In particolare, per ciascun residuo attivo si dà evidenza:

- dell'anno in cui il residuo è stato generato;
- della relativa voce del Piano dei conti - sezione entrate;
- del debitore;
- dell'oggetto e dell'importo.

Specularmente, per ciascun residuo passivo si dà evidenza:

- dell'anno in cui il residuo è stato generato;
- della relativa voce del Piano dei conti - sezione spese;
- della destinazione di spesa;
- del creditore;
- dell'oggetto e dell'importo.

Il **Prospetto delle spese per il personale – Modello M** illustra la consistenza delle somme erogate al personale con fondi propri dell'Istituzione scolastica (che pertanto non transitano per il c.d. "Cedolino Unico"), nonché le risorse utilizzate per i contratti di prestazione d'opera.

Il Modello è organizzato in ordine cronologico di liquidazione degli emolumenti. Per ogni emolumento si dà evidenza:

- del periodo in cui è stato liquidato;
- della tipologia di emolumento;
- del numero di beneficiari dell'emolumento;
- del compenso lordo (con il dettaglio degli importi netti, della quota IRPEF e dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del lavoratore);
- degli oneri a carico dell'Amministrazione (con il dettaglio dell'IRAP e degli oneri previdenziali).

Il **Riepilogo per aggregato di entrata e per tipologia di spesa – Modello N** rappresenta l'aggregazione delle entrate e delle spese (suddivise in conto competenza e in conto residui) riferite a tutti i progetti/attività/gestioni economiche che vengono attivati nel corso dell'esercizio finanziario.

Il Modello rappresenta una sintesi delle informazioni riportate nei singoli Modelli I e si compone di due sezioni denominate, rispettivamente, "Riepilogo per aggregato entrata" e "Riepilogo per tipologia di spesa". In particolare, la sezione:



- “*Riepilogo per aggregato entrata*” rappresenta l’aggregazione di tutte le entrate risultanti dai singoli Modelli I (31/12), classificate per fonte di finanziamento;
- “*Riepilogo per tipologia di spesa*” rappresenta l’aggregazione di tutte le spese risultanti dai singoli Modelli I (31/12), classificate per natura.

Per ogni voce si dà evidenza della programmazione definitiva, delle somme accertate/impegnate, riscosse/pagate, rimaste da riscuotere/pagare, dei residui iniziali, riscossi/pagati, rimasti da riscuotere/pagare, nonché dell’ammontare complessivo dei residui attivi e passivi alla fine dell’esercizio finanziario di riferimento.

Con riferimento alla fase di rendicontazione, l’articolo 23 del Regolamento disciplina inoltre regole, modalità e tempistiche da rispettare nell’ambito del processo di predisposizione e approvazione del Conto Consuntivo che si descrivono nel seguito:

- entro il 15 marzo dell’esercizio finanziario successivo a quello cui si riferisce, il DSGA predispone il Conto Consuntivo;
- entro la stessa data del 15 marzo, il DS sottopone il Conto Consuntivo, corredato da relativa relazione illustrativa, all’esame dei Revisori dei conti per l’acquisizione del parere di regolarità contabile;
- entro il 15 aprile i Revisori esprimono il proprio parere con apposita relazione, da allegarsi al Conto Consuntivo al momento della trasmissione dello stesso al Consiglio d’Istituto per l’approvazione;
- entro il 30 aprile dell’esercizio successivo a quello cui si riferisce, il Consiglio d’Istituto approva il Conto Consuntivo;
- entro quindici giorni dall’approvazione, il Conto Consuntivo è pubblicato sul sito dell’Istituzione, nella sezione “Amministrazione trasparente”, e nel Portale unico dei dati della Scuola. Si precisa che verranno fornite specifiche indicazioni in merito alle modalità di pubblicazione su detto Portale.

Casistiche particolari

Occorre precisare che:

- qualora il Consiglio d’Istituto disponga l’approvazione del Conto Consuntivo in difformità dal parere dei Revisori dei conti, il DS trasmette all’USR, entro il 10 giugno, il Conto Consuntivo unitamente agli allegati, al Programma Annuale, alle relative variazioni e delibere e ad una relazione nella quale si dà conto dei motivi dell’approvazione in difformità dal parere dei Revisori, ai fini dell’eventuale adozione dei provvedimenti di competenza;
- qualora il Consiglio d’Istituto non deliberi sul Conto Consuntivo entro il 30 aprile, il DS ne dà immediata comunicazione ai Revisori dei conti e all’USR che nomina, entro dieci giorni, un commissario *ad acta*, il quale provvede all’approvazione entro quindici giorni dalla nomina;



- qualora i Revisori dei conti non rendano il parere di regolarità entro il 15 aprile, il Consiglio d'Istituto provvede ugualmente all'approvazione, fornendo comunicazione all'USR, per l'adozione degli eventuali provvedimenti di competenza.

L'articolo 24 del Regolamento, relativo all'armonizzazione dei flussi informativi, prevede inoltre la possibilità di utilizzare tali dati anche per la valutazione dell'Istituzione scolastica e del DS.

Con particolare riferimento alla relazione che i Revisori devono rendere sul Conto Consuntivo, si precisa che nella stessa andranno fornite valutazioni e giudizi sulla gestione, riassumendo anche quanto osservato nei verbali redatti nel corso dell'esercizio.

2.1.5 Focus: la gestione dei residui

L'Articolo 2 del Regolamento precisa che la gestione finanziaria ed amministrativo-contabile delle Istituzioni scolastiche si esprime in termini di competenza, ciò significa che devono essere considerati di competenza economica dell'esercizio solo le entrate e le spese che abbiano trovato una loro effettiva correlazione nel periodo considerato. Il concetto di residuo è la diretta conseguenza della gestione in termini di competenza. Se per ipotesi tutte le entrate accertate in un esercizio finanziario venissero rimosse e tutte le spese impegnate fossero pagate nel corso del medesimo esercizio finanziario, la gestione di competenza coinciderebbe con quella di cassa e, quindi, non esisterebbero residui.

Infatti, i residui attivi ed i residui passivi sono caratterizzati, rispettivamente, dalle entrate accertate e dalle spese impegnate in un esercizio finanziario e non rimosse o non pagate entro il 31 dicembre del medesimo esercizio.

Pertanto, i residui si formano al 31 dicembre dell'esercizio finanziario di riferimento del Programma Annuale; prima di tale data non si può parlare di residui, ma solo di entrate accertate e spese impegnate. Poiché i diritti ad essere pagati e ad incassare non cessano per il fatto che durante l'esercizio di riferimento non vengano completate tutte le fasi, i residui attivi e passivi rappresentano, rispettivamente, crediti e debiti per l'Istituzione scolastica.

Poiché i residui concorrono alla formazione dell'avanzo di Amministrazione e lo stesso rappresenta la consistenza patrimoniale dell'Istituzione scolastica (i residui attivi come componente positiva, mentre i residui passivi come componente negativa), è opportuno provvedere ad una corretta gestione, in conformità con le disposizioni normative in materia, degli stessi.

In particolare, i residui attivi sussistono fino al momento della loro estinzione (che si concretizza nel momento della loro riscossione), ovvero fino a quando non ne viene constatata la loro inesigibilità. A tal proposito, i residui riconosciuti di dubbia o difficile



esazione o quelli giudicati assolutamente inesigibili devono essere radiati, comportando di conseguenza una riduzione dell'avanzo di Amministrazione.

Pertanto, i residui attivi possono essere radiati (o ridotti), *inter alia*, nei seguenti casi⁴⁶:

- prescrizione regolata dall'articolo 2946 del Codice civile, che dispone “[...] *salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, i diritti si estinguono per prescrizione con il decorso di dieci anni*”;
- insussistenza del credito (in merito occorre verificare l'effettiva mancanza del credito);
- inesigibilità del credito (che presuppone un'impossibilità di riscossione).

Con particolare riferimento ai residui attivi vantati dalle Istituzioni scolastiche nei confronti del Ministero, si ricordano le istruzioni già impartite dal MIUR⁴⁷, che prevedono di ricomprendere tali somme nella disponibilità finanziaria da programmare (c.d. “*Aggregato Z*”) fino alla loro effettiva riscossione, al fine di garantire la veridicità delle fonti di finanziamento poste a copertura delle spese previste nel Programma Annuale.

I residui passivi, invece, sussistono fino al momento della loro estinzione (che si concretizza nel momento del loro effettivo pagamento), ovvero fino alla loro perenzione. La perenzione è l'istituto di diritto amministrativo tendente all'eliminazione dalle scritture contabili dei residui passivi che non risultano pagati entro un determinato periodo di tempo. A tal proposito, si sottolinea quanto segue⁴⁸:

- i residui delle spese correnti non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello in cui è stato assunto il relativo impegno di spesa costituiscono economie di bilancio salvo che l'Amministrazione non dimostri, con adeguata motivazione, al competente Ufficio centrale di bilancio, la permanenza delle ragioni della sussistenza del debito, in modo da giustificare la conservazione dei residui nelle scritture contabili. In tal caso le somme si intendono perenti agli effetti amministrativi;
- i residui delle spese in conto capitale non pagati entro il terzo esercizio successivo a quello dell'assunzione dell'impegno di spesa si intendono perenti agli effetti amministrativi.

Pertanto, i residui passivi possono essere radiati (o ridotti), *inter alia*, nei seguenti casi:

- perenzione amministrativa;
- annullamento ordini di acquisto;
- sconto praticato dal fornitore;
- arrotondamenti per difetto.

⁴⁶ Si precisa che i residui attivi possono essere radiati (o ridotti) soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione (compresi quelli di competenza dell'autorità giudiziaria).

⁴⁷ Nota MIUR prot. n. 10773 del 11 novembre 2010 e successive comunicazioni.

⁴⁸ Art. 34-bis della Legge n. 196/2009.



In merito alle modalità operative per procedere alla radiazione (o riduzione) dei residui dal bilancio scolastico, si precisa che sono necessarie apposite delibere del Consiglio d'Istituto, nelle quali devono essere descritte, *inter alia*, le motivazioni per le quali si effettua la radiazione (ad esempio, insussistenza del credito per i residui attivi e annullamento dell'ordine d'acquisto per i residui passivi), la consistenza e la tipologia dei residui oggetto della delibera, nonché i relativi debitori/creditori.

Infine, si precisa che l'attività di radiazione (o riduzione) dei residui può essere espletata in una qualsiasi fase caratterizzante il ciclo della contabilità scolastica (programmazione, gestione, e rendicontazione).

2.1.6 Focus: la gestione delle minute spese

L'articolo 21 del Regolamento disciplina le modalità di costituzione e di gestione del fondo economale per le minute spese. In particolare, è prevista la possibilità di utilizzare il fondo economale per le minute spese per l'acquisizione di beni e servizi di modesta entità ed è vietato l'utilizzo dello stesso per acquisti per i quali l'Istituzione scolastica ha un contratto d'appalto in corso. Inoltre, il suddetto articolo definisce che il Consiglio d'Istituto, in sede di approvazione del Programma Annuale, con apposita autonoma delibera deve determinare:

- la consistenza massima del fondo;
- l'importo massimo di ogni spesa minuta.

Si precisa che l'importo della singola spesa minuta non può, in ogni caso, superare il limite massimo previsto dalla vigente normativa in materia di antiriciclaggio e utilizzo del denaro contante (D.Lgs. n. 231/2007).

Per quanto riguarda la tipologia di acquisti che possono essere svolti mediante l'utilizzo del fondo economale, come precisato dall'ANAC, *"le spese per le quali è ammesso l'utilizzo del fondo economale risultano tipizzate dalle stazioni appaltanti in un apposito regolamento interno, con cui siano elencati dettagliatamente i beni e i servizi di non rilevante entità (spese minute) necessari per sopperire ad esigenze impreviste nei limiti di importo delle relative spese. Resta fermo che non deve trattarsi di spese effettuate a fronte di contratti d'appalto e, pertanto, la corretta qualificazione della singola operazione, da effettuarsi a seconda delle specificità del caso concreto, rientra nella responsabilità della stazione appaltante procedente"*.

Costituzione del fondo

In merito alla programmazione del fondo economale per le minute spese, si evidenzia che, nel caso l'Istituzione scolastica ne ravveda l'utilità, lo stesso deve essere programmato nel Programma Annuale, o nelle successive variazioni dello stesso. Il Consiglio di Istituto, nelle more dell'approvazione con delibera del Programma Annuale, o delle variazioni allo stesso, autorizza l'importo massimo del fondo minute spese



nell'esercizio finanziario di riferimento, nonché l'importo massimo di ogni singola spesa minuta. Il fondo economale è anticipato, in tutto o in parte, con apposito mandato in conto di partite di giro, dal DS al DSGA. In particolare:

- qualora all'inizio dell'esercizio finanziario il DS anticipi solo una parte del fondo al DSGA (ad esempio, vengono anticipati 250 euro su un fondo di 500 euro), all'esaurirsi di tale quota il DS può disporre il reintegro del fondo, fermo restando la consistenza massima individuata dal Consiglio d'Istituto (nell'esempio, il DS può disporre uno o più reintegri del fondo, fino alla soglia di 500 euro);
- qualora all'inizio dell'esercizio finanziario, il DS anticipi tutto il fondo al DSGA (ad esempio, vengono anticipati 500 euro su un fondo di 500 euro), allora il DS non può disporre ulteriori reintegri (la consistenza massima individuata dal Consiglio d'Istituto può essere superata solo con apposita variazione al Programma Annuale, proposta dal DS ed approvata dal Consiglio medesimo).

La costituzione del fondo deve avvenire, nel rispetto dell'articolo 3, comma 3, della Legge n. 136/2010, mediante bonifico bancario o postale o altro strumento che ne garantisca la tracciabilità, quali, ad esempio, assegni bancari e postali, vaglia cambiari e postali, carte prepagate, ecc. Qualora, ad esempio, si decida di costituire il fondo tramite bonifico bancario o postale, è necessario utilizzare un conto corrente dedicato, al fine di non confondere i fondi della Scuola con le disponibilità private del DSGA.

Gestione del fondo

Ai sensi dell'articolo 21, comma 4, del D.I. n. 129/2018, la gestione del fondo è di competenza del DSGA, fermo restando la nomina di uno o più soggetti incaricati che possono sostituirlo in caso di assenza o di impedimento. Come precisato nella Circolare n. 74 del 2019, *"in merito ai soggetti incaricati di sostituire il DSGA nella gestione del fondo economale, in caso di assenza o impedimento dello stesso, si precisa che valgono le disposizioni previste nel CCNL del comparto Istruzione e Ricerca"*. In particolare, la gestione del fondo economale per le minute spese avviene secondo modalità semplificate sia per quanto riguarda il pagamento (per pronta cassa) contestuale all'acquisto indifferibile del bene o servizio, sia per quanto concerne la documentazione giustificativa della spesa, fermo restando il rispetto della normativa di antiriciclaggio e utilizzo del denaro contante (D.Lgs. n. 231/2007). Pertanto, è consentito l'utilizzo del contante per la gestione del fondo, fermo restando l'obbligo di documentazione della spesa da parte del DSGA. Le registrazioni contabili sono riportate nell'apposito registro informatizzato di cui all'articolo 40, comma 1, lettera e) (cfr. registro delle minute spese). In merito al funzionamento del fondo economale per le minute spese, il DSGA, a seguito di acquisti effettuati tramite il fondo, presenta le note documentate delle spese sostenute che sono a lui rimborsate con mandati emessi a suo favore. Tali mandati sono imputati al funzionamento amministrativo e didattico generale, nonché ai singoli



progetti, sulla base delle finalità di utilizzo delle risorse in esame. L'emissione dei mandati in favore del DSGA a seguito di acquisti effettuati con il fondo è un'operazione necessaria per consentire il controllo della quadratura delle partite di giro in entrata e in uscita. Il DSGA è tenuto a redigere l'apposito registro per le minute spese e a conservarne i giustificativi di spesa.

Qualora il DS anticipi al DSGA solo parte del suddetto fondo e la somma anticipata è prossima ad esaurirsi, nel caso in cui fosse necessario il ricorso a ulteriori somme, il DSGA presenta le note documentate delle spese sostenute. Tali spese verranno rimborsate al DSGA attraverso mandati a suo favore emessi dal DS, ferma restando la consistenza massima individuata dal Consiglio d'Istituto.

Il rimborso deve essere in ogni caso chiesto e disposto prima della chiusura dell'esercizio finanziario.

Chiusura del fondo

Al termine dell'esercizio finanziario il DSGA provvede alla chiusura del fondo economale per le minute spese. In particolare, il DSGA provvede alla restituzione delle somme risultanti dai mandati di pagamento emessi in suo favore e delle eventuali ulteriori somme non utilizzate.

2.1.7 Focus: le gestioni economiche separate

Il Titolo II del Regolamento – “*Gestioni economiche separate*” (artt. 25-28) – reca la disciplina delle gestioni economiche separate.

In particolare, gli articoli 25, 26 e 27, relativi rispettivamente alle aziende agrarie o speciali annesse alle Istituzioni scolastiche, alle attività per conto terzi e ai convitti annessi alle Istituzioni scolastiche, individuano le tipologie di gestioni quali specifici aggregati di destinazione del Programma Annuale e, in aggiunta a quanto già previsto nel D.I. n. 44/2001, prevedono disposizioni volte ad adeguare le specificità delle “*gestioni separate*” alla disciplina in materia di servizi di cassa, tesoreria unica e gestione degli inventari.

Tra le principali novità introdotte, si segnalano le seguenti⁴⁹:

- con riferimento **alle aziende agrarie speciali**:
 - obbligo per il Consiglio d'Istituto di disporre la chiusura qualora un'eventuale perdita di gestione sia dovuta a cause permanenti o non rimuovibili entro tre esercizi finanziari e non sia possibile un ridimensionamento strutturale dell'azienda medesima. In tali casi, il direttore dell'azienda (di norma il DS) provvede alla liquidazione del

⁴⁹ Nota MIUR prot. n. 74 del 5 gennaio 2019.



- patrimonio, destinando le attività eventualmente residue a finalità didattiche e formative;
- possibilità per il DS, nel caso in cui ricorrano speciali circostanze, di affidare la direzione dell'azienda a un docente particolarmente competente, che sottopone all'approvazione del Dirigente stesso le proposte riguardanti l'indirizzo produttivo e la gestione economica e finanziaria. In tali casi, il DS conferirà al docente designato un'apposita delega scritta, che dovrà: i) definire in maniera specifica i compiti attribuiti al docente; ii) indicare il periodo di durata della delega; iii) ove necessario, attribuire al docente risorse economiche e/o supporto tecnico-operativo; iv) essere sottoscritta per accettazione dal docente;
 - con riferimento **all'attività per conto terzi**:
 - obbligo per il Consiglio d'Istituto di disporre l'immediata cessazione, qualora i proventi non coprano tutte le spese previste;
 - con riferimento ai **convitti annessi alle Istituzioni scolastiche**:
 - obbligo per l'Istituzione scolastica, previa consultazione con l'Ente locale di riferimento e con delibera del Consiglio d'Istituto, di disporre la cessazione dell'attività, qualora per più di tre esercizi finanziari i proventi non coprano tutte le spese previste. In tali casi le strutture devono essere destinate a un utilizzo economico produttivo, comunque connesso ai compiti formativi ed educativi dell'Istituzione medesima.

L'articolo 28 introduce la normativa relativa ai convitti e agli educandi con Istituzioni scolastiche annesse, non normati nel D.l. n. 44/2001 e la cui disciplina è contenuta, *inter alia*, nel D.P.R. n. 233/1998, nel R.D. n. 1054/1923 e nel R.D. n. 2009/1925.

Tale articolo, oltre a ribadire che la gestione amministrativo-contabile dei convitti e degli educandi debba essere condotta secondo criteri di rendimento economico, efficacia, efficienza e economicità, garantendo l'utilizzo ottimale delle strutture, al fine di ridurre i costi a carico dei convittori, stabilisce che le Istituzioni scolastiche annesse ai convitti e agli educandi sono dotate di autonomia, e quindi equiparate a tutte le Istituzioni scolastiche statali. La norma in esame, inoltre, prevede che tali gestioni economiche separate siano disciplinate dalla normativa vigente in materia di contabilità e finanza pubblica e, altresì, da apposito regolamento interno, che deve essere adottato con delibera del Consiglio di Amministrazione e sottoposto all'approvazione del Ministero dell'Istruzione e del Merito.

Inoltre, nell'ambito del Titolo II, il Regolamento reca ulteriori disposizioni in merito alle gestioni economiche separate. In particolare, in fase di programmazione, la relazione illustrativa allegata al Programma Annuale (cfr. paragrafo "2.1.2 - La fase di programmazione") dovrà essere integrata con ulteriori informazioni, in base alla tipologia di gestione economica separata, come evidenziato di seguito:



- Per le aziende agrarie e speciali⁵⁰: dovranno essere integrate informazioni relative all'indirizzo economico produttivo; gli obiettivi che si intendono perseguire; le risorse umane e strumentali e le superfici dell'azienda con i relativi costi e le attività didattiche che possono svolgersi con l'utilizzazione delle medesime; le entrate e le spese complessive che l'azienda prevede rispettivamente di riscuotere e sostenere e, qualora non sia possibile prevedere il pareggio, le risorse finanziarie tratte dagli appositi accantonamenti dell'azienda o dall'eventuale avanzo di Amministrazione dell'Istituzione scolastica, necessarie per conseguirlo.
- Per le attività per conto terzi⁵¹: dovranno essere integrate informazioni relative al tipo di attività che si intende realizzare; i criteri di Amministrazione e le modalità della gestione; gli obiettivi che si intendono perseguire; le risorse umane e strumentali che si intendono utilizzare con i relativi costi e le attività didattiche che possono svolgersi con l'utilizzazione delle medesime; le entrate e le spese complessive che si prevede rispettivamente di riscuotere e sostenere.
- Per i convitti annessi alle Istituzioni scolastiche⁵²: dovranno essere integrate informazioni relative al tipo di attività che si intende realizzare; i criteri di Amministrazione e le modalità della gestione; gli obiettivi che si intendono perseguire; le risorse umane e strumentali che si intendono utilizzare con i relativi costi; le entrate e le spese complessive che si prevede rispettivamente di riscuotere e sostenere.

2.2.L'attività negoziale

I Revisori dei conti presso le Istituzioni scolastiche effettuano i controlli di regolarità amministrativo-contabile con riferimento alle singole attività negoziali, così come specificato all'art. 52 del Regolamento.

L'attività negoziale delle Istituzioni scolastiche è disciplinata dagli articoli 43-48 del D.I. n. 129/2018.

L'art. 43 del Regolamento riconosce a ciascuna Istituzione scolastica piena capacità e autonomia negoziale, limitata solo da quanto specificamente previsto dal regolamento stesso e dalla normativa vigente.

Nello specifico, l'art. 45 del Regolamento elenca, al comma 1, le fattispecie in cui il singolo provvedimento inerente all'attività negoziale è di competenza del Consiglio d'Istituto e, al comma 2, invece, le attività negoziali che, sebbene di competenza del DS,

⁵⁰ Art. 25 del D.I. n. 129/2018.

⁵¹ Art. 26 del D.I. n. 129/2018.

⁵² Art. 27 del D.I. n. 129/2018.



devono essere esercitate nel rispetto della regolamentazione generale contenuta in una delibera del Consiglio d'Istituto, che ne sancisce criteri e limiti.

Nel presente paragrafo si esamineranno le attività negoziali maggiormente ricorrenti nelle Istituzioni scolastiche, al fine di individuare le possibili criticità e dunque alcuni possibili punti di controllo da parte dei Revisori.

2.2.1 Affidamento di lavori, servizi e forniture

Con Decreto Legislativo 31 marzo 2023, n. 36, è stato approvato il “Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici” (a seguire, anche il “Codice” o “**Codice dei Contratti pubblici**”), contenente 229 articoli e 38 allegati, e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 77 il successivo 31 marzo 2023.

Il D.Lgs. n. 36/2023 è entrato in vigore a partire dal 1° aprile 2023 e le sue disposizioni, come previsto dall'art. 229, comma 2, hanno acquisito efficacia e trovano applicazione, per le procedure i cui bandi e avvisi siano pubblicati a partire dal 1° luglio 2023⁵³.

A decorrere dalla data in cui il Codice ha acquisito efficacia, pertanto, le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 50 del 2016 continuano ad applicarsi esclusivamente ai procedimenti in corso, intendendosi per tali:

- (a) le procedure e i contratti per i quali i bandi o avvisi con cui si indice la procedura di scelta del contraente siano stati pubblicati prima del 1° luglio 2023;
- (b) in caso di contratti senza pubblicazione di bandi o avvisi, le procedure e i contratti in relazione ai quali, alla data in cui il codice ha acquisito efficacia, sono stati già inviati gli avvisi a presentare le offerte.

Il nuovo Codice dei Contratti pubblici ha introdotto numerose novità in tema di affidamenti di beni, servizi e lavori.

Nello specifico, il Codice, con riferimento agli affidamenti di beni e servizi, che costituiscono la maggior parte degli acquisti nelle Istituzioni scolastiche, ha introdotto particolari novità quali, a titolo esemplificativo:

⁵³ Ai sensi dell'art. 228, comma 2, del Codice, “Le disposizioni di cui agli articoli 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 35, 36, 37, comma 4, 99, 106, comma 3, ultimo periodo, 115, comma 5, 119, comma 5, e 224, comma 6 acquistano efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2024. In via transitoria, le disposizioni di cui agli articoli 21, comma 7, 29, 40, 41 comma 2-bis,, 44, 52, 53, 58, 74, 81, 85, 105, comma 7, 111, comma 2-bis, 213 commi 8, 9 e 10, 214, comma 6 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 continuano ad applicarsi fino al 31 dicembre 2023 per lo svolgimento delle attività relative: a) alla redazione o acquisizione degli atti relativi alle procedure di programmazione, progettazione, pubblicazione, affidamento ed esecuzione dei contratti; b) alla trasmissione dei dati e documenti relativi alle procedure di cui alla lettera a); c) all'accesso alla documentazione di gara; d) alla presentazione del documento di gara unico europeo; e) alla presentazione delle offerte; f) all'apertura e la conservazione del fascicolo di gara; g) al controllo tecnico, contabile e amministrativo dei contratti anche in fase di esecuzione e la gestione delle garanzie”.



- (a) sono state inserite particolari previsioni **in materia di qualificazione delle Stazioni Appaltanti**, prevedendo, in particolare, agli articoli 62, 63 e all'Allegato II.4, del Codice, che le Stazioni Appaltanti (categoria che comprende anche le Istituzioni Scolastiche ed Educative Statali) interessate a conseguire la qualificazione debbano procedere con la trasmissione di una domanda di iscrizione all'Elenco delle stazioni appaltanti qualificate e delle centrali di committenza, mediante il servizio ANAC "**Qualificazione delle stazioni appaltanti**", disponibile al seguente link [Qualificazione delle stazioni appaltanti - www.anticorruzione.it](http://www.anticorruzione.it). I **requisiti** per la qualificazione sono specificati nel sopra citato Allegato II.4 al D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, al quale si rinvia.

In ogni caso, fermi restando gli obblighi di utilizzo di strumenti di acquisto e di negoziazione, anche telematici, previsti dalle vigenti disposizioni in materia di contenimento della spesa, le **Stazioni Appaltanti non in possesso della necessaria qualificazione per l'affidamento di contratti di lavori, servizi e forniture**, potranno, **alternativamente**:

- (i) acquistare, direttamente e autonomamente, forniture e servizi di importo non superiore alle soglie previste per gli affidamenti diretti (pari a € 139.999,99, IVA esclusa) e lavori di importo pari o inferiore a € 500.000,00 (IVA esclusa), ai sensi dell'art. 62, comma 1, del D.Lgs. n. 36/2023;
- (ii) effettuare **ordini su strumenti di acquisto** messi a disposizione dalle centrali di committenza qualificate e dai soggetti aggregatori (ad es., Ordini diretti o trattative dirette tramite MEPA o altri mercati elettronici, Convenzioni, Accordi Quadro senza rilancio competitivo), ai sensi dell'art. 62, comma 6, lett. d), del D.Lgs. 36/2023;
- (iii) ricorrere all'utilizzo autonomo degli **strumenti telematici di negoziazione** messi a disposizione dalle centrali di committenza qualificate secondo la normativa vigente, ai sensi dell'art. 62, comma 6, lett. c), del D.Lgs. 36/2023 (ad es., Richiesta di Offerta tramite MEPA o altri mercati elettronici; ricorso a Sistemi dinamici di acquisizione), nei casi di:
 - servizi e forniture di importo inferiore alla soglia europea di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 14 del D.Lgs. 36/2023 (pari a: (i) € 143.000,00, IVA esclusa, per appalti di forniture e servizi; (ii) € 750.000,00, IVA esclusa, per appalti di servizi sociali e assimilati elencati all'allegato XIV alla Direttiva 2014/24/UE);
 - nonché affidamenti di lavori di manutenzione ordinaria d'importo inferiore a € 1 milione (IVA esclusa);
- (iv) formulare **apposita istanza** a una centrale di committenza qualificata o a stazioni appaltanti qualificate, **richiedendo l'espletamento della procedura** per proprio conto e, in caso di risposta negativa, richiedere ad A.N.AC. l'**assegnazione d'ufficio di un soggetto qualificato** (art. 62, comma 6, lett. a) e b), del D.Lgs. 36/2023, e Delibera A.N.AC. n. 266 del 20 giugno 2023);



- (v) in via di auto-organizzazione, stipulare **accordi di cooperazione orizzontale** con altri soggetti pubblici, che prevedano l'individuazione quale capofila di un soggetto qualificato, ai sensi dell'art. 15 della Legge n. 241/1990 (art. 62, comma 14, del D.Lgs. 36/2023).
- (b) sono state previste misure di semplificazioni in merito agli affidamenti di beni e servizi nei contratti sottosoglia e una specifica disciplina sul principio di rotazione degli affidamenti (si v. successivo paragrafo 2.2.2), nonché la possibilità:
- per contratti di importo inferiore a € 40.000,00 (IVA esclusa), di procedere al **controllo sul possesso dei requisiti richiesti mediante individuazione di un campione di operatori economici**;
 - **di richiedere la garanzia provvisoria** solo se vi sono specifiche esigenze (e non oltre l'1% dell'importo previsto nell'avviso o nell'invito per il contratto oggetto di affidamento);
 - di non richiedere la **garanzia definitiva** in casi motivati, anche nel caso di contratti a valere su accordi quadro di importo inferiore alle soglie euro-unitarie (quando richiesta, avrà una soglia massima del 5% dell'importo contrattuale).

In aggiunta a tale disciplina generale, per le Istituzioni Scolastiche, come già anticipato, trova applicazione anche la normativa speciale di settore, contenuta principalmente nel D.I. n. 129/2018 e, in particolare, gli artt. da 43 a 48 del predetto Regolamento che contengono la specifica disciplina dell'attività negoziale delle Istituzioni scolastiche, tenendo conto delle caratteristiche organizzative e dimensionali del settore dell'istruzione e delle singole Istituzioni, nonché delle specificità e delle peculiarità delle funzioni esercitate dalle medesime⁵⁴.

In merito a tale disciplina si rileva che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 45, comma 2, lettera a), del Regolamento, spetta al Consiglio d'Istituto l'adozione della deliberazione relativa alla determinazione, nei limiti stabiliti dalla normativa vigente in materia, dei criteri e dei limiti per lo svolgimento, da parte del DS, delle attività negoziali concernenti l'affidamenti di lavori, servizi e forniture, secondo quanto disposto dal D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, di importo superiore a € 10.000,00 (IVA esclusa).

Come specificato nella Circolare del Ministero dell'Istruzione e del Merito n. 74/2019, il *"[...]regolamento, prendendo in considerazione il peculiare contesto di riferimento delle Istituzioni scolastiche, ha fissato a 10.000 euro, anziché a 2.000 euro come precedentemente previsto dal D.I. n. 44/2001, la soglia entro la quale il Dirigente*

⁵⁴ In particolare, ai sensi dell'art. 55 del D.I. n. 129/2018, le previsioni relative agli acquisti contenute nel Regolamento trovano applicazione a tutte le procedure e ai contratti per i quali i bandi o gli avvisi con cui si indice la procedura di scelta del contraente siano pubblicati successivamente alla data della sua entrata in vigore (cfr. 17 novembre 2018), ovvero in caso di contratti senza pubblicazione di bandi o di avvisi, alle procedure e ai contratti in relazione ai quali, alla data di entrata in vigore del Regolamento, non siano ancora stati inviati gli inviti a presentare le offerte.



Scolastico può operare mediante il ricorso agli affidamenti diretti in piena autonomia, senza necessità di un intervento preventivo del Consiglio d'Istituto, nel rispetto ovviamente delle disposizioni normative vigenti”.

Alla luce di quanto sopra, pertanto, le Istituzioni scolastiche possono svolgere affidamenti in piena autonomia, per importi fino a € 10.000,00 (IVA esclusa) mentre, per importi superiori, sarà necessario un intervento preventivo del Consiglio d'Istituto⁵⁵.

In merito alle modalità di svolgimento di tali attività, ai sensi della normativa vigente e di quanto previsto dall'art. 46 del Regolamento, si riportano a seguire i principali passaggi che le Istituzioni scolastiche devono seguire⁵⁶:

- a) le Istituzioni scolastiche, in primo luogo, ricorrono alle Convenzioni quadro stipulate da Consip S.p.A., ai sensi di quanto previsto dall'art. 1, comma 449, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296;
- b) in subordine, qualora la Convenzione quadro non sia attiva oppure, pur essendo attiva, non sia idonea per carenza di caratteristiche essenziali (in quest'ultimo caso, l'Istituzione dovrà adottare un provvedimento motivato, ai sensi dell'art. 1, comma 510, della Legge n. 208/2015), le Istituzioni scolastiche:
 - b.1) ricorrono, in via prioritaria, agli Accordi quadro stipulati da Consip o al Sistema dinamico di acquisizione realizzato e gestito da Consip (SDA.PA.), ai sensi dell'art. 1, comma 583, della Legge n. 160/2019 (*“Fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, commi 449 e 450, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, le Amministrazioni statali centrali e periferiche, ivi compresi gli Istituti e le Scuole di ogni ordine e grado, le Istituzioni educative e le Istituzioni universitarie nonché gli enti nazionali di previdenza e assistenza*

⁵⁵ In merito agli acquisti concernenti le misure relative alla transizione digitale delle scuole, agli investimenti ricompresi nell'ambito del PNRR e alle azioni ricomprese nell'ambito delle programmazioni operative nazionali e complementari a valere sui fondi strutturali europei per l'istruzione agli affidamenti di beni e servizi nell'ambito del PNRR, l'art. 55, lett. b), n. 2, del D.L. n. 77/2022, dispone che “i dirigenti scolastici, con riferimento all'attuazione degli interventi ricompresi nel complessivo PNRR, procedono agli affidamenti nel rispetto delle soglie di cui al decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, come modificato dal presente decreto, anche in deroga a quanto previsto dall'articolo 45, comma 2, lettera a), del decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca 28 agosto 2018, n. 129”.

⁵⁶ Con riferimento alle misure relative alla transizione digitale delle scuole, agli investimenti ricompresi nell'ambito del PNRR e alle azioni ricomprese nell'ambito delle programmazioni operative nazionali e complementari a valere sui fondi strutturali europei per l'istruzione agli affidamenti di beni e servizi nell'ambito del PNRR, l'art. 55, lett. b), n. 1, del D.L. n. 77/2022, dispone che “1) al fine di rispettare le tempistiche e le condizioni poste dal Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 febbraio 2021, nonché dal regolamento (UE) 2020/2221, del Parlamento europeo e del Consiglio del 23 dicembre 2020, le istituzioni scolastiche, qualora non possano far ricorso agli strumenti di cui all'articolo 1, commi 449 e 450, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, possono procedere anche in deroga alla citata normativa nel rispetto delle disposizioni del presente titolo”. Tale disposizione, dunque, prevede specifiche misure di semplificazione in materia di istruzione, al fine di permettere alle Istituzioni scolastiche di rispettare le tempistiche, i target e le milestone per le misure PNRR, dando loro la possibilità di derogare all'obbligo: (i) di approvvigionarsi utilizzando convenzioni quadro Consip (art. 1, comma 449, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296); (ii) di ricorrere al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione per gli acquisti di beni e servizi di importo pari o superiore a 5.000 euro e al di sotto della soglia di rilievo comunitario (art. 1, comma 449, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296).



sociale pubblici e le agenzie fiscali di cui al Decreto Legislativo 30 luglio 1999, n. 300, sono tenute ad approvvigionarsi attraverso gli accordi quadro stipulati dalla Consip S.p.A. o il sistema dinamico di acquisizione realizzato e gestito dalla Consip S.p.A.”);

- b.2) in caso di carenza o di inidoneità degli strumenti di cui al punto *sub* (b.1), nel rispetto del Codice, possono scegliere se ricorrere, alternativamente: (i) al Me.PA.⁵⁷; (ii) a procedure di affidamento in forma associata, mediante la costituzione di reti di scuole o l'adesione a reti già esistenti; (iii) a procedure di affidamento in via autonoma.

Fermo restando quanto sopra, si precisa che per determinate categorie merceologiche (servizi e beni informatici, energia elettrica, gas, carburanti rete e carburanti extra-rete, combustibili per riscaldamento, telefonia fissa, telefonia mobile, buoni pasto e autoveicoli) occorre tenere in considerazione norme specifiche che stabiliscono più stringenti obblighi di ricorrere a strumenti di acquisto e di negoziazione messi a disposizione da Consip.

Nello specifico, infatti, con riferimento ai **beni e servizi informatici e di connettività**, l'art. 1, comma 512, della Legge n. 208/2015 ha previsto peculiari obblighi di acquisto relativi a tale categoria merceologica, prevedendo in particolare che l'Istituzione scolastica:

- (a) in primo luogo, ricorra a convenzioni quadro Consip, qualora sussistenti (art. 1, comma 1, comma 449, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296);
- (b) in secondo luogo, in caso di mancanza/inidoneità di convenzioni quadro Consip, verifichi l'eventuale disponibilità e l'idoneità di strumenti di acquisto e di negoziazioni disponibili presso Consip (Me.PA., SDA.PA, Accordi Quadro);
- (c) infine, in mancanza degli strumenti di cui ai punti precedenti, svolga procedure autonome, previa adozione di un provvedimento motivato del DS in merito: (i) all'indisponibilità del bene/servizio sugli strumenti di cui ai precedenti punti (a) e (b); (ii) all'inidoneità del bene/servizio disponibili ai precedenti punti (a) e (b); (iii) alla necessità e all'urgenza, comunque, funzionali ad assicurare la continuità della gestione amministrativa.

Fermo restando l'obbligo di acquisto in forma centralizzata, le Istituzioni scolastiche, ai sensi del citato articolo 46 del Regolamento, possono espletare:

- (a) procedure di affidamento in forma associata, mediante la costituzione di reti di scuole o l'adesione a reti già esistenti (art. 47 del D.I. n. 129/2018). In merito all'adesione a reti di scuole si veda anche il successivo paragrafo 2.3.6;

⁵⁷ Sul punto, si precisa che l'art. 1, comma 450, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, come modificato dall'art. 1, comma 130, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145, prevede che gli obblighi di acquisto sul mercato elettronico non trovino applicazione per importi inferiori a 5.000 euro (IVA esclusa) (la soglia era originariamente di 1.000 euro ed è stata innalzata a 5.000 euro con la succitata Legge n. 145/2018).



(b) oppure procedure di affidamento in via autonoma, quali Stazioni Appaltanti singole, comunque nel rispetto della normativa in materia di qualificazione delle Stazioni Appaltanti e di quanto disposto dal Codice.

In termini generali, la disciplina degli appalti pubblici è oggetto di ampia trattazione da parte del Ministero dell'Istruzione e del Merito, il quale ha adottato documenti utili al fine di semplificare ed uniformare le modalità di affidamento e di esecuzione di contratti di lavori, servizi e forniture da parte delle Istituzioni scolastiche ed educative statali (Quaderno 1 e Quaderno 2), in fase di pubblicazione, a seguito dell'aggiornamento rispetto alla precedente versione sulla base delle disposizioni di cui al Decreto Legislativo 31 marzo 2023, n. 36, recante il nuovo Codice dei Contratti pubblici, volte a fornire indicazioni utili a facilitare il più possibile le attività delle Istituzioni Scolastiche ed Educative Statali.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancato rispetto dei limiti e dei criteri definiti con delibera dal Consiglio d'Istituto, negli affidamenti di importo superiore a 10.000,00 euro (IVA esclusa);
- Non viene rispettato l'obbligo di acquisto centralizzato;
- Non viene rispettato l'ordine procedurale di ricorso agli strumenti Consip, come indicato dalla normativa vigente;
- Mancato rispetto della normativa in materia di qualificazione delle Stazioni Appaltanti prevista all'interno degli artt. 62, 63 e dell'Allegato II.4, del Codice.

2.2.2 Il controllo del Revisore sul "ciclo di vita" dell'affidamento

Nell'ambito dell'attività negoziale in esame, il controllo del Revisore prende in esame l'intero "ciclo di vita" dell'affidamento (programmazione, progettazione, selezione del contraente, stipula del contratto ed esecuzione contrattuale), articolato e scorponabile, in termini analitici, nei seguenti passaggi principali:

a. Programmazione della procedura selettiva:

- definizione dei fabbisogni;
- redazione/aggiornamento della programmazione in materia di acquisti⁵⁸;

⁵⁸ Si precisa che il programma triennale per gli appalti di lavori dovrà essere redatto solo qualora la scuola esegua lavori sull'immobile di concerto con l'Ente Locale proprietario del medesimo (ovvero nei casi in cui la scuola sia proprietaria dell'immobile stesso), mentre il programma triennale per l'acquisto di beni e servizi dovrà essere redatto per gli acquisti di importo stimato pari o superiore a € 140.000,00, IVA esclusa (art. 37, comma 3, del D.Lgs. n. 36/2023). Si segnala, infine, che le modalità di redazione, approvazione, aggiornamento e modifica del programma triennale degli acquisti di forniture e servizi sono definite dall'art. 7 dell'Allegato I.5 al D.Lgs. n. 36/2023. Tale Allegato, ai sensi del successivo art. 9, si applica per la formazione o l'aggiornamento dei programmi triennali dei lavori pubblici e degli acquisti di forniture e servizi effettuati a decorrere dal periodo di programmazione 2023-2025.



- nomina del responsabile unico del progetto (a seguire, anche “RUP”)⁵⁹.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Definizione di fabbisogni non rispondenti a quelli effettivi.

b. Progettazione della procedura selettiva:

- svolgimento di indagini di mercato;
- svolgimento di consultazioni preliminari di mercato per la definizione delle specifiche tecniche;
- individuazione degli elementi essenziali del contratto;
- determinazione dell'importo del contratto;
- scelta della procedura di aggiudicazione;
- definizione dei profili tecnico-giuridici della procedura di affidamento;
- predisposizione di atti e documenti di gara, incluso il capitolato;
- definizione dei criteri di partecipazione, del criterio di aggiudicazione e dei criteri di attribuzione del punteggio.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Definizione di requisiti di partecipazione che presentano requisiti di partecipazione alla procedura (“barriera all'ingresso”) non legittimi, in quanto sproporzionati, irragionevoli, non adeguati, o discriminatori;
- Definizione di criteri di valutazione illegittimi, in quanto generici e/o discriminatori;
- Mancanza di trasparenza e violazione del principio di rotazione⁶⁰ nell'individuazione degli operatori da invitare a presentare offerta nelle

⁵⁹ Si precisa che, il nuovo Codice dei Contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, ha introdotto la figura del Responsabile Unico di Progetto, intesa come responsabile di tutte le “fasi” preordinate alla realizzazione di un “progetto”, o un “intervento pubblico”. Nello specifico, in conformità a quanto previsto dall'art. 15, comma 1, del D.Lgs. n. 36/2023, nel primo atto di avvio dell'intervento pubblico da realizzare mediante un contratto le stazioni appaltanti e gli enti concedenti nominano nell'interesse proprio o di altre amministrazioni un responsabile unico del progetto (RUP) per le fasi di programmazione, progettazione, affidamento e per l'esecuzione di ciascuna procedura soggetta al rispetto delle disposizioni di cui al Codice dei Contratti pubblici.

⁶⁰ Con riferimento al principio di rotazione l'art. 49 del D.Lgs. n. 36/2023, è vietato l'affidamento o l'aggiudicazione di un appalto al contraente uscente nei casi in cui due consecutivi affidamenti abbiano a oggetto una commessa rientrante nello stesso settore merceologico, oppure nella stessa categoria di opere, oppure nello stesso settore di servizi. In termini innovativi rispetto al previgente D.Lgs. n. 50/2016, la rotazione si ha, quindi, solo a carico del soggetto che abbia conseguito la precedente aggiudicazione, escludendo, invece, dal divieto coloro che erano stati soltanto invitati alla precedente procedura, senza conseguire poi l'aggiudicazione. In particolare, è consentito derogare all'applicazione del principio di rotazione: (i) in caso di affidamento diretto di servizi e forniture di importo inferiore a € 5.000,00; (ii) in casi motivati e al ricorrere di entrambi i seguenti presupposti: (a) in relazione alla struttura



procedure negoziate senza bando o dell'operatore cui affidare il contratto nelle procedure di affidamento diretto;

- Ricorso a procedure negoziate senza bando ex art. 76 del D.Lgs. n. 36/2023 in carenza dei presupposti previsti dalla normativa (ad esempio, urgenza, unicità del fornitore);
- Violazione del divieto di artificioso frazionamento, con conseguente indebita elusione della vigente normativa in materia di appalti.

c. Selezione del contraente:

- adozione del provvedimento di indizione;
- (nelle procedure soggette ad evidenza pubblica) espletamento delle pubblicazioni di legge;
- (nelle procedure negoziate senza bando) trasmissione delle lettere di invito;
- valutazione e ammissione degli operatori economici concorrenti sotto il profilo della regolarità della documentazione amministrativa, anche con riferimento alle autodichiarazioni in merito al possesso dei requisiti di carattere generale e speciale;
- (in caso di procedure governate dal criterio del miglior rapporto qualità/prezzo) valutazione, da parte della commissione di gara, delle offerte tecniche presentate dai concorrenti;
- attribuzione dei punteggi tecnici ed economici, mediante l'applicazione dei criteri logico-matematici specificati nella documentazione di gara;
- eventuale verifica delle offerte anormalmente basse;
- adozione del provvedimento di aggiudicazione.

del mercato e alla concreta assenza di alternative, (b) nonché nell'ipotesi in cui il precedente contratto sia stato eseguito accuratamente (art. 49, comma 4, del Codice); (iii) solo con riferimento alle procedure negoziate senza bando di cui al successivo art. 50, comma 1, lett. c), d) ed e), ove l'indagine di mercato sia effettuata senza porre limiti al numero di operatori economici in possesso dei requisiti richiesti da invitare alla successiva procedura negoziata (art. 49, comma 5, del Codice).



Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Inserimento da parte della commissione di gara di criteri di valutazione non previsti nella *lex specialis* o modifica/integrazione dei criteri di valutazione previsti nella *lex specialis*;
- Parzialità della commissione nell'attribuzione dei punteggi;
- Presenza di cause di conflitto di interessi con l'operatore aggiudicatario;
- Mancato rispetto dei criteri logico-matematici per l'attribuzione dei punteggi tecnici ed economici;
- Omesse o parziali verifiche in merito alla congruità o meno delle offerte.

d. Stipula del contratto:

- Verifica circa il possesso dei requisiti di capacità generale ai sensi degli artt. 94 e ss. del D.Lgs. n. 36/2023 e dei requisiti di idoneità professionale, di capacità economico-finanziaria e tecnico-organizzativa in capo all'aggiudicatario di cui all'art. 100 del medesimo Decreto Legislativo;
- stipula del contratto.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancata acquisizione o valutazione non imparziale dei documenti acquisiti ai fini delle verifiche sui requisiti generali e speciali;
- Stipula di un contratto, all'esito della procedura, a condizioni diverse rispetto a quelle previste nella *lex specialis* e/o nell'offerta tecnica e/o economica presentata in gara dall'aggiudicatario.

e. Esecuzione del contratto:

- monitoraggio sulla conformità delle prestazioni agli SLA e al rispetto delle altre condizioni contrattuali;
- approvazione di modifiche al contratto originario;
- autorizzazione dei subappalti;
- applicazione di penali;
- interruzione anticipata del contratto (ad esempio, risoluzione, recesso);
- gestione delle controversie;
- SAL e pagamenti in corso di esecuzione;



- emissione di collaudi, verifiche di conformità, attestazioni di regolare esecuzione.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancata rilevazione di inadempimenti, mancata applicazione di penali;
- Mancato svolgimento di verifiche in corso di esecuzione;
- Stipula di “contratti aggiuntivi” (ad esempio, varianti, affidamenti supplementari, ripetizioni di servizi analoghi) in assenza dei presupposti previsti dalla normativa vigente.

2.3 Altre attività negoziali

In aggiunta alle procedure di affidamento di lavori, servizi, forniture, l'Istituzione scolastica può esercitare ulteriori forme di attività negoziale elencate all'art. 45 del D.I. n. 129/2018.

A seguire, si esamineranno le attività negoziali maggiormente ricorrenti nelle Istituzioni scolastiche, al fine di individuare le possibili criticità e dunque alcuni possibili punti di controllo da parte dei Revisori dei conti.

2.3.1 Acquisto di immobili

L'art. 45, comma 1, lett. j), del Regolamento specifica che l'acquisto di immobili da parte dell'Istituzione scolastica può essere effettuato: (i) con delibera del Consiglio di Istituto; (ii) esclusivamente con fondi derivanti da attività proprie dell'Istituzione scolastica, ovvero a seguito di legati, eredità e donazioni.

Genericamente, con la locuzione “*acquisto di immobili*”, si fa riferimento a tutti i contratti tipici o atipici che comportano l'acquisto della proprietà o di altro diritto reale su beni immobili dietro pagamento di un prezzo a carico della Pubblica Amministrazione. Per tale ragione, l'attività contrattuale in oggetto rappresenta per l'Istituzione scolastica un contratto c.d. “*passivo*”.

In merito a tale tipologia di acquisto, l'art. 56, comma 1, lett. e), del D.Lgs. n. 36/2023, stabilisce che “*Le disposizioni del codice relative ai settori ordinari non si applicano agli appalti pubblici: [...] e) aventi ad oggetto l'acquisto o la locazione, quali che siano le*



relative modalità finanziarie, di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni”⁶¹.

In ogni caso, al pari degli altri “*contratti esclusi*”, l’acquisto di immobili è soggetto alle previsioni di cui agli artt. 1 (principio del risultato), 2 (principio della fiducia) e 3 (principio dell’accesso al mercato declinato nei principi di concorrenza, di imparzialità e non discriminazione, di pubblicità e trasparenza, di proporzionalità) del Codice, contenente l’elencazione dei principi generali che le Stazioni Appaltanti devono rispettare nella scelta del contraente privato, ai sensi di quanto disposto dall’art. 13, comma 5, del Codice.

Per tali contratti trova, inoltre, applicazione quanto previsto dall’art. 3, comma 2, del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440, il quale stabilisce che “*i contratti dai quali derivi una spesa per lo Stato debbono essere preceduti da gare mediante pubblico incanto o licitazione privata, a giudizio discrezionale dell’Amministrazione*”.

L’acquisizione di immobili da parte di un soggetto pubblico, in considerazione di quanto sopra, deve essere, di norma, preceduta da un avviso, da pubblicarsi sul sito internet dell’Istituzione, che renda nota la volontà di acquisto dell’Istituzione e consenta a tutti i soggetti interessati di inoltrare le proprie manifestazioni di interesse/candidature.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Acquisto con modalità diverse da quelle specificate nel Regolamento;
- Mancata pubblicazione di un avviso pubblico (non accompagnata da una congrua motivazione);
- Mancato rispetto dei principi generali del Trattato UE (ad esempio, trasparenza, imparzialità);
- Acquisto effettuato in mancanza di delibera del Consiglio di Istituto.

2.3.2 Contratti di locazione passiva

In linea generale, rispetto ai **contratti di locazione passiva** stipulati dalla Pubblica Amministrazione, in qualità di conduttore dell’immobile, si richiama, in primo luogo, quanto indicato dall’art. 13, comma 2, del D.Lgs. n. 36/2023, il quale dispone che “Le

⁶¹ Le esclusioni riferite alle concessioni trovano invece la loro collocazione nelle pertinenti sezioni del D.Lgs. n. 36/2023 e, in particolare: nell’art. 181, recante “Contratti esclusi”, il quale dispone che “1. I servizi non economici d’interesse generale non rientrano nell’ambito di applicazione della presente Parte. 2. La presente Parte non si applica altresì alle concessioni di cui agli articoli 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17 della direttiva 2014/23/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014”. All’affidamento in concessione dei contratti esclusi così come richiamati dall’art. 181, si applicano comunque i principi dettati dal Titolo I della Parte I del Libro I”.



disposizioni del codice non si applicano ai contratti esclusi, ai contratti attivi e ai contratti a titolo gratuito, anche qualora essi offrano opportunità di guadagno economico, anche indiretto”.

Nello specifico, il medesimo articolo prevede al successivo comma 5 che comunque *“L’affidamento dei contratti di cui al comma 2 che offrono opportunità di guadagno economico, anche indiretto, avviene tenendo conto dei principi di cui agli articoli 1, 2 e 3”.*

In merito all’applicazione di tale disposizione, il Consiglio di Stato nella *“Relazione agli articoli e agli allegati dello Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell’articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante “Delega al Governo in materia di contratti pubblici”*, ha precisato che:

- (a) il comma 2 individua i contratti cui le norme del codice non devono applicarsi: (i) contratti esclusi a norma delle direttive comunitarie; (ii) contratti attivi e contratti a titolo gratuito anche se offrono opportunità di guadagno, sottolineando così la corrispettività delle prestazioni quale connotato essenziale dei contratti pubblici;
- (b) il comma 4 (*rectius comma 5*) prevede una disciplina di specie per quei contratti a titolo gratuito che offrono opportunità di guadagno anche indiretto, il cui affidamento deve avvenire tenendo conto dei principi di cui agli articoli 1 (principio del risultato), 2 (principio della fiducia) e 3 (principio dell’accesso al mercato declinato nei principi di concorrenza, di imparzialità e non discriminazione, di pubblicità e trasparenza, di proporzionalità).

Al fine di delineare l’ambito applicativo della disposizione succitata, si riporta a seguire il Parere dell’11 aprile 2018, n. 1241, del Consiglio di Stato che enuncia principi di diritto aventi portata generale e che, pertanto, si ritiene possano essere applicabili anche alla nuova disciplina prevista dal D.Lgs. n. 36/2023.

Nello specifico, il Consiglio di Stato (Commissione speciale) con Parere del 11 aprile 2018, n. 1241, che seppur riferito al previgente D.Lgs. n. 50/2016, ha chiarito che *“[...] l’art. 4 del D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, così come modificato dall’art. 5 del D.Lgs. 19 aprile 2017, n. 56, letto in combinato disposto con l’art. 17, lett. a), comporta che in riferimento ai contratti “aventi ad oggetto l’acquisto o la locazione, quali che siano le relative modalità finanziarie, di terreni, fabbricati esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni” vanno rispettati i principi “di economicità, efficacia, imparzialità, parità di trattamento, trasparenza, proporzionalità, pubblicità, tutela dell’ambiente ed efficienza energetica” previsti dall’art. 4 per tutti i contratti pubblici esclusi, in tutto o in parte, dall’ambito di applicazione oggettiva del codice [...]”.*

Tenuto conto di quanto sopra, dunque, le Pubbliche Amministrazioni sono tenute a rispettare i principi dell’ordinamento comunitario nelle procedure per l’acquisizione o



per l'affitto di immobili da utilizzare per proprie finalità istituzionali e, conseguentemente, la vigilanza e il controllo sui contratti stipulati sono attribuiti all'Autorità Nazionale Anticorruzione, ai sensi dell'art. 222 del D.Lgs. n. 36/2023.

Per quanto concerne le Istituzioni scolastiche, l'art. 45, comma 2, lett. c), del Regolamento prende in esame la specifica fattispecie delle locazioni passive, le quali vedono coinvolte da una parte un "soggetto terzo" in qualità di proprietario dell'immobile e dall'altra la Scuola, quale conduttrice dello stesso⁶².

Il DS può stipulare i contratti di locazione con soggetti terzi, nel rispetto dei criteri e dei limiti stabiliti con deliberazione dal Consiglio d'Istituto, fatto salvo il rispetto della normativa vigente in materia.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancato rispetto di quanto previsto dagli artt. 1, 2 e 3 del D.Lgs. n. 36/2023;
- Mancato rispetto dei limiti e criteri dell'attività negoziale definiti nel Regolamento del Consiglio d'Istituto;
- Mancata pubblicazione delle locazioni e dei canoni nella sezione Amministrazione Trasparente.

2.3.3 Utilizzazione da parte di soggetti terzi di locali appartenenti alla Scuola o in uso alla medesima

Ai sensi di quanto previsto dal D.Lgs. n. 297/1994, all'art. 96, commi 4 e 5, "gli edifici e le attrezzature scolastiche possono essere utilizzati fuori dell'orario del servizio scolastico per attività che realizzino la funzione della scuola come centro di promozione culturale, sociale e civile: il Comune o la Provincia hanno facoltà di disporre la temporanea concessione, previo assenso dei consigli di circolo o di istituto, nel rispetto dei criteri stabiliti dal consiglio scolastico provinciale. Le autorizzazioni sono trasmesse di volta in volta, per iscritto, agli interessati che hanno inoltrato formale istanza e devono stabilire le modalità dell'uso e le conseguenti responsabilità in ordine alla sicurezza, all'igiene ed alla salvaguardia del patrimonio"⁶³.

⁶² Il rapporto tra l'Ente locale e l'Istituzione scolastica di cui all'art. 3 della Legge 11 gennaio del 1996, n. 23, non rientra nella fattispecie di locazione di immobili di cui all'art. 45, comma 2, lett. c), del Regolamento, posto che la fornitura degli immobili scolastici da parte degli Enti locali, come già evidenziato, rappresenta l'attuazione di una loro funzione stabilita dalla legge.

⁶³ Dalle prassi si riscontra, inoltre, che le Istituzioni scolastiche e gli Enti locali sottoscrivono molto spesso, in via preliminare, una convenzione che disciplina la possibilità di concedere a terzi l'utilizzazione di attrezzature o locali.



Fatto salvo quanto sopra, anche le Istituzioni scolastiche, ai sensi di quanto indicato dall'art. 38 e dall'art. 45, comma 2, lett. d), del D.I. n. 129/2018, possono concedere a terzi l'utilizzazione temporanea, precaria e sporadica di locali dell'edificio scolastico, a condizione che: (i) siano rispettati i criteri e i limiti fissati con delibera del Consiglio d'Istituto; (ii) la concessione risulti compatibile con finalità educative, formative, ricreative, culturali, artistiche e sportive e con i compiti delle Istituzioni medesime.

Come precisato ai commi 3 e 4 dell'art. 38 del D.I. n. 129/2018, il concessionario: (i) assume gli obblighi di custodia dei locali ricevuti e dei beni ivi contenuti; (ii) è gravato in via esclusiva di ogni responsabilità connessa alle attività che svolge nei predetti locali, con riferimento agli eventuali danni arrecati a persone, a beni, nonché alle strutture scolastiche; (iii) assume l'obbligo di sostenere le spese connesse all'utilizzo dei locali; (iv) deve stipulare, prima della stipula del contratto con l'Istituzione, una polizza per la responsabilità civile con un istituto assicurativo.

Tale tipologia di contratto è soggetta ai principi generali di cui al Libro I, Parte I, Titolo I, del D.Lgs. n. 36/2023, e l'individuazione del contraente deve, pertanto, essere, di norma, preceduta da una procedura trasparente, mediante pubblicazione di un avviso pubblico sul sito internet dell'Istituzione.

Nell'ambito del contesto appena delineato, il Revisore è tenuto, pertanto, a controllare la corretta gestione dell'attività in esame, in tutte le sue fasi, nel rispetto della normativa vigente.

Le principali fasi dell'attività negoziale in esame sono riassumibili in:

a) Pubblicazione di un regolamento

- la Scuola definisce la procedura, le modalità e i limiti di utilizzazione degli edifici scolastici attraverso un apposito regolamento pubblicato nel proprio sito *web*;

b) Ricezione delle richieste di utilizzazione

- il regolamento reca, in allegato, un modulo di "*richiesta di utilizzazione dei locali e/o delle attrezzature*", il quale potrà precisare, in via indicativa ed esemplificativa:
 - il soggetto richiedente
 - le generalità della persona responsabile, firma e allegata fotocopia del documento d'identità;
 - periodo ed orario per il quale è richiesto l'uso dei locali;
 - programma dell'attività da svolgersi;
 - accettazione totale delle norme del regolamento o della Convenzione;
 - lettura e accettazione del piano di emergenza e sicurezza del plesso;
 - le generalità della persona responsabile per la sicurezza in base a quanto previsto dal D.Lgs. n. 81/08;
 - estremi della polizza assicurativa per la responsabilità civile;



c) Stipula contratto tra l'Istituzione scolastica e il terzo

- previa acquisizione di polizza assicurativa;
- stipula del contratto.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- La concessione dei locali non rispetta i vincoli definiti nella convenzione eventualmente stipulata tra Istituzione scolastica ed Ente locale;
- Mancato rispetto della finalità educative, formative, ricreative, culturali, artistiche e sportive;
- Mancato rispetto il vincolo dell'utilizzazione temporanea e precaria dei locali;
- Mancata pubblicazione di un avviso pubblico (non accompagnata da una congrua motivazione);
- Mancato rispetto dei principi generali del Trattato UE (ad esempio, trasparenza, imparzialità);
- Mancata stipula di una polizza assicurativa per la responsabilità civile da parte del concessionario;
- Mancato rispetto della normativa che pone spese, obblighi di custodia e responsabilità in capo al concessionario;
- Mancato rispetto dei criteri e dei limiti previsti nella delibera del Consiglio di Istituto.

2.3.4 Alienazione, trasferimento, costituzione, modificazione di diritti reali sui beni immobili appartenenti all'Istituzione scolastica

Per tali attività si richiamano le indicazioni di carattere generale contenute nel paragrafo 2.3.2.

2.3.5 Contratti di prestazione d'opera per particolari attività e insegnamenti

L'art. 7, comma 6, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, recante "*Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle Pubbliche Amministrazioni*" (a seguire, anche "**T.U. Pubblico Impiego**"), subordina la possibilità di conferire un contratto di lavoro autonomo al preliminare accertamento, da parte della Pubblica Amministrazione, dell'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno.

Per quanto riguarda le Istituzioni scolastiche, l'art. 43, comma 3, del Regolamento prevede che "*è fatto divieto alle Istituzioni scolastiche di acquistare servizi per lo svolgimento di attività che rientrano nelle ordinarie funzioni o mansioni proprie del personale in servizio nella Scuola, fatti salvi i contratti di prestazione d'opera con esperti per particolari attività ed insegnamenti, al fine di garantire l'arricchimento dell'offerta*



formativa, nonché la realizzazione di specifici programmi di ricerca e di sperimentazione”.

Quindi l'Istituzione scolastica può ricorrere ad esperti esterni quando non rintraccia all'interno personale idoneo a ricoprire la funzione, nel rispetto dei limiti e dei criteri definiti con delibera del Consiglio d'Istituto.

L'iter da adottare per il conferimento degli incarichi può essere individuato nelle seguenti fasi:

- a) **Ricognizione del personale interno all'Istituzione:** analisi circa la possibilità di sopperire al proprio fabbisogno mediante personale interno. Nell'ambito di tale fase, il DS rende noti i propri fabbisogni in maniera trasparente e pubblica attraverso uno specifico avviso di selezione interno all'Istituto Scolastico (o un avviso unico). Nel caso in cui, all'esito della fase, si individui un soggetto idoneo a soddisfare il fabbisogno dell'Istituzione scolastica, si procederà alla stipula con il suddetto soggetto di una lettera di incarico;
- b) **Collaborazioni plurime:** in caso di impossibilità di sopperire al proprio fabbisogno mediante personale interno, ove applicabile, affidamento ad una risorsa di altra Istituzione mediante il ricorso all'istituto delle cc.dd. “collaborazioni plurime”, ai sensi⁶⁴:

- dell'art. 35 del CCNL Comparto Scuola del 29 novembre 2007, per gli incarichi di docenza;
- dell'art. 57 del suddetto CCNL, per le attività svolte dal personale ATA.

In tal caso, il DS rende noti i propri fabbisogni in maniera trasparente e pubblica attraverso uno specifico avviso di selezione sul proprio sito *web*, rivolto al personale di altri Istituti Scolastici (oppure specificherà il ricorso all'istituto della collaborazione plurima nell'ambito dell'avviso unico). Nel caso in cui, all'esito della procedura, si individui un soggetto idoneo a soddisfare il fabbisogno dell'Istituzione scolastica, si procederà alla stipula con il suddetto soggetto di una lettera di Incarico;

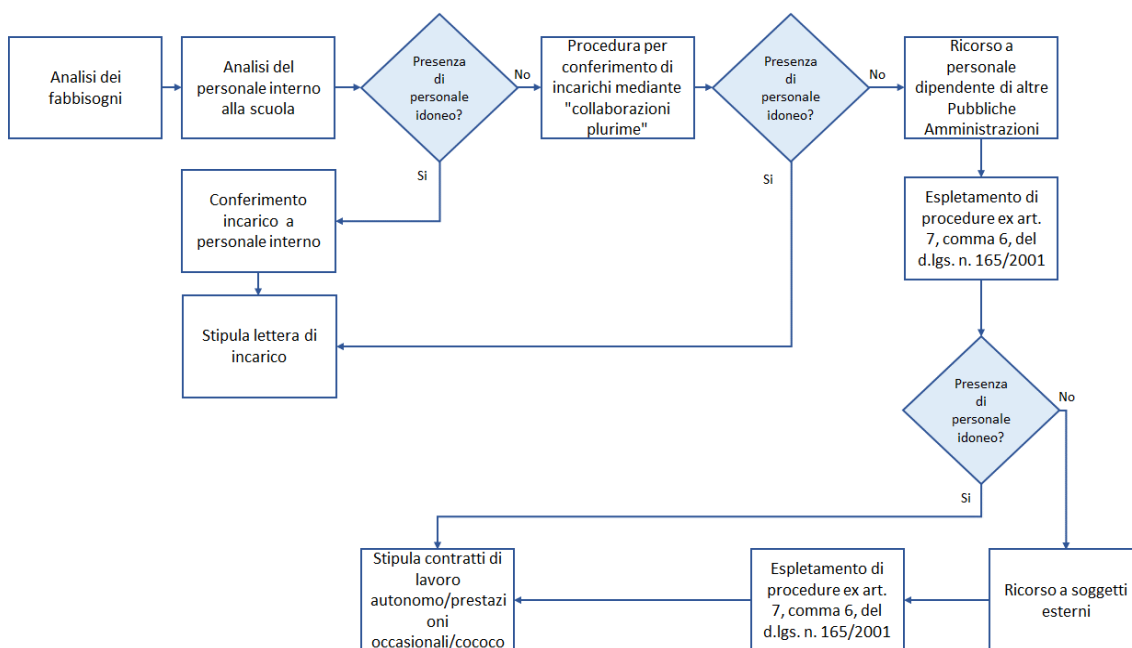
- c) **Contratto di lavoro autonomo:** *in via ulteriormente subordinata, nel caso in cui le procedure sub a) e b) abbiano dato esito negativo:*

c.1) affidamento di un contratto di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 7, comma 6, del D.Lgs. n. 165/2001, al personale dipendente di altra Pubblica Amministrazione;

⁶⁴ Con riferimento all'istituto delle collaborazioni plurime, si precisa che il nuovo CCNL del personale del comparto Istruzione e ricerca relativo al periodo 2019-2021, sottoscritto in data 18 gennaio 2024, non prevede alcuna abrogazione, né sostituzione degli artt. 35 e 57 del CCNL Comparto Scuola del 29 novembre 2007, i quali, pertanto, continuano ad applicarsi alle collaborazioni plurime rispettivamente dei docenti e del personale ATA.



c.2) in via residuale, ricorso a soggetti privati, ai sensi dell'art. 7, comma 6, del D.Lgs. n. 165/2001.



Si rinvia, per approfondimenti, al Quaderno n. 3 *"Istruzioni per l'affidamento di incarichi individuali"*, attualmente in fase di pubblicazione in quanto oggetto di aggiornamento..

Il controllo del Revisore si incentrerà, quindi, sul rispetto della normativa e delle procedure in tutte fasi di affidamento dell'incarico.

In particolare:

a. Fase di selezione

- pubblicazione di un avviso sul sito *web* dell'Istituzione scolastica;
- ricognizione circa la sussistenza di professionalità interne in grado di adempiere all'incarico;
- per incarichi di docenza e personale ATA, ove la ricognizione interna dia esito negativo, ricorso a personale idoneo di altre Istituzioni scolastiche attraverso le collaborazioni plurime⁶⁵;
- da ultimo, ricorso a dipendenti appartenenti ad altre Pubbliche Amministrazioni, e in mancanza di questi, a soggetti privati.

⁶⁵ Art. 35 del CCNL Comparto Scuola del 29 novembre 2007 (docenti) e art. 57 del citato CCNL (Personale ATA).



Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Deroga alla procedura comparativa senza una motivazione congrua;
- L'avviso non specifica durata, l'oggetto e il compenso dell'incarico;
- La selezione dell'incaricato non ha rispettato le fasi sopra descritte (ricognizione interna e poi esterna).

b. Stipula contratto

- acquisizione dall'incaricato di una conferma della dichiarazione circa l'insussistenza di situazioni, anche potenziali, di conflitto di interessi, ai sensi dell'art. 53, comma 14, del D.Lgs. n. 165/2001;
- acquisizione dall'incaricato dell'autorizzazione da parte della propria Amministrazione di appartenenza, ad eccezione dei casi indicati dall'art. 53, comma 6, del D.Lgs. n. 165/2001;
- stipula del contratto.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Non viene rispettata la forma scritta dell'atto negoziale;
- Mancata autorizzazione da parte della Pubblica Amministrazione di appartenenza.

c. Compensi

- determinazione del compenso nell'avviso di selezione;
- distinzione tra compenso per il personale interno e per il personale esterno.



Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Non vengono rispettati i criteri stabiliti dalle tabelle dalla E1.6 alla E1.8 allegate al nuovo CCNL 2019-2021 del 18 gennaio 2024, per il compenso dell'incarico interno, secondo quanto stabilito dall'art. 88 del CCNL Comparto Scuola del 29 novembre 2007;
- Il calcolo del compenso per l'incarico esterno è errato in quanto non rispetta le indicazioni contenute nel D.L. n. 326/1999;
- Non ci sono documenti che comprovano l'effettiva esecuzione delle prestazioni ai fini della rendicontazione.

d. Obblighi di pubblicità e trasparenza

- rispetto degli obblighi di trasparenza previsti dagli artt. 15 e 18 del D.Lgs. n. 33/2013;
- rispetto degli obblighi di Comunicazione previsti dall'art. 53 del D.Lgs. n. 165/2001 e dalla Circolare DPF – Ufficio per il personale delle Pubbliche Amministrazioni – n. 5/2006.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancata pubblicazione dell'incarico conferito o autorizzato nella sezione "Amministrazione trasparente", sottosezione "Personale" – "Incarichi conferiti e autorizzati ai dipendenti";
- Mancata pubblicazione degli incarichi conferiti a dipendenti di altre Pubbliche Amministrazioni nella sezione "Amministrazione trasparente", sottosezione "Consulenti e collaboratori";
- Mancata comunicazione all'Anagrafe delle prestazioni degli incarichi conferiti ai sensi dell'art. 7, comma 6, del D.Lgs. n. 165/2001.

2.3.6 Adesione a reti di scuole

L'art. 43, comma 2, del Regolamento prevede che le Istituzioni scolastiche, nell'ambito della propria autonomia negoziale, possano concludere e aderire "[...] ad accordi di rete ai sensi dell'articolo 7 del Decreto del Presidente della Repubblica 8 marzo 1999, n. 275,



e dell'articolo 1, commi 70, 71⁶⁶ e 72, della Legge n. 107 del 2015", mediante delibera del Consiglio di Istituto, ai sensi dell'art. 45, comma 1, lett. f), del suddetto Regolamento.

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, del D.P.R. n. 275/1999, la promozione o l'adesione ad accordi di rete è finalizzata al raggiungimento delle finalità istituzionali delle singole Istituzioni scolastiche.

Per ciò che concerne l'oggetto dell'accordo, il medesimo articolo, al comma 2, prevede che *"l'accordo può avere a oggetto attività didattiche, di ricerca, sperimentazione e sviluppo, di formazione e aggiornamento; di amministrazione e contabilità, ferma restando l'autonomia dei singoli bilanci; di acquisto di beni e servizi, di organizzazione e di altre attività coerenti con le finalità istituzionali; se l'accordo prevede attività didattiche o di ricerca, sperimentazione e sviluppo, di formazione e aggiornamento, è approvato, oltre che dal consiglio di circolo o di istituto, anche dal Collegio dei docenti delle singole scuole interessate per la parte di propria competenza"* e, al comma 3, che *"l'accordo può prevedere lo scambio temporaneo di docenti, che liberamente vi consentono, fra le istituzioni che partecipano alla rete i cui docenti abbiano uno stato giuridico omogeneo. I docenti che accettano di essere impegnati in progetti che prevedono lo scambio rinunciano al trasferimento per la durata del loro impegno nei progetti stessi, con le modalità stabilite in sede di contrattazione collettiva"*.

L'accordo, inoltre, ai sensi del comma 4, *"individua l'organo responsabile della gestione delle risorse e del raggiungimento delle finalità del progetto, la sua durata, le sue competenze e i suoi poteri, nonché le risorse professionali e finanziarie messe a disposizione della rete dalle singole istituzioni; l'accordo è depositato presso le segreterie delle scuole, ove gli interessati possono prenderne visione ed estrarne copia"*.

Alla luce di quanto evidenziato, pertanto, le reti di scuole costituiscono una forma di collaborazione interistituzionale per la gestione comune di funzioni ed attività amministrativo-contabili o di procedure connesse all'affidamento di contratti pubblici di lavori, beni e servizi.

Agli accordi di rete sono applicabili le disposizioni di cui all'articolo 15 della Legge n. 241/1990, che prevede la possibilità per le Pubbliche Amministrazioni di concludere tra loro accordi per disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività di interesse

⁶⁶ Ai sensi dell'art. 1, comma 71, della Legge 107/2015, *"gli accordi di rete individuano: a) i criteri e le modalità per l'utilizzo dei docenti nella rete, nel rispetto delle disposizioni legislative vigenti in materia di non discriminazione sul luogo di lavoro, nonché di assistenza e di integrazione sociale delle persone con disabilità, anche per insegnamenti opzionali, specialistici, di coordinamento e di progettazione funzionali ai piani triennali dell'offerta formativa di più istituzioni scolastiche inserite nella rete; b) i piani di formazione del personale scolastico; c) le risorse da destinare alla rete per il perseguimento delle proprie finalità; d) le forme e le modalità per la trasparenza e la pubblicità delle decisioni e dei rendiconti delle attività svolte."*



comune, da sottoscrivere con firma digitale o con le ulteriori modalità elettroniche previste dalla suddetta norma, a pena di nullità.

Gli accordi di rete per lo svolgimento in comune di una procedura ad evidenza pubblica dovrebbero tra l'altro contenere previsioni volte a disciplinare la composizione e i poteri degli organi della rete, la ripartizione e l'utilizzo di risorse finanziarie e strumentali, i casi di scioglimento della rete e le modalità di adesione da parte di altre Istituzioni.

Infine, si precisa che, sulla base di quanto previsto dall'art. 62, comma 6, lett. b), del Codice, il quale dispone che *“Le stazioni appaltanti non qualificate ai sensi del comma 2 dell'articolo 63, fatto salvo quanto previsto dal comma 1 del presente articolo: [...] b) ricorrono per attività di committenza ausiliaria di cui all'articolo 3, comma 1, lettera z), dell'allegato I.1 a centrali di committenza qualificate e a stazioni appaltanti qualificate”*⁶⁷, l'adesione a reti di scuole potrebbe costituire un utile strumento, per le Istituzioni scolastiche non qualificate quali stazioni appaltanti ai sensi degli artt. 62 e 63 del medesimo codice, per svolgere appalti di importo superiore al loro limite di spesa, nonché per eseguire gli stessi ai sensi della successiva lett. g), del comma 6, del medesimo articolo 62, la quale prevede che *“g) qualora non siano qualificate per l'esecuzione, ricorrono a una stazione appaltante qualificata, a una centrale di committenza qualificata o a soggetti aggregatori; in tal caso possono provvedere alla nomina di un supporto al RUP della centrale di committenza affidante”*.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancanza della delibera del Consiglio di Istituto;
- Mancata sottoscrizione con firma digitale o altra firma elettronica prevista dalla normativa per gli accordi tra Pubbliche Amministrazioni.

2.3.7 Contratti di sponsorizzazione

Nell'ambito della propria capacità ed autonomia negoziale le Istituzioni scolastiche possono avvalersi dei contratti di sponsorizzazione con soggetti privati al fine di incentivare e promuovere forme innovative di organizzazione tecnica e amministrativa, nonché al fine di implementare l'offerta formativa.

⁶⁷ Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. z), dell'Allegato I.1 al Codice, per *“attività di committenza ausiliaria”* si fa riferimento alle *“attività che consistono nella prestazione di supporto alle attività di committenza, in particolare nelle forme seguenti: 1) infrastrutture tecniche che consentano alle stazioni appaltanti di aggiudicare appalti pubblici o di concludere accordi quadro per lavori, forniture o servizi; 2) consulenza sullo svolgimento o sulla progettazione delle procedure di appalto; 3) preparazione delle procedure di appalto in nome e per conto della stazione appaltante interessata; 4) gestione delle procedure di appalto in nome e per conto della stazione appaltante interessata”*.



La sponsorizzazione può essere definita come “un contratto atipico a prestazioni corrispettive mediante il quale lo sponsor offre le proprie prestazioni nei confronti della PA, la quale si obbliga verso il primo a pubblicizzare il suo logo/marchio/immagine durante lo svolgimento di determinate attività” (cfr. ANAC, Deliberazione n. 9 dell’8 febbraio 2012; Deliberazione n. 48 del 6 novembre 2008) e può essere di natura “attiva” o “passiva”⁶⁸.

La sponsorizzazione attiva è il contratto nel quale la Pubblica Amministrazione assume la veste di *sponsor* finanziando e pubblicizzando l’attività di un soggetto terzo.

La sponsorizzazione passiva si concretizza, invece, quando la Pubblica Amministrazione assume la veste di soggetto sponsorizzato (*sponsee*), destinatario di un finanziamento (privato), oppure, quando lo stesso *sponsor* si impegna a progettare e realizzare, in tutto o in parte, le prestazioni richieste dalla Pubblica Amministrazione interamente a sua cura e a sue spese.

La sponsorizzazione attiva è vietata per la Pubblica Amministrazione, in quanto, al fine di garantire il contenimento della spesa pubblica, l’art. 6, comma 9, del D.L. n. 78/2010 ha previsto che “a decorrere dall’anno 2011, le Pubbliche Amministrazioni inserite nel conto economico consolidato della Pubblica Amministrazione, come individuate dall’Istituto Nazionale di Statistica ai sensi del comma 3 dell’articolo 1 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, incluse le autorità indipendenti, non possono effettuare spese per sponsorizzazioni”.

La possibilità per gli enti pubblici di concludere accordi di sponsorizzazione passiva si rinviene, invece, nella Legge 27 dicembre 1997, n. 449, la quale, all’art. 43, dispone che “al fine di favorire l’innovazione dell’organizzazione amministrativa e di realizzare maggiori economie, nonché una migliore qualità dei servizi prestati, le Pubbliche Amministrazioni possono stipulare contratti di sponsorizzazione con soggetti privati ed associazioni”.

Il contratto di sponsorizzazione è altresì disciplinato dal nuovo Codice dei Contratti pubblici, di cui al D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, che ha riunito in un’unica disposizione la disciplina di tale contratto.

Nello specifico, l’art. 134, comma 4, del D.Lgs. n. 36/2023, stabilisce che “L’affidamento di contratti di sponsorizzazione di lavori, servizi o forniture per importi superiori a 40.000 euro, mediante dazione di danaro o accollo del debito, o altre modalità di assunzione del

⁶⁸ Sul punto si riportano a seguire alcune pronunce giurisprudenziali in materia di sponsorizzazione. Tra le tante, si vedano la Sentenza Corte di Cassazione, Sez. I, 11 ottobre 1997, n. 9880, in base alla quale “[...] il cosiddetto contratto di sponsorizzazione, figura non specificamente disciplinata dalla legge, comprende una serie di ipotesi nelle quali comunque si ha che un soggetto, detto sponsorizzato, ovvero secondo la terminologia anglosassone, *sponsee*, si obbliga a consentire ad altri l’uso della propria immagine pubblica ed il proprio nome per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo” e la Sentenza Consiglio di Stato, Sez. VI, 31 luglio 2013, n. 4034, secondo cui la sponsorizzazione è “da ritenere corrispondente ad un contratto atipico, in cui un soggetto (“*sponsee*” o “*sponsorizzato*”) assume, normalmente in cambio di un corrispettivo, l’obbligo di associare a proprie attività il nome o il segno distintivo di altro soggetto (detto “*sponsor*”, o “*sponsorizzatore*”), quale forma di pubblicità indiretta”.



pagamento dei corrispettivi dovuti, ivi compresi quelli relativi a beni culturali nonché ai contratti di sponsorizzazione finalizzati al sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura, di cui all'articolo 101 del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, delle fondazioni lirico-sinfoniche e dei teatri di tradizione, è soggetto esclusivamente alla previa pubblicazione sul sito internet della stazione appaltante, per almeno trenta giorni, di apposito avviso, con il quale si rende nota la ricerca di sponsor per specifici interventi, ovvero si comunica l'avvenuto ricevimento di una proposta di sponsorizzazione, indicando sinteticamente il contenuto del contratto proposto. Trascorso il periodo di pubblicazione dell'avviso, il contratto può essere liberamente negoziato, purché nel rispetto dei principi di imparzialità e di parità di trattamento fra gli operatori che abbiano manifestato interesse, fermo restando il rispetto degli articoli 66, 94, 95, 97 e 100 in ordine alla verifica dei requisiti degli esecutori e della qualificazione degli operatori economici. Nel caso in cui lo sponsor intenda realizzare i lavori, prestare i servizi o le forniture direttamente a sua cura e spese, resta ferma la necessità di verificare il possesso dei requisiti degli esecutori, nel rispetto dei principi e dei limiti europei in materia e non trovano applicazione le disposizioni nazionali e regionali in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture, ad eccezione di quelle sulla qualificazione dei progettisti e degli esecutori. La stazione appaltante e l'amministrazione preposta alla tutela dei beni culturali impartiscono opportune prescrizioni in ordine alla progettazione, all'esecuzione delle opere o forniture e alla direzione dei lavori e collaudo degli stessi".

Tale disposizione distingue tra:

- **sponsorizzazione c.d. pura (o di finanziamento):** lo *sponsor* si impegna a finanziare il pagamento di corrispettivi dovuti dalla Pubblica Amministrazione per la realizzazione di lavori, servizi, forniture, mediante dazione di denaro o l'accollo del debito o altre modalità (comma 4, primo periodo);
- **sponsorizzazione tecnica:** consistente in una forma di partenariato che preveda la realizzazione di lavori, servizi o forniture da parte dello *sponsor*, a sua cura e spese, in favore della Pubblica Amministrazione (comma 4, terzo periodo). La sponsorizzazione tecnica è soggetta alla disciplina sulla tracciabilità, in quanto l'apporto di denaro privato è correlato alla realizzazione di lavori, servizi o forniture pubblici e integra la fattispecie di cui all'art. 3, comma 1, secondo periodo, della Legge 13 agosto 2010, n. 136⁶⁹.

Infine, si rileva che rientra nei contratti di sponsorizzazione passiva anche la c.d. sponsorizzazione c.d. mista che risulta dalla combinazione degli elementi di una sponsorizzazione pura e una sponsorizzazione tecnica in forza dei quali lo *sponsor* potrà finanziare l'iniziativa pubblica, totalmente o parzialmente, e pure offrire un contributo

⁶⁹ Sul punto, si veda la Determinazione ANAC, del 7 luglio 2011, n.4, recante "Linee guida sulla tracciabilità dei flussi finanziari ai sensi dell'articolo 3 della legge 13 agosto 2010, n. 136", aggiornata con delibera del 31 maggio 2017, n. 556 e con delibera del 27 luglio 2022, n. 371.



magari anche solo limitato ad una fase. Un tipico esempio di Sponsorizzazione mista è rinvenibile quando lo *sponsor* si obbliga a curare solo la parte della progettazione ed erogare i fondi per la realizzazione dei lavori previsti.

Con riferimento alla procedura di affidamento dei contratti di sponsorizzazione, si evidenzia preliminarmente che tali contratti sono esclusi dall'ambito di applicazione del Codice dei Contratti pubblici e che per gli stessi, pertanto, non trovano immediata applicazione le norme di cui al D.Lgs. n. 36/2023, fatte salve ovviamente le specifiche previsioni di cui al succitato art. 134 del medesimo Decreto Legislativo.

In termini generali, la disciplina delle sponsorizzazioni sarà oggetto di ampia trattazione da parte del Ministero dell'Istruzione e del Merito, il quale sta predisponendo il documento recante "*Istruzioni per l'affidamento dei contratti di sponsorizzazioni nelle Istituzioni Scolastiche*", al fine di supportare le medesime Istituzioni nel superamento delle difficoltà che incontrano nell'affidamento dei contratti di sponsorizzazione.

Come già anticipato, in aggiunta alla disciplina di carattere generale contenuta nel D.Lgs. n. 36/2023, per le Istituzioni scolastiche trova applicazione la normativa speciale di settore, contenuta nell'art. 45, comma 2, lett. b), del D.I. n. 129/2018⁷⁰, il quale prevede che spetta al Consiglio d'istituto l'adozione della deliberazione relativa alla determinazione, nei limiti stabiliti dalla normativa vigente in materia, dei criteri e dei limiti per lo svolgimento, da parte del Dirigente scolastico, delle attività negoziali concernenti i contratti di sponsorizzazione.

Si riporta di seguito, a titolo esemplificativo, un elenco di attività che le Istruzioni Scolastiche potrebbero perseguire mediante lo strumento della sponsorizzazione:

- manifestazioni di carattere culturale e artistico;
- interventi a favore del servizio bibliotecario (fornitura di attrezzature, libri, volumi, ecc.);
- interventi a favore di attività di animazione, laboratori, fornitura di materiale, attrezzature tecnico-specialistiche, tecnico-scientifiche;
- iniziative a favore di attività sportive (gare, manifestazioni, fornitura di attrezzature o impianti sportivi);
- iniziative a sostegno dei servizi sociali (collaborazione per servizi a sostegno di alunni svantaggiati, diversamente abili);

⁷⁰ In particolare, l'art. 45, comma 2, lett. b), del D.I. n. 129/2018, dispone che "Al Consiglio d'istituto spettano le deliberazioni relative alla determinazione, nei limiti stabiliti dalla normativa vigente in materia, dei criteri e dei limiti per lo svolgimento, da parte del dirigente scolastico, delle seguenti attività negoziali: [...] b) contratti di sponsorizzazione, per i quali è accordata la preferenza a soggetti che, per finalità statutarie e/o attività svolte abbiano in concreto dimostrato particolare attenzione e sensibilità nei confronti dei problemi dell'infanzia e della adolescenza. E' fatto divieto di concludere accordi di sponsorizzazione con soggetti le cui finalità ed attività siano in contrasto, anche di fatto, con la funzione educativa e culturale della scuola".



- iniziative a favore di esperienze all'estero per il perfezionamento delle lingue straniere.

Sotto il profilo soggettivo, l'art. 45, comma 2, lettera b), del Regolamento prevede che la scelta dello *sponsor* da parte delle Istituzioni avvenga comunque nel rispetto delle seguenti condizioni:

- (a) preferenza accordata a soggetti che, per finalità statutarie e/o attività svolte, abbiano in concreto dimostrato particolare attenzione e sensibilità nei confronti dei problemi dell'infanzia e dell'adolescenza;
- (b) divieto di concludere accordi di sponsorizzazione con soggetti le cui finalità ed attività siano in contrasto, anche di fatto, con la funzione educativa e culturale della Scuola.

In ogni caso, la stipula di contratti di sponsorizzazione deve avvenire nel rispetto dei limiti e dei criteri definiti con delibera del Consiglio d'Istituto.

Fermo quanto sopra, possono assumere il ruolo di *sponsor*:

- (a) persone giuridiche aventi o meno scopo di lucro o finalità commerciali, comprese le società di persone, di capitali, le cooperative, mutue di assicurazioni e consorzi imprenditoriali;
- (b) associazioni senza fine di lucro.

**Possibili criticità
(a titolo esemplificativo)**

- Mancato rispetto dei limiti e dei criteri definiti con delibera dal Consiglio d'Istituto;
- Mancato rispetto dei criteri specificati all'art. 45, comma 2, lett. b), del Regolamento;
- Mancato rispetto dei principi generali di cui agli artt. 1, 2 e 3 del D.Lgs. n. 36/2023 (ad es., risultato, fiducia, accesso al mercato) e alla Legge n. 241/1990 (ad es., imparzialità, trasparenza);
- Mancato rispetto dei criteri indicati dall'art. 134 del D.Lgs. n. 36/2023.

2.3.8 Accensione di mutui

L'art. 45, comma 1, lett. d), del D.I. n. 129/2018, prevede che l'accensione di mutui possa avvenire solo mediante delibera del Consiglio di Istituto ed inoltre che: (i) l'impegno complessivo annuale per il rimborso dei mutui non possa eccedere, sommato all'impegno per canoni di contratti di locazione finanziaria, il quinto della media dei trasferimenti ordinari dello Stato nell'ultimo triennio; (ii) la durata massima dei mutui è pari a cinque anni.



Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Durata massima superiore a cinque anni;
- Mancata adozione di delibera da parte del Consiglio di Istituto;
- Superamento della soglia di valore specificata dall'art. 45, comma 1, lett. d), del Regolamento.

2.3.9 Utilizzazione economica delle opere dell'ingegno e dei diritti di proprietà industriale

I diritti sulle opere dell'ingegno e i diritti di proprietà industriale sono disciplinati rispettivamente dagli artt. 36 e 37 del Regolamento.

Per ciò che concerne le opere dell'ingegno:

- spetta all'Istituzione scolastica il diritto d'autore sulle opere dell'ingegno di carattere creativo, prodotte nello svolgimento delle attività scolastiche, curricolari e non curricolari, rientranti nelle finalità formative istituzionali;
- gli adempimenti necessari prescritti dalla legge per (i) il riconoscimento del diritto dell'Istituto e per (ii) l'esercizio del diritto sono effettuati dal DS, in osservanza di quanto deliberato dal Consiglio d'Istituto;
- agli autori delle opere dell'ingegno è riconosciuto il diritto morale di paternità dell'opera.

In merito allo sfruttamento economico delle opere dell'ingegno:

- il Consiglio d'Istituto delibera sullo sfruttamento economico delle opere dell'ingegno, ai sensi dell'art. 45, comma 1, lett. g), del Regolamento;
- l'autore o uno dei coautori possono invitare il Consiglio d'Istituto a deliberare al fine di intraprendere iniziative per lo sfruttamento economico dell'opera. In mancanza di una deliberazione in tal senso, dopo novanta giorni, l'autore o il coautore che ha effettuato l'invito può autonomamente intraprendere tali attività;
- la metà dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico dell'opera spetta all'Istituzione scolastica, mentre la parte restante compete all'autore o ai coautori.

Nell'esercizio del diritto d'autore sulle opere dell'ingegno, l'Istituzione scolastica dovrà rispettare quanto previsto dalla normativa esistente in materia, ovvero dalle disposizioni del Codice civile (artt. 2575) e dalla normativa di settore vigente (ad esempio, Legge 22 aprile 1941, n. 633, "Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio, e successive modificazioni", e Legge 18 agosto 2000, n. 248, "Nuove norme di tutela del diritto d'autore").



Per quanto riguarda i diritti di proprietà industriale:

- all'Istituzione scolastica spettano i diritti di proprietà industriale su marchi ed altri segni distintivi, indicazioni geografiche, denominazioni di origine, disegni e modelli, invenzioni, modelli di utilità, topografie dei prodotti a semiconduttori, informazioni aziendali riservate e nuove varietà vegetali, prodotti nello svolgimento delle attività scolastiche, curricolari e non curricolari, rientranti nelle finalità formative istituzionali;
- gli adempimenti necessari prescritti dalla legge per (i) l'acquisto del diritto dell'Istituto e per (ii) l'esercizio del diritto sono effettuati dal DS, in osservanza di quanto deliberato dal Consiglio d'Istituto;
- per gli autori rimangono applicabili le norme in materia di diritto morale d'autore.

In merito allo sfruttamento economico dei diritti di proprietà industriale:

- il Consiglio d'Istituto delibera sullo sfruttamento economico dei diritti, ai sensi dell'art. 45, comma 1, lett. g), del Regolamento;
- l'autore o uno dei coautori possono invitare il Consiglio d'Istituto a deliberare al fine di intraprendere iniziative per lo sfruttamento economico dell'opera. In mancanza di una deliberazione in tal senso, dopo novanta giorni, l'autore o il coautore che ha effettuato l'invito può autonomamente intraprendere tali attività;
- la metà dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico del diritto di proprietà industriale spetta all'Istituzione scolastica, mentre la parte restante compete all'autore o ai coautori.

I diritti di proprietà industriale spettano all'Istituzione scolastica nel rispetto di quanto previsto dalle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 30/2005, modificato dal D.L. 119 maggio 2020, n. 34, e dal D.L. 11 marzo 2020, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 8 maggio 2020, n. 31 e da ultimo modificato dalla Legge 24 luglio 2023, n. 102, pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'8 agosto 2023, n. 184.



Nel contesto delineato, il Revisore verifica la correttezza del rispetto della normativa riportata da parte dell'Istituzione scolastica.

Possibili criticità

(a titolo esemplificativo)

- Mancanza di delibera del Consiglio d'Istituto in materia, salvi i casi in cui la norma consente di procedere anche in assenza della stessa;
- Violazione della norma in materia di ripartizione dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico dei diritti sulle opere dell'ingegno e i diritti di proprietà industriale tra l'Istituzione scolastica e l'autore dell'opera.

2.4. La contrattazione collettiva integrativa

Nell'ambito dei rinnovi dei contratti collettivi nazionali, il 18 gennaio 2024 è stato sottoscritto il nuovo Contratto Collettivo Nazionale (CCNL) – Comparto Istruzione e ricerca, relativo al periodo 2019-2021 (a seguire, anche il “**CCNL 2019-2021**”) ⁷¹, recante disposizioni di carattere normativo ed economico ⁷².

Per quanto non espressamente previsto dal nuovo CCNL 2019-2021, continuano a trovare applicazione, nei limiti del D.Lgs. n. 165/2001, i CCNL dei precedenti comparti di contrattazione e le specifiche norme di settore, ove compatibili e/o non sostituite dalle previsioni del suindicato CCNL del 18 gennaio 2024 e dalle norme legislative ⁷³.

2.4.1 Le relazioni sindacali

L'articolo 4, comma 1, del CCNL2019-2021–definisce le relazioni sindacali come lo strumento “*per costruire relazioni stabili tra Pubbliche Amministrazioni e soggetti sindacali, improntate alla partecipazione attiva e consapevole, alla correttezza e trasparenza dei comportamenti, al dialogo costruttivo, alla reciproca considerazione dei rispettivi diritti ed obblighi, nonché alla prevenzione e risoluzione dei conflitti*”.

Gli obiettivi che si perseguono attraverso le citate relazioni in esame sono:

- migliorare le condizioni dei lavoratori;
- incrementare l'efficienza e l'efficacia dei servizi;

⁷¹ Si precisa che la sottoscrizione definitiva del nuovo CCNL del personale del comparto Istruzione e ricerca 2019-2021 del 18 gennaio 2024 è stata preceduta dalla firma, in data 14 luglio 2023, della relativa ipotesi di CCNL.

⁷² Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del CCNL del personale del comparto Istruzione e ricerca 2019-2021 del 18 gennaio 2024 è previsto che “Il presente contratto concerne il periodo 1° gennaio 2019 - 31 dicembre 2021 sia per la parte giuridica che per la parte economica. Esso si compone anche del CCNL 6/12/2022, che ne costituisce parte integrante e che viene riportato – a fini ricognitivi - nel presente CCNL”.

⁷³ Si veda l'art. 1, comma 16, del CCNL 2019-2021, ai sensi del quale “Per quanto non espressamente previsto dal presente CCNL, continuano a trovare applicazione, nei limiti del d.lgs. n. 165 del 2001, i CCNL dei precedenti comparti di contrattazione e le specifiche norme di settore, ove compatibili e/o non sostituite dalle previsioni del presente CCNL e dalle norme legislative”.



- migliorare la fase decisionale;
- incrementare la crescita e la valorizzazione professionale, nonché l'innovazione organizzativa.

I modelli relazionali attraverso cui operano le relazioni sindacali sono di due tipi (i) la partecipazione e (ii) la contrattazione collettiva integrativa.

La partecipazione si articola, a sua volta, in: a) informazione b) confronto; c) organismi paritetici.

In particolare:

- a) l'**informazione** consiste nella trasmissione di dati ed elementi conoscitivi, da parte dell'Amministrazione ai soggetti sindacali, al fine di consentire loro di prendere conoscenza delle questioni inerenti alle materie di confronto e di contrattazione integrativa⁷⁴.

In linea generale, l'informazione costituisce il presupposto per le materie che prevedono un confronto successivo tra l'Amministrazione e le parti sindacali o l'avvio della contrattazione integrativa;

- b) il **confronto** (istituto attualmente disciplinato all'art. 6 del CCNL 2019-2021, che ha abrogato l'art. 6 del precedente CCNL 2016-2018) è la modalità attraverso la quale si instaura un dialogo approfondito sulle materie rimesse a tale livello di relazione, al fine di consentire ai soggetti sindacali aventi titolo – ovvero quelli titolari della contrattazione integrativa individuati nelle specifiche sezioni del CCNL – di esprimere valutazioni esaustive e di partecipare costruttivamente alla definizione delle misure che l'Amministrazione intende adottare. A seguito della trasmissione delle informazioni, Amministrazione e soggetti sindacali si incontrano se, entro cinque giorni dalla suddetta informazione, le stesse organizzazioni sindacali richiedono il confronto, anche singolarmente. Il periodo durante il quale si svolgono gli incontri non può essere superiore a quindici giorni o, per le Istituzioni scolastiche ed educative, a dieci giorni. Al termine del confronto viene redatta una sintesi dei lavori e delle posizioni emerse.

Per quanto riguarda lo specifico Comparto Istruzione e ricerca, l'art. 30, comma 9, del CCNL 2019-2021 afferma che sono oggetto di confronto:

⁷⁴ Si veda, per quanto riguarda la contrattazione integrativa del comparto Istruzione e ricerca quanto indicato dall'art. 30, comma 10, del CCNL 2019-2021. In particolare, sono oggetto di informazione, a livello nazionale e regionale, gli esiti dei monitoraggi effettuati con gli strumenti di cui al comma 9, punto a2); le risorse finanziarie assegnate alle istituzioni scolastiche ai sensi del comma 4, punti a3) e b2); le risorse finanziarie erogate a livello di Istituzione scolastica a valere sui fondi comunitari; operatività di nuovi sistemi informatici o modifica di quelli esistenti, relativi ai servizi amministrativi e di supporto all'attività scolastica; a livello di Istituzione scolastica, la proposta di formazione delle classi e degli organici; i criteri di attuazione dei progetti nazionali ed europei; i dati relativi all'utilizzo delle risorse del Fondo per il miglioramento dell'offerta formativa, con l'indicazione, per ciascuna delle attività retribuite, dell'importo erogato, del numero dei lavoratori coinvolti, fermo restando che non deve essere possibile associare il compenso al nominativo del lavoratore che lo ha percepito.



- (i) a livello nazionale e regionale:
 - 1) gli obiettivi e le finalità della formazione del personale;
 - 2) gli strumenti e le metodologie per la valutazione dell'efficacia e della qualità del sistema scolastico, anche in rapporto alle sperimentazioni in atto;
 - 3) gli organici e il reclutamento del personale scolastico. Su tali materie, il periodo di confronto non può superare i cinque giorni;
 - 4) i criteri per l'effettuazione delle procedure di cui all'art. 59, del CCNL 2019-2021 (Norme di prima applicazione);
 - 5) i criteri per il conferimento degli incarichi di DSGA, ivi inclusi gli incarichi *ad interim*;
 - 6) i criteri di ripartizione delle risorse del fondo per le posizioni economiche di cui all'art. 79 del CCNL 2019-2021 (Fondo per le posizioni economiche del personale ATA) tra le diverse posizioni economiche;
 - 7) linee generali di indirizzo per l'adozione di misure finalizzate alla prevenzione delle aggressioni sul lavoro.
- (ii) a livello di Istituzione scolastica:
 - 1) l'articolazione dell'orario di lavoro del personale docente, educativo ed ATA, nonché i criteri per l'individuazione del medesimo personale da utilizzare nelle attività retribuite con il fondo per il miglioramento dell'offerta formativa;
 - 2) i criteri riguardanti le assegnazioni alle sedi di servizio all'interno dell'Istituzione scolastica del personale docente, educativo ed ATA;
 - 3) i criteri per la fruizione dei permessi per l'aggiornamento;
 - 4) la promozione della legalità, della qualità del lavoro e del benessere organizzativo e individuazione delle misure di prevenzione dello stress lavoro-correlato e di fenomeni di *burn-out*;
 - 5) i criteri generali delle modalità attuative del lavoro agile e del lavoro da remoto, nonché i criteri di priorità per l'accesso agli stessi;
 - 6) i criteri per il conferimento degli incarichi al personale ATA.
- c) gli **organismi paritetici**. L'art. 7 del CCNL 2019-2021 definisce e indica i compiti dell'"*organismo paritetico per l'innovazione*", formato da un componente designato da ciascuna delle organizzazioni sindacali titolari della contrattazione integrativa nazionale o di singola amministrazione secondo la collocazione stabilita per il predetto organismo, nonché da una rappresentanza dell'Amministrazione, con rilevanza pari alla componente sindacale. Lo stesso organismo realizza una modalità relazionale finalizzata al coinvolgimento partecipativo delle organizzazioni sindacali di categoria titolari della



contrattazione integrativa su tutto ciò che abbia una dimensione progettuale, complessa e sperimentale, di carattere organizzativo⁷⁵.

Per quanto riguarda la contrattazione collettiva integrativa si rinvia al successivo paragrafo.

2.4.2 La contrattazione collettiva integrativa

La contrattazione collettiva integrativa è finalizzata alla stipulazione di contratti che obbligano reciprocamente le parti.

Ai sensi dell'art. 40, comma 3-bis), del D.Lgs. n. 165/2001, "[...] la contrattazione collettiva integrativa si svolge sulle materie, con i vincoli e nei limiti stabiliti dai contratti collettivi nazionali, tra i soggetti e con le procedure negoziali che questi ultimi prevedono; essa può avere ambito territoriale e riguardare più Amministrazioni. I contratti collettivi nazionali definiscono il termine delle sessioni negoziali in sede decentrata. Alla scadenza del termine le parti riassumono le rispettive prerogative e libertà di iniziativa e decisione [...]"⁷⁶.

Per ciò che attiene al comparto Istruzione e ricerca, come precisato dall'art. 8, comma 3, del CCNL 2019-2021, il contratto collettivo integrativo ha durata triennale e si riferisce a tutte le materie indicate nelle specifiche sezioni. Restano salvi i criteri di ripartizione delle risorse tra le diverse modalità di utilizzo che, invece, possono essere negoziati con cadenza annuale.

Si precisa, inoltre, che il termine minimo di una sessione negoziale è fissato in 45 giorni, eventualmente prorogabili di ulteriori 45 giorni⁷⁷.

⁷⁵ Una definizione di organismi paritetici è rinvenibile altresì nell'art. 2, comma 1, lettera ee), del D.Lgs. n. 81/2008, che li definisce come "[...] organismi costituiti a iniziativa di una o più associazioni dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, quali sedi privilegiate per: la programmazione di attività formative e l'elaborazione e la raccolta di buone prassi a fini prevenzionistici; lo sviluppo di azioni inerenti alla salute e alla sicurezza sul lavoro; l'assistenza alle imprese finalizzata all'attuazione degli adempimenti in materia; ogni altra attività o funzione assegnata loro dalla legge o dai contratti collettivi di riferimento".

⁷⁶ In merito, la sentenza del Tribunale Roma, Sez. IV, 04 ottobre 2019, specifica che "[...] si deve ribadire, in base alle disposizioni del TUPI regolanti il rapporto tra contrattazione nazionale ed integrativa, che la contrattazione di secondo livello è stata qualificata come "integrativa" e non più "decentrata" (art. 45 D.Lgs. n. 29 del 1993), con l'evidente finalità, nella presa di coscienza della evoluzione del sistema contrattuale nel settore pubblico, di identificarne l'oggetto nelle materie non trattate nel contratto nazionale (salvo un espresso divieto in tal senso) ovvero nel completamento della disciplina dettata dal livello nazionale, ed appare parimenti innegabile la considerazione del livello nazionale di contrattazione come fulcro del sistema nel settore pubblico e la conseguente esigenza di conformità e coerenza del livello inferiore a quello superiore. In altre parole, è il contratto collettivo nazionale (e non il legislatore) che stabilisce gli spazi attribuiti alla competenza ed alla regolazione della contrattazione integrativa. [...]"

⁷⁷ Si veda l'art. 8, comma 7, del CCNL 2019-2021. Come precisato nell'art. 40, comma 3-ter, del D.Lgs. n. 165/2001 nel caso in cui non si raggiunga l'accordo per la stipulazione di un contratto collettivo integrativo, qualora il protrarsi delle trattative determini un pregiudizio alla funzionalità dell'azione amministrativa, nel rispetto dei principi di correttezza e buona fede fra le parti, l'Amministrazione può provvedere, in via provvisoria, sulle materie oggetto del mancato accordo fino alla successiva sottoscrizione e prosegue le trattative al fine di pervenire in tempi celeri alla conclusione dell'accordo. Agli atti adottati unilateralmente si applicano le procedure di controllo di compatibilità economico-finanziaria previste dall'articolo 40-bis.



Nei casi in cui, decorsi trenta giorni dall'inizio delle trattative, eventualmente prorogabili fino ad un massimo di ulteriori trenta giorni, non si sia raggiunto l'accordo, le parti riassumono le rispettive prerogative e libertà di iniziativa e decisione sulle materie indicate nelle specifiche sezioni⁷⁸.

Si rileva che, al fine di raggiungere la sottoscrizione del contratto integrativo, è in ogni caso necessario un controllo preventivo da parte dell'organo di controllo⁷⁹.

In particolare, ai sensi dell'art. 40-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 165/2001⁸⁰, il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori, è effettuato dal Collegio dei Revisori dei conti, dal Collegio sindacale, dagli Uffici centrali di bilancio o dagli analoghi organi previsti dai rispettivi ordinamenti⁸¹.

Il medesimo comma, all'ultimo periodo, stabilisce che *"qualora dai contratti integrativi derivino costi non compatibili con i rispettivi vincoli di bilancio delle Amministrazioni, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, comma 3-quinquies, sesto periodo"*.

Tale ultima previsione dispone che *"nei casi di violazione dei vincoli e dei limiti di competenza imposti dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono sostituite ai sensi degli articoli 1339 e 1419, comma 2, del Codice civile"*.

⁷⁸ Si veda l'art. 8, comma 6, del CCNL 2019-2021.

⁷⁹ Per ulteriori approfondimenti sul controllo dei Revisori dei conti della contrattazione integrativa d'istituto si rinvia al paragrafo 2.4.5.

⁸⁰ La Deliberazione della Corte dei conti Piemonte, Sez. contr., 23 ottobre 2019, n. 112, precisa che "[...] dalla formulazione testuale dell'art. 40 bis, comma 1, del D.Lgs. n. 165 del 2000, (Controlli in materia di contrattazione integrativa), si ricava che questa forma di controllo attiene al rispetto da parte del contratto integrativo di tutti i vincoli comunque derivanti da norme di legge [...]".

⁸¹ Si veda sul punto, la sentenza della Corte dei conti Sicilia, Sez. giurisdiz., 16 aprile 2020, n. 157, la quale chiarisce che "[...] si tratta allora di un'attività obbligatoria, che l'organo di revisione deve svolgere in maniera accurata, professionale e attenta. È infatti evidente che l'organo di revisione, pur non potendo paralizzare il procedimento di contrattazione decentrata, deve esprimere un parere chiaro e completo, che sia consequenziale a una puntuale e professionale disamina del contratto integrativo sotto il profilo finanziario e giuridico. Va da sé, infatti, che un parere negativo dell'organo di revisione su tutto o su parte del testo dell'ipotesi di contratto dovrebbe dissuadere l'Amministrazione e indurla a non concludere il procedimento di contrattazione. Pertanto, l'inadeguata formulazione del parere e l'omissione di rilievi rendono i componenti dell'organo di revisione partecipi della sequenza contrattuale e del danno che ne è scaturito. [...] Il controllo demandato dall'art. 40-bis del D.Lgs. n. 165 del 2001 all'organo di revisione non è meramente contabile, posto che la citata disposizione impone la verifica della compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa non solo con i vincoli di bilancio della singola Amministrazione ma anche con quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare attenzione per le disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori. Si configura pertanto un tipo di controllo che investe profili giuridici e finanziari".



Il successivo comma 2, del citato art. 40-*bis*, nel delineare la procedura di finalizzazione della contrattazione integrativa precisa altresì che:

- a) per le Amministrazioni statali, anche ad ordinamento autonomo, nonché per gli enti pubblici non economici e per gli enti e le istituzioni di ricerca con organico superiore a duecento unità, i contratti integrativi sottoscritti, corredati da una apposita relazione tecnico-finanziaria⁸² e da una relazione illustrativa, certificati dai competenti organi di controllo, sono trasmessi alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica e al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato;
- b) entro trenta giorni dalla data di ricevimento della documentazione, i predetti enti dovranno accertare la compatibilità economico-finanziaria. In caso sia inutilmente trascorso il predetto termine di trenta giorni (che può essere sospeso in caso di richiesta di elementi istruttori) la delegazione di parte pubblica può procedere alla stipula del contratto integrativo. Diversamente, nel caso in cui il riscontro abbia esito negativo, le parti dovranno riprendere le trattative.

Si rileva, altresì, che, ai sensi del comma 3, dell'art. 40-*bis*, le Pubbliche Amministrazioni:

- a) entro il 31 maggio di ciascun anno inviano "specifiche informazioni sui costi della contrattazione integrativa", certificate dagli organi di controllo, al Ministero dell'Economia e delle Finanze;
- b) tali informazioni sono trasmesse alla Corte dei conti che, ferme restando le ipotesi di responsabilità eventualmente ravvisabili, le utilizza anche ai fini del referto sul costo del lavoro.

CONTRATTO COLLETTIVO INTEGRATIVO (VISIONE SINTETICA)		
RESPONSABILE	ATTIVITÀ	TERMINI
Organo di controllo	Controllo sui costi della contrattazione collettiva	Prima della sottoscrizione definitiva
Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica e Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento	Accertamento della compatibilità economico-finanziaria	Entro 30 giorni dal ricevimento del contratto integrativo sottoscritto con relazione illustrativa e relazione tecnico-finanziaria da parte dei soggetti

⁸² Sul punto, si rinvia al paragrafo 2.4.6.



della Ragioneria generale dello Stato		di cui all'art. 40-bis, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001
Pubbliche Amministrazioni	Invio di specifiche informazioni, al Ministero dell'Economia e Finanze e alla Corte dei conti, sui costi della contrattazione integrativa, certificate dagli organi di controllo	Entro il 31 maggio di ogni anno

2.4.3 La contrattazione collettiva integrativa nel comparto Istruzione e ricerca

L'art. 30 del CCNL 2019-2021 affida alla contrattazione integrativa lo scopo di incrementare l'offerta formativa.

Per il settore scuola, la citata tipologia di contrattazione si svolge:

- a) **a livello nazionale**, tra la delegazione costituita dal Ministero e i rappresentanti nazionali delle organizzazioni sindacali di categoria firmatarie del CCNL 2019-2021;
- b) **a livello regionale**, tra il dirigente titolare del potere di rappresentanza nell'ambito dell'ufficio (o suo delegato) e i rappresentanti territoriali delle organizzazioni sindacali firmatarie del citato CCNL;
- c) **a livello di Istituzione scolastica**, tra il DS e, per la componente sindacale, la Rappresentanza Sindacale Unitaria d'Istituto (a seguire, anche "RSU" o "RSU d'Istituto") e i rappresentanti territoriali delle organizzazioni sindacali firmatarie del CCNL medesimo.

A ciascuno dei suddetti ambiti territoriali corrisponde una specifica materia di competenza come indicato nel dettaglio dall'art. 30, comma 4, del suindicato CCNL e di seguito rappresentato nella tabella di sintesi.

LIVELLO NAZIONALE	LIVELLO REGIONALE	LIVELLO II.SS.
<ul style="list-style-type: none"> • Procedure e criteri generali per la mobilità professionale e territoriale, incluse le modalità per l'applicazione dell'art. 58, del D.L. 73/2021; 	<ul style="list-style-type: none"> • Linee di indirizzo per la tutela della salute nell'ambiente di lavoro; • Criteri di allocazione e utilizzo delle risorse, (vedi risorse Regione e di altri Enti) finalizzate alla lotta 	<ul style="list-style-type: none"> • Criteri generali in materia di prevenzione e sicurezza nei luoghi di lavoro; • Criteri per la ripartizione delle risorse del fondo per il miglioramento dell'offerta formativa e per la



<ul style="list-style-type: none"> • Criteri generali per le assegnazioni provvisorie/ utilizzazioni annuali del personale docente, educativo ed ATA; • Criteri generali di ripartizione delle risorse per la formazione del personale docente educativo ed ATA; • Criteri per l'esercizio dei permessi sindacali ai sensi dell'art. 18, comma 3, del CCNQ 4 dicembre 2017 e s.m.i.; • Criteri di riparto del fondo di cui all'art. 78 del CCNL 2019-2021; • Importo dell'indennità di disagio di cui all'art. 77 del CCNL 2019-2021; • Importo dell'indennità di cui all'art. 54, comma 4, ultimo periodo, del CCNL 2019-2021; • Incremento dell'indennità di direzione parte variabile, di cui all'art. 56, comma 1, del CCNL 2019-2021. 	<p>contro l'emarginazione scolastica e per gli interventi sulle aree a rischio e a forte processo immigratorio;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criteri/modalità/durata delle assemblee territoriali; • Criteri per la fruizione dei permessi per il diritto allo studio; • Materie delegate dal CCNL. 	<p>determinazione dei compensi;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criteri per l'attribuzione di compensi accessori (inclusa la quota delle risorse relative ai percorsi per le competenze trasversali e orientamento e le risorse relative ai progetti nazionali e comunitari (PON, ecc..), eventualmente destinate alla remunerazione del personale); • Criteri generali per la determinazione dei compensi finalizzati alla valorizzazione del personale; • Criteri per l'utilizzo dei permessi sindacali ai sensi dell'art. 10 del CCNQ 4 dicembre 2017 e s.m.i.; • Criteri per l'individuazione di fasce temporali di flessibilità oraria per il personale ATA; • Criteri generali di ripartizione delle risorse per la formazione del personale; • Criteri per l'utilizzo di strumentazioni tecnologiche di lavoro in orario diverso da quello di servizio; • Riflessi sulla qualità del lavoro e sulla professionalità delle innovazioni tecnologiche e dei processi di informatizzazione inerenti ai servizi amministrativi e a supporto dell'attività scolastica; • Personale tenuto ad assicurare i servizi essenziali
---	--	--



		<p>relativi alla vigilanza agli ingressi alla scuola e ad altre attività indifferibili coincidenti con l'assemblea sindacale;</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criteri di utilizzo delle risorse finanziarie e la determinazione della misura dei compensi, di cui al decreto del MIM del 5 aprile 2023, n. 63; • Protocollo di intesa per la determinazione dei contingenti di personale in caso di sciopero del personale scolastico.
--	--	---

2.4.4 Focus: La contrattazione collettiva integrativa d'Istituto

La disciplina applicabile alla contrattazione integrativa d'Istituto è rinvenibile per i profili di carattere generale nel citato art. 8 del CCNL 2019-2021 e per quelli di dettaglio nell'art. 30 del CCNL medesimo.

A livello di Istituzione scolastica, la contrattazione coinvolge i seguenti attori:

- per la **parte pubblica**: il DS, che può essere assistito da suoi collaboratori;
- per la **parte sindacale**: la RSU d'Istituto, che assume le decisioni a maggioranza dei componenti e i rappresentanti delle organizzazioni sindacali firmatarie del CCNL (Cisl Scuola, FLC-CGIL, UIL Scuola, GILDA).

Il DS trasmette alla RSU ed ai sindacati dati ed elementi conoscitivi (informazione) relativi alla contrattazione, compresa la scheda delle risorse finanziarie disponibili. L'informazione è resa in tempi congrui rispetto alle operazioni propedeutiche all'avvio dell'anno scolastico ed è fornita anche per le materie oggetto di confronto.

Il DS deve formalizzare la propria proposta contrattuale entro termini congrui con l'inizio dell'anno scolastico e, in ogni caso, entro i successivi 10 giorni lavorativi decorrenti dall'inizio delle trattative che comunque devono iniziare non oltre il 15 settembre e devono concludersi entro il 30 novembre.

L'art. 30, comma 8, del CCNL 2019-2021 afferma che *"fermi restando i termini di cui all'art. 8 (contrattazione collettiva integrativa), commi 6 e 7, la sessione negoziale di contrattazione integrativa è avviata entro il 15 settembre e la durata della stessa, nel rispetto dei citati commi 6 o 7, non può comunque protrarsi oltre il 30 novembre"*.



Le RSU possono comunque chiedere, sei mesi prima della scadenza del contratto⁸³, l'apertura delle trattative e presentare una propria proposta (piattaforma).

Le riunioni, generalmente, si svolgono al di fuori dell'orario di servizio o facendo ricorso alle ore di permesso per le RSU e sono valide soltanto se sono stati convocati tutti gli aventi titolo (RSU e rappresentanti dei sindacati scuola firmatari del CCNL).

L'art. 8, comma 10, del CCNL 2019-2021 prevede che *"i contratti collettivi integrativi devono contenere apposite clausole circa tempi, modalità e procedure di verifica della loro attuazione. Essi conservano la loro efficacia fino alla stipulazione, presso ciascuna Amministrazione, dei successivi contratti collettivi integrativi"*.

CONTRATTO INTEGRATIVO D'ISTITUTO (VISTA SINTETICA)		
RESPONSABILE	ATTIVITÀ	TERMINI
DS, RSU, rappresentanti sindacali	Avvio trattative per nuovo contratto d'Istituto	Entro il 15 settembre
DS	Formalizzazione prima proposta contrattuale	Entro 10 giorni dall'avvio delle trattative
DS, RSU, rappresentanti sindacali	Conclusione trattative	Entro il 30 novembre

2.4.5 Il controllo dei Revisori sulla contrattazione collettiva integrativa d'Istituto

Il controllo sulla contrattazione collettiva integrativa d'Istituto rientra tra i compiti dei Revisori delle Istituzioni scolastiche, come previsto anche dall'art. 51, comma 2, lett. g), del D.l. n. 129/2018.

L'art. 8, comma 8, del CCNL 2019-2021, relativo al Comparto Scuola, specifica le fasi di tale controllo, prevedendo, in particolare, che:

- a) i Revisori dei conti ricevono l'ipotesi di contratto collettivo integrativo, corredata dalla relazione illustrativa (a cura del DS) e da quella tecnica (a cura del DSGA) dopo dieci giorni dalla sottoscrizione;
- b) gli stessi Revisori possono esprimere dei rilievi entro quindici giorni dalla ricezione⁸⁴. In tal caso, la trattativa dovrà riprendere entro cinque giorni;

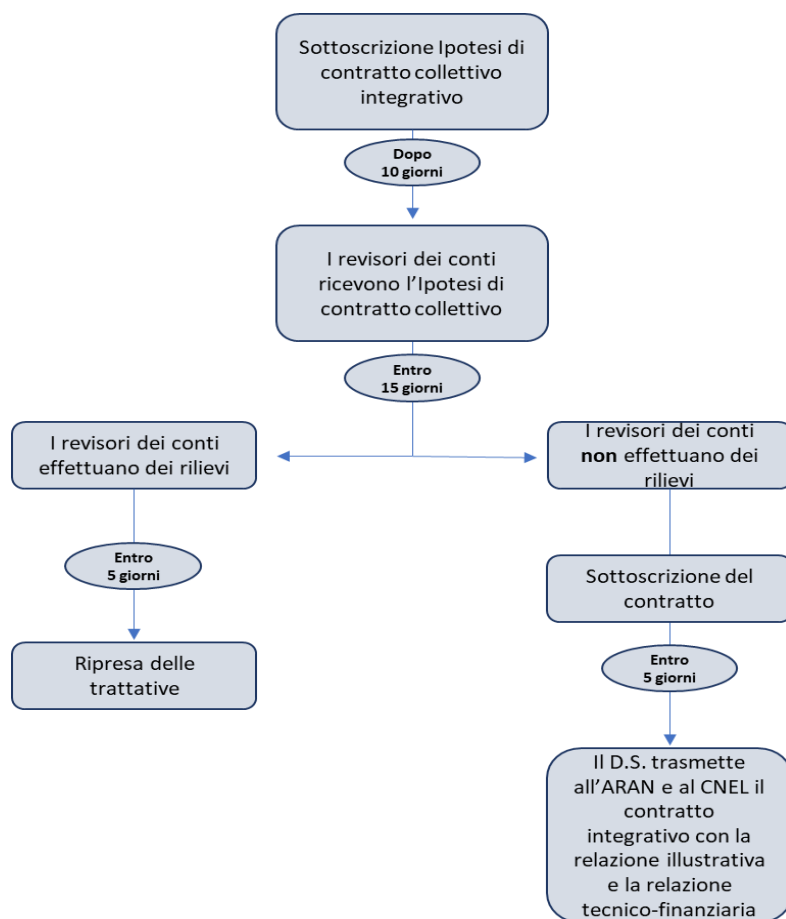
⁸³ Art. 2, comma 5, del CCNL 2019-2021.

⁸⁴ La sentenza della Corte dei conti Sicilia, Sez. giurisdiz., 16 aprile 2020, n. 157, precisa che "[...] si deve ritenere che il controllo dei soggetti a ciò preposti non possa non estendersi anche alla valutazione al merito delle scelte contrattuali.

- c) trascorsi quindici giorni senza rilievi, l'organo competente dell'Amministrazione può autorizzare il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto. In particolare, il DS procede con le RSU e sindacati alla sottoscrizione definitiva del contratto che, entrando in vigore, va in sostituzione del precedente.

Il DS è tenuto a trasmettere, per via telematica, all'A.RA.N ed al CNEL, entro cinque giorni dalla sottoscrizione definitiva, il testo del contratto collettivo integrativo, ovvero il testo degli atti assunti ai sensi dei commi 6 o 7, corredati dalla relazione illustrativa e da quella tecnica⁸⁵.

Di seguito, uno schema che riassume i passaggi sopra riportati:



2.4.6 Relazione illustrativa e relazione tecnico-finanziaria

Gli schemi della relazione illustrativa e della relazione tecnico-finanziaria, a corredo del contratto collettivo integrativo, sono stati predisposti con la Circolare n. 25 del 19 luglio

[...]". Sul punto, si rileva, altresì, che con Decreto del Trib. Firenze, 4 gennaio 2012, è stata dichiarata antisindacale la condotta dell'Amministrazione scolastica che ha negato la contrattazione sulle materie previste dall'art. 6, CCNL 29 novembre 2007, adducendo tra le motivazioni la presenza di rilievi da parte dei Revisori dei conti che non riguardavano la compatibilità finanziaria del contratto.

⁸⁵ Art. 8, comma 11, del CCNL 2019-2021.



2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, d'intesa con il Dipartimento della Funzione Pubblica.

Le relazioni, secondo la normativa vigente in essere, sono finalizzate:

- a) a supportare la delegazione trattante di parte pubblica con uno strumento uniforme di esplicitazione e valutazione dei contenuti del contratto sottoposto a certificazione;
- b) a supportare gli organi di controllo con un omogeneo piano di verifica della certificazione degli atti della contrattazione integrativa, rendendo organici e sequenziali i diversi aspetti del controllo;
- c) a fornire al cittadino che ha accesso a tali atti nella sezione trasparenza del sito *web* dell'Istituzione scolastica, la piena visibilità e confrontabilità dei contenuti esplicativi degli accordi stipulati in sede integrativa.

Gli schemi sono articolati in moduli, a loro volta divisi in sezioni, che possono essere eventualmente dettagliate in voci e sotto voci.

L'organizzazione in forma modulare degli schemi consente a ciascuna Istituzione scolastica di completare i moduli/sezioni/voci e sotto voci ritenuti rilevanti per lo specifico contratto integrativo oggetto di esame. Le parti ritenute non pertinenti dal compilatore dovranno essere comunque presenti nella relazione illustrativa e nella relazione tecnico-finanziaria, anche se completate dalla formula "parte non pertinente allo specifico accordo illustrato". Spetterà ai Revisori dei conti valutare anche la coerenza delle sezioni omesse.

Lo **schema di relazione illustrativa** è composto da due distinti moduli, la cui compilazione è in ogni caso obbligatoria:

- a) illustrazione degli aspetti procedurali e sintesi del contenuto del contratto;
- b) illustrazione dell'articolato del contratto e relativa attestazione della compatibilità con i vincoli derivanti da norme di legge e di contratto nazionale; modalità di utilizzo delle risorse accessorie; risultati attesi in relazione agli utilizzi del fondo ed all'erogazione delle risorse premiali; altre informazioni utili.

Lo **schema di relazione tecnico-finanziaria** sull'utilizzo delle risorse previste nei Fondi per la contrattazione integrativa è suddiviso in quattro moduli, la cui compilazione è in ogni caso obbligatoria:

- a) costituzione del Fondo per la contrattazione integrativa⁸⁶;

⁸⁶ Come evidenziato anche dall'ARAN nelle premesse alla Raccolta sistematica delle disposizioni contrattuali del Comparto Scuola, i CCNL sottoscritti dal 1994 in poi costituiscono un testo unico che, salvo espresse disapplicazioni,



- b) definizione delle poste di destinazione del Fondo per la contrattazione integrativa;
- c) schema generale riassuntivo del Fondo per la contrattazione integrativa;
- d) compatibilità economico-finanziaria e modalità di copertura degli oneri del Fondo con riferimento agli strumenti annuali e pluriennali di bilancio.

Per maggiori informazioni sulla compilazione della relazione illustrativa e tecnico-finanziaria si rimanda al testo della Circolare n. 25/2012.

CAPITOLO 3: LE MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI

I Revisori dei conti, nell'espletamento delle attività di controllo di legittimità e regolarità amministrativa e contabile esprimono il parere obbligatorio a supporto delle determinazioni del Consiglio d'Istituto in ordine all'approvazione del Programma Annuale e del Conto Consuntivo, secondo le procedure e i tempi stabiliti nel D.I. n. 129/2018.

3.1. I principi per lo svolgimento dei controlli

Nell'esercizio della loro funzione, i Revisori dei conti si attengono ai principi della programmazione, della continuità e del campionamento. Inoltre, i rapporti con le Istituzioni scolastiche si uniformano al principio di leale collaborazione⁸⁷.

Il principio di programmazione dei controlli

Il principio della programmazione dei controlli richiede che lo svolgimento dell'attività sia preceduta da una fase propedeutica di pianificazione, finalizzata a renderla più efficace, mediante la predisposizione di un programma di lavoro adeguato alla realtà oggetto di verifica⁸⁸. A tal fine, il comma 2 dell'articolo 52 del Regolamento precisa che

comprende tutte le disposizioni contenute negli accordi che si sono susseguiti nell'arco temporale di riferimento. L'ARAN, inoltre, ha fornito appositi orientamenti applicativi per il Comparto Scuola. In particolare, si evidenziano i seguenti orientamenti: Orientamento ARAN CIR27: "Nell'ambito delle risorse che alimentano il fondo di cui al primo comma dell'art. 40 del CCNL Istruzione e ricerca del 19/04/2018, si rinvencono tutte quelle risorse che hanno contribuito alla costituzione del fondo dell'Istituzione scolastica, inclusi "i finanziamenti previsti dalle vigenti disposizioni e da tutte le somme introitate dall'Istituzione scolastica finalizzate a compensare le prestazioni aggiuntive del personale, ivi comprese quelle derivanti da risorse dell'Unione Europea, da enti pubblici o soggetti privati" come inizialmente previsto dall'art. 27 del CCNI 31/08/1999 e successivamente ripreso dai CCNL [ndr. CCNL del 24/07/2003, art. 83, comma 3, CCNL del 29/11/2007, art. 6, comma 2, lettera b)]. [...]"; Orientamento applicativo ARAN SCU 063: "Si ritiene utile chiarire che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 6 e 88 del CCNL del 29/11/2007, i criteri per la ripartizione delle risorse del fondo d'Istituto sono definiti in sede di contrattazione integrativa in correlazione con il POF, su delibera del consiglio di circolo o di istituto e con l'acquisizione della delibera del Collegio dei docenti. [...]". Pertanto, dal combinato disposto dai due orientamenti, scaturisce la possibilità di portare in contrattazione, oltre al MOF, un "piano delle risorse complessive per il salario accessorio, ivi comprese quelle di fonte non contrattuale" (cfr. CCNL del 29/11/2007, art. 6, comma 2, lettera b), ferma restando la positiva delibera del Consiglio di Istituto formata sulla base della delibera del Collegio dei docenti.

⁸⁷ Art. 52, comma 1, D.I. n. 129/2018.

⁸⁸ Art. 20, comma 4, D.Lgs. n. 123/2011 e Art. 52, del D.I. n. 129/2018.



le verifiche periodiche “avvengono sulla base di una programmazione Annuale concordata da entrambi i Revisori dei conti all’inizio dell’esercizio finanziario e comunicata all’Istituzione scolastica”, la quale “può subire modifiche per particolari necessità rilevate dai Revisori dei conti, che ne danno tempestiva comunicazione all’Istituzione scolastica”.

In particolare, nell’attività di pianificazione dei controlli, i Revisori dovranno tener presente in sede di pianificazione dell’attività di vigilanza:

- dimensione e altre caratteristiche dell’Istituzione scolastica;
- configurazione della struttura amministrativa dell’Istituzione scolastica;
- rischi connessi alle diverse aree interne di attività svolte dall’Istituzione scolastica, anche con riguardo al contesto esterno;
- informazioni messe a disposizione dell’Istituzione scolastica e, eventualmente, dai Revisori precedenti;
- tempo e risorse necessarie all’acquisizione e scambio di informazioni con altri organi e funzioni sociali.

È, inoltre, compito delle Istituzioni scolastiche assicurarsi che tutti gli atti e i documenti necessari all’esercizio delle funzioni ed all’effettuazione dei controlli di cui all’articolo 51 del Regolamento siano messi a disposizione di entrambi i Revisori dei conti⁸⁹.

Il principio del campionamento

Un altro principio da tenere in considerazione nell’ambito delle attività di revisione amministrativo-contabile è quello del campionamento.

In proposito, corre l’obbligo precisare che il richiamato articolo 20, comma 4, del D.Lgs. n. 123/2011, insieme all’articolo 52 del D.I. n. 129/2018, nel prevedere che i Revisori nella loro attività di controllo debbano conformarsi a tale principio, non fanno altro che recepire il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile in materia di controlli di regolarità amministrativo-contabile. In base a tale orientamento, infatti, i Revisori dei conti non hanno l’obbligo di esaminare tutti gli atti emanati dall’Ente ma devono, invece, procedere a verifiche su atti individuati con criteri di completezza logico sistematica, per singoli settori di attività e per rami di funzioni (cfr. Corte dei conti, Sez. riunite, sentenza n. 441/A, del 12 ottobre 1985)⁹⁰.

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

Va aggiunto, poi, che la tecnica del “campionamento” deve essere motivata, efficace e deve avere riguardo alla natura dei documenti da esaminare ed alla capacità degli stessi

⁸⁹ Art. 52, comma 3, D.I. n. 129/2018.

⁹⁰ Al riguardo, si puntualizza che la Corte dei conti nella citata sentenza ha affermato che un controllo analitico di tutta l’attività gestionale richiederebbe una organizzazione adeguata alla struttura organico-amministrativa dell’Ente controllato, nonché una presenza permanente presso lo stesso Ente.



di registrare, con ragionevole attendibilità, i fenomeni più rilevanti della gestione (cfr. Corte dei conti, Sezione giurisdizionale della Regione Calabria sentenza n. 554, del 23 settembre 2010).

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

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

Si riportano, di seguito, i principali criteri di selezione del campione⁹¹:

- a) la selezione casuale (applicata mediante generatori di numeri casuali, per esempio, tavole di numeri casuali);
- b) la selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso per la dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento, ad esempio 50, e, determinato un punto di partenza nell'ambito dei primi 50, viene selezionata ogni 50esima unità successiva di campionamento. Benché il punto di partenza possa essere determinato casualmente, è maggiormente probabile che il campione sia davvero casuale laddove tale punto sia determinato mediante un generatore computerizzato di numeri casuali o tavole di numeri casuali. Nella selezione sistematica, il Revisore dovrebbe stabilire che le unità di campionamento all'interno della popolazione non siano strutturate in maniera tale che l'intervallo di campionamento corrisponda ad un particolare andamento nella popolazione;
- c) il campionamento in base alle unità monetarie è un tipo di selezione ponderata per il valore in cui la dimensione, la selezione e la valutazione del campione conducono a una conclusione in termini di valori monetari;
- d) la selezione accidentale, in cui il Revisore seleziona il campione senza seguire una tecnica strutturata. Benché non venga utilizzata alcuna tecnica strutturata, il Revisore dovrebbe tuttavia evitare qualsiasi distorsione consapevole o fattore prevedibile (ad esempio, evitando gli elementi di difficile individuazione, o scegliendo o evitando sempre le prime o le ultime registrazioni della pagina), così da assicurare che tutti gli elementi della popolazione abbiano una possibilità di selezione. La selezione accidentale non è appropriata quando si utilizza il campionamento statistico;
- e) la selezione per blocchi comporta la selezione di un gruppo, o gruppi, di elementi consecutivi nell'ambito della popolazione. La selezione per blocchi non può

⁹¹ Cfr. Appendice 4 del Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) 530 – campionamento di Revisione.



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

Il principio della continuità

Il principio della continuità, enunciato dall'articolo 52 del D.I. n. 129/2018, garantisce che l'attività di verifica si svolga senza soluzione di continuità, sia attraverso la previsione di verifiche da effettuarsi periodicamente (almeno due volte nell'anno presso ciascuna Istituzione scolastica compresa nell'ambito territoriale di competenza⁹²), sia attraverso la definizione di regole specifiche in ordine alla composizione dell'organo e al suo funzionamento, quali, ad esempio, la previsione di membri supplenti.

Il principio di leale collaborazione

Secondo quanto previsto al comma 1 dell'articolo 52 del Regolamento – “Esercizio delle funzioni”, i rapporti dei Revisori con le Istituzioni scolastiche si uniformano al principio di leale collaborazione.

Pertanto, come precedentemente anticipato, al fine di favorire l'attività di verifica svolta dai Revisori e il coordinamento tra questi ultimi e il personale scolastico, le Scuole sono tenute a mettere a disposizione di entrambi i Revisori dei conti tutti gli atti e i documenti necessari all'esercizio delle funzioni ed all'effettuazione dei controlli⁹³. I Revisori, ove possibile, espletano le proprie funzioni mediante l'uso di strumenti informatici, anche per la trasmissione e ricezione di atti e documenti e per gli scambi di comunicazioni. Infine, gli USR e il Ministero adottano gli interventi e promuovono le opportune iniziative, al fine di assicurare coordinamento e omogeneità d'azione nell'esercizio della funzione dei Revisori dei conti.

3.2. Gli strumenti a supporto dei Revisori

Nel corso degli ultimi anni, allo scopo di fornire all'organo di controllo un valido strumento di ausilio nella propria attività di verbalizzazione, sono stati messi a disposizione dei Revisori dei conti degli applicativi basati su tecnologie informatiche.

⁹² Art. 51, comma 2, D.I. n. 129/2018.

⁹³ Art. 52, comma 3, D.I. n. 129/2018.



Pertanto, per la verbalizzazione della loro attività, i Revisori di detti enti sono tenuti ad utilizzare unicamente tali applicativi.

Con riferimento alle Istituzioni scolastiche è stato implementato l'applicativo Athena 2, mediante il quale i Revisori compilano i propri verbali, utilizzando gli appositi schemi predefiniti per ciascuna tipologia di verifica da effettuare. Al riguardo, si richiamano le Circolari n. 36 del 25 novembre 2004 e n. 20 del 11 maggio 2006.

Nell'ambito dell'attività di revisione nelle Istituzioni scolastiche, l'attività di verbalizzazione è regolamentata dall'art. 53 del D.l. n. 129/2018. In particolare, si specifica che l'attività dei Revisori dei conti deve essere verbalizzata con l'uso di applicativi informatici. I verbali, per ciascuna Istituzione scolastica, sono raccolti in apposito registro a pagine numerate progressivamente, che è custodito dal DSGA o da un suo delegato e conservato con le modalità definite dalla normativa in materia di formazione, archiviazione e conservazione digitale della documentazione amministrativo-contabile⁹⁴. Si precisa che i verbali possono altresì essere raccolti, una volta acquisito il riferimento temporale opponibile a terzi, in apposito fascicolo elettronico secondo quanto previsto dal CAD e dalle relative regole tecniche.

I Revisori dei conti trasmettono alle Ragionerie territoriali dello Stato territorialmente competenti, con modalità telematiche, tutti i verbali concernenti l'attività di revisione amministrativo-contabile. All'USR, con le medesime modalità, sono trasmessi soltanto i verbali contenenti rilievi di carattere amministrativo-contabile, unitamente ai documenti agli stessi allegati, per le valutazioni e l'adozione dei provvedimenti di competenza. La medesima documentazione, relativa ai verbali contenenti rilievi, è trasmessa alle Ragionerie territoriali dello Stato.

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

È appena il caso di aggiungere, poi, che il verbale deve contenere, con riguardo alle attività svolte ed agli accertamenti eseguiti, l'eventuale dissenso di uno o più Revisori su un determinato argomento.

⁹⁴ Art. 42 del D.l. n. 129/2018.



La sottoscrizione del verbale da parte degli intervenuti, previa lettura e condivisione dello stesso, deve essere apposta preferibilmente al termine della riunione, anche al fine di evitare di dover riconvocare tutti i componenti del Collegio per apporre la loro firma. Il verbale, una volta sottoscritto da tutti i Revisori intervenuti, dovrà essere, in analogia a quanto previsto per i verbali relativi al Collegio sindacale delle società, riportato in apposito registro⁹⁵ e conservato agli atti dell'ufficio. Sul punto, si precisa che, in caso di assenza di un Revisore ad una riunione dell'organo di controllo, è opportuno che lo stesso, in occasione della prima riunione utile, sottoscriva il verbale trascritto nel predetto registro, al fine di prendere visione delle deliberazioni assunte ovvero dei rilievi formulati in tale verbale.

3.3. La verifica della regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili

Tra le attività di controllo che i Revisori sono chiamati a svolgere, con cadenza periodica, vi rientra la verifica della regolarità e della corretta tenuta dei libri obbligatori e delle scritture contabili⁹⁶.

In proposito, come già anticipato, è auspicabile che i Revisori attuino tale adempimento già in occasione della riunione di insediamento.

Sul punto appare utile precisare che, relativamente alle Istituzioni scolastiche, i Revisori dovranno procedere, preliminarmente, all'accertamento dell'esistenza delle seguenti scritture contabili:

- **giornale di cassa**, in cui sono trascritte tutte le operazioni di pagamento e di riscossione, nel giorno in cui sono emessi i relativi mandati e reversali;
- **partitario delle entrate in conto competenza**, contenente la programmazione iniziale e le variazioni successive, le somme accertate, quelle riscosse e quelle rimaste da riscuotere per ciascuna voce di entrata;
- **partitario delle spese in conto competenza**, contenente la programmazione iniziale e le variazioni successive, le somme impegnate, quelle pagate e quelle rimaste da pagare per ciascuna destinazione di spesa;
- **partitario delle entrate in conto residui**, contenente la consistenza dei residui attivi all'inizio dell'esercizio finanziario e le variazioni successive, le somme riscosse e quelle rimaste da riscuotere, nonché l'anno di provenienza, per ciascuna voce di entrata;
- **partitario delle spese in conto residui**, contenente la consistenza dei residui passivi all'inizio dell'esercizio finanziario e le variazioni successive, le somme

⁹⁵ In linea con le disposizioni del Codice civile (articolo 2421, ultimo comma), il libro dei verbali, prima di essere messo in uso, deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio.

⁹⁶ Art. 51, comma 2, lett. a), D.I. n. 129/2018.



pagate e quelle rimaste da riscuotere, nonché l'anno di provenienza, per ciascuna destinazione di spesa.

Inoltre, la verifica dovrà anche riguardare l'esistenza e la regolare tenuta dei seguenti libri o registri:

- **registri degli inventari**, nei quali vanno riportati i beni mobili ed i beni immobili posseduti, le caratteristiche ed il loro valore;
- **libro dei verbali dei Revisori** (o fascicolo elettronico dei verbali);
- **libro dei verbali del Consiglio di Istituto** e/o di altro organo previsto;
- **registro di protocollo**, nel quale viene annotata tutta la movimentazione della corrispondenza in entrata ed in uscita;
- ogni **altro registro** che la gestione amministrativa dell'Istituzione potrà richiedere o previsto dalla normativa.

Occorre, poi, verificare che, in relazione alle eventuali gestioni economiche separate, siano stati istituiti i libri e i registri previsti dalla legislazione tributaria, e che gli stessi vengano correttamente tenuti. Si tratta soprattutto dei registri IVA degli acquisti, delle fatture e dei corrispettivi, con l'eventuale registro IVA delle liquidazioni periodiche, del registro beni ammortizzabili, ecc.

Il precitato articolo 42 dispone inoltre che le Istituzioni scolastiche devono, entro 10 giorni dal ricevimento, annotare le fatture o le richieste equivalenti di pagamento per somministrazioni, forniture e appalti e per obbligazioni relative a prestazioni professionali emesse nei loro confronti.

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

Al fine di ridurre gli oneri a carico delle Amministrazioni, si ricorda che il registro delle fatture può essere sostituito dalle apposite funzionalità rese disponibili sulla piattaforma elettronica per la certificazione dei crediti di cui all'articolo 7, comma 1, del Decreto-Legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 giugno 2013, n. 64.

Con l'occasione, si rammenta che, con l'entrata in vigore del D.l. n. 129/2018, è decaduto l'obbligo della tenuta del registro dei contratti.

3.4. La verifica del Programma Annuale

Nell'ambito della verifica del Programma Annuale, ai sensi dell'art. 51 del Regolamento amministrativo-contabile recato dal D.l. 28 agosto 2018, n. 129, i Revisori dei conti sono tenuti a verificare l'attendibilità delle valutazioni di stima dello stesso e la corretta



esposizione dei dati contabili in esso riportati. In particolare, i Revisori dei conti sono tenuti a svolgere i controlli inseriti all'interno della seguente tabella.

VERIFICA DEL PROGRAMMA ANNUALE	
TIPOLOGIA DEL CONTROLLO	OGGETTO DEL CONTROLLO
Modello A - Programma Annuale	<i>Esame relazione illustrativa predisposta dal DS</i>
	<i>Correttezza modelli</i>
	<i>Conformità ai principi di bilancio di cui all' articolo 2 del Regolamento</i>
	<i>Corretta stima dell'avanzo di Amministrazione</i>
	<i>Coerenza tra i dati previsionali di spesa del Mod. A e la somma dei dati delle schede finanziarie Mod. B</i>
	<i>Pareggio Entrate/Spese per attività e progetti</i>
	<i>Esatta determinazione del Fondo di riserva (articolo 8, comma 1)</i>
	<i>Attendibilità delle previsioni di entrata e congruità degli stanziamenti di spesa</i>
	<i>Verifica Approvazione P.T.O.F.</i>
	<i>Individuazione dell'ammontare del Fondo economale per le minute spese ai sensi dell'articolo 21 del Regolamento</i>
Modello D - Utilizzo avanzo di Amministrazione presunto	<i>Rispetto del vincolo di destinazione delle somme vincolate confluite nell'avanzo di Amministrazione</i>
MODELLO C - Situazione amministrativa presunta	<i>Avanzo/disavanzo di Amministrazione presunto</i>

3.5. La verifica del Conto Consuntivo

Nell'ambito della verifica del Conto Consuntivo, ai sensi dell'art. 51 del Regolamento amministrativo-contabile recato dal D.I. 28 agosto 2018, n. 129, i Revisori dei conti esprimono il parere di regolarità amministrativo contabile in merito allo stesso. In particolare, i Revisori dei conti sono tenuti a svolgere i controlli inseriti all'interno della seguente tabella.

VERIFICA DEL CONTO CONSUNTIVO	
TIPOLOGIA DEL CONTROLLO	OGGETTO DEL CONTROLLO
Modello H – Conto Finanziario	<i>Esame relazione illustrativa predisposta dal DS</i>
	<i>Correttezza modelli</i>



	Attendibilità degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa
	Assunzione di impegni nei limiti dei relativi stanziamenti
	Regolare chiusura del fondo economale per le minute spese
	Regolarità della gestione finanziaria e coerenza rispetto alla programmazione
	Rispetto vincolo destinazione finanziamenti
	Corretta indicazione dati della Programmazione definitiva
	Corrispondenza dei dati riportati con i libri e le scritture contabili
	Coerenza nella compilazione del Modello H
Modello L – Situazione residui	Concordanza tra valori indicati e risultanze contabili
	Riaccertamento dei residui
	Coerenza nella compilazione del Modello L
MODELLO K – Conto Patrimoniale	Verifica regolarità delle procedure di variazione alle scritture inventariali
	Verifica realizzazione e correttezza del passaggio di consegne DS/DSGA
	Concordanza con le risultanze contabili da libro inventario
	Coerenza tra valore dei crediti/debiti e residui attivi/passivi
	Concordanza tra valore disponibilità liquide e comunicazioni Istituto cassiere e Banca d'Italia (mod. 56 T – Tesoreria Unica) nonché Poste SpA al 31/12
	Corretta indicazione consistenze iniziali
	Coerenza nella compilazione del Modello K
MODELLO J - Situazione amministrativa	Concordanza tra valori indicati e risultanze delle scritture contabili registrate
	Concordanza tra Fondo cassa e saldo Istituto cassiere e Banca d'Italia (mod. 56 T – Tesoreria Unica) al 31/12
	Conforme gestione del servizio di cassa dell'Azienda agraria (G01) / Azienda speciale (G02) alle disposizioni previste dall'articolo 25, commi 11 e 12, del D.I. n. 129/2018
	Coerenza nella compilazione del Modello J
MODELLO I - Rendiconto gestione economica G01 - Azienda agraria	Esame della specifica relazione illustrativa del direttore dell'azienda sui risultati della gestione (articolo 25, comma 6, del D.I. n. 129/2018)
	Corretta tenuta delle scritture contabili dell'azienda ai sensi dell'articolo 25, comma 7, del D.I. n. 129/2018



	<p>Verifica della esistenza/non esistenza di un distinto conto corrente presso l'Istituto che gestisce il servizio di cassa dell'Istituzione scolastica (art. 25, comma 12, del D.I. n. 129/2018)</p> <p>Verifica del riversamento delle entrate derivanti dalla gestione dell'azienda sul sottoconto fruttifero della contabilità speciale di tesoreria statale intestata all'Istituzione scolastica (art. 25, comma 12, del D.I. n. 129/2018)</p> <p>Verifica della regolare tenuta dei registri obbligatori prevista dalla vigente normativa fiscale</p> <p>Concordanza delle risultanze contabili con i registri obbligatori previsti dalla vigente normativa fiscale</p> <p>Verifica dei versamenti all'Erario previsti dalla vigente normativa fiscale</p>
<p>MODELLO I - Rendiconto gestione economica G02 - Azienda speciale</p>	<p>Esame della specifica relazione illustrativa del direttore dell'azienda sui risultati della gestione (art. 25, comma 6, del D.I. n. 129/2018)</p> <p>Corretta tenuta delle scritture contabili dell'azienda ai sensi dell'art. 25, comma 7, del D.I. n. 129/2018</p> <p>Verifica della esistenza/non esistenza di un distinto conto corrente presso l'Istituto che gestisce il servizio di cassa dell'Istituzione scolastica (art. 25, comma 12, del D.I. n. 129/2018)</p> <p>Verifica del riversamento delle entrate derivanti dalla gestione dell'azienda sul sottoconto fruttifero della contabilità speciale di tesoreria statale intestata all'Istituzione scolastica (art. 25, comma 12, del D.I. n. 129/2018)</p> <p>Verifica della regolare tenuta dei registri obbligatori prevista dalla vigente normativa fiscale</p> <p>Concordanza delle risultanze contabili con i registri obbligatori previsti dalla vigente normativa fiscale</p> <p>Verifica dei versamenti all'Erario previsti dalla vigente normativa fiscale</p>
<p>MODELLO I - Rendiconto gestione economica G03 - Attività per conto terzi</p>	<p>Corretta tenuta delle scritture contabili dell'attività ai sensi dell'art. 26, comma 5, del D.I. n. 129/2018</p> <p>Verifica della regolare tenuta dei registri obbligatori prevista dalla vigente normativa fiscale</p> <p>Concordanza delle risultanze contabili con i registri obbligatori previsti dalla vigente normativa fiscale</p> <p>Verifica dei versamenti all'Erario previsti dalla vigente normativa fiscale</p>



MODELLO I - Rendiconto gestione economica G04 – Attività convittuale	<i>Corretta tenuta delle scritture contabili dell'attività ai sensi dell'art. 27, comma 6, del D.I. n. 129/2018</i>
	<i>Verifica della regolare tenuta dei registri obbligatori prevista dalla vigente normativa fiscale</i>
	<i>Concordanza delle risultanze contabili con i registri obbligatori previsti dalla vigente normativa fiscale</i>
	<i>Verifica dei versamenti all'Erario previsti dalla vigente normativa fiscale</i>
Modello 770 - Dichiarazione del sostituto di imposta	<i>Avvenuta presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (mod. 770)</i>
	<i>Rispetto dei termini di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (mod. 770)</i>
Dichiarazione IRAP	<i>Avvenuta presentazione della dichiarazione IRAP</i>
	<i>Rispetto dei termini di presentazione della dichiarazione IRAP</i>
Certificazione unica	<i>Avvenuta presentazione della Certificazione Unica</i>
	<i>Rispetto dei termini di presentazione della Certificazione Unica</i>
Tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi e forniture	<i>Avvenuta pubblicazione sul sito istituzionale dell'Istituzione scolastica degli indicatori trimestrali di tempestività dei pagamenti</i>
	<i>Avvenuta pubblicazione sul sito istituzionale dell'Istituzione scolastica dell'ammontare complessivo trimestrale dei debiti e il numero delle imprese creditrici</i>
	<i>Avvenuta pubblicazione sul sito istituzionale dell'Istituzione scolastica dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti</i>
	<i>Avvenuta pubblicazione sul sito istituzionale dell'Istituzione scolastica dell'ammontare complessivo annuale dei debiti e il numero delle imprese creditrici</i>

Verifiche inventariali

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



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

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

3.6. La verifica di cassa

Nell'ambito della verifica di cassa, ai sensi dell'art. 51, del Regolamento amministrativo-contabile recato dal D.I. 28 agosto 2018, n. 129, i Revisori dei conti svolgono i controlli inseriti all'interno della seguente tabella.

VERIFICA DI CASSA	
TIPOLOGIA DEL CONTROLLO	OGGETTO DEL CONTROLLO
Verifica di cassa	<i>Controllo convenzione di cassa</i>
	<i>Controllo applicazione ordinativo informatico locale (OIL)</i>
	<i>Controllo giornale di cassa</i>
	<i>Controllo riconciliazione saldo contabile/estratto conto bancario/mod. 56 T (Tesoreria Unica)</i>
	<i>Controllo regolarità utilizzo carta di credito</i>
	<i>Controllo regolarità delle reversali (verifica a campione)</i>
	<i>Controllo regolarità dei mandati (verifica a campione)</i>
Attività contrattuale	<i>Controllo regolarità procedure approvvigionamenti</i>
	<i>Controllo regolarità procedure tracciabilità pagamenti</i>
Altri registri	<i>Controllo registri degli inventari</i>
	<i>Controllo registro di magazzino (gestione economica)</i>
	<i>Controllo registro IVA (gestione economica)</i>
Conto corrente postale <i>(Il controllo sul conto corrente postale sarà effettuato laddove la Scuola lo utilizzi)</i>	<i>Controllo registro del conto corrente postale</i>
	<i>Controllo concordanza tra saldo registro del conto corrente postale ed estratto conto</i>
	<i>Controllo prelievo almeno quindicinale delle giacenze del conto corrente postale</i>
	<i>Corretta gestione dei fondi affluiti sul conto corrente postale</i>
Registro minute spese	<i>Controllo registro delle minute spese</i>
	<i>Controllo concordanza tra saldo registro delle minute spese e contante in cassa</i>



	<i>Controllo natura spese effettuate con fondo minute spese</i>
	<i>Controllo dei documenti giustificativi delle minute spese</i>
Modello 770 - Dichiarazione del sostituto di imposta	<i>Avvenuta presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta</i>
	<i>Rispetto dei termini di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (mod. 770).</i>

Il riscontro sulla consistenza di cassa, dei depositi e dei titoli di proprietà è espressamente previsto dall'art. 51, comma 2, lett. e).

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

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

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

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

Inoltre, si raccomanda di procedere anche alla verifica del fondo economale per le minute spese attraverso l'esame delle scritture riportate negli appositi registri,



accertando, poi, che la natura delle spese effettuate sia quella consentita dai regolamenti di amministrazione e contabilità dell'Ente oggetto di verifica.

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

- l'anticipazione sia stata effettuata nella misura prevista dal regolamento del fondo economale;
- il denaro contante custodito presso la sede dell'Ente pubblico concordi con il saldo risultante dalle scritture contabili;
- le effettive disponibilità afferenti al fondo economale concordino con il saldo del relativo registro;
- le spese siano pertinenti e corredate dalla relativa documentazione⁹⁷;
- siano stati rispettati i limiti previsti dall'apposito regolamento per le singole tipologie di spesa.

3.7. Le verifiche dei documenti contabili

I Revisori, nell'ambito della propria attività, procedono inoltre, ai sensi dell'art. 51 del Regolamento, al riscontro dei dati presenti nelle scritture contabili con quelli riportati nei documenti contabili di programmazione e rendicontazione, verificando la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati.

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

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

⁹⁷ In proposito, corre l'obbligo evidenziare che, per quanto attiene in particolare alle spese effettuate dai cassieri mediante il fondo economale, queste non sono sottoposte alla disciplina sulla tracciabilità. Rientrano in tale novero, a titolo esemplificativo, le spese relative ai pagamenti di valori bollati, imposte ed altri diritti erariali, spese postali, biglietti di mezzi di trasporto, giornali e pubblicazioni. Tuttavia, tali spese – per le quali è ammesso l'utilizzo di contanti – vanno tipizzate dagli enti in un apposito regolamento interno, con cui sono elencati dettagliatamente i beni e i servizi di non rilevante entità (spese minute) necessari per sopperire ad esigenze impreviste nei limiti di importo delle relative spese. Resta fermo che non deve trattarsi di spese effettuate a fronte di contratti d'appalto e, pertanto, la corretta qualificazione della singola operazione, da effettuarsi a seconda delle specificità del caso concreto, rientra nella responsabilità della stazione appaltante procedente (Cfr. Determinazione Avcp n. 4/2011, par. 8 "Il fondo economale").



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

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

In relazione ai mandati di pagamento, il riscontro, invece, dovrà riguardare l'esistenza e la regolarità degli atti autorizzativi della spesa, nonché la verifica della documentazione a corredo dei relativi titoli di spesa.

In tema di pagamenti e, specificatamente, per quelli conseguenti ai contratti di lavori, forniture e servizi, un ulteriore controllo riguarderà sia il rispetto degli adempimenti connessi al Documento Unico di Regolarità Contributiva (a seguire, anche il "DURC"), sia l'osservanza degli obblighi in materia di tracciabilità dei flussi finanziari.

Per quanto riguarda il DURC, il Revisore dovrà accertare che detto documento sia stato acquisito dalla stazione appaltante⁹⁸ e che il mandato di pagamento sia stato disposto dall'ente nell'arco temporale di vigenza dello stesso DURC, il quale ha una validità di centoventi giorni dalla data di rilascio⁹⁹.

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

Si rappresenta, inoltre, che in caso di DURC irregolare in fase di esecuzione del contratto, l'art. 11, comma 6, del D.Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, recante *"Principio di applicazione dei contratti collettivi nazionali di settore. Inadempienze contributive e ritardo nei pagamenti"* prevede che *"In caso di inadempienza contributiva risultante dal documento unico di regolarità contributiva relativo a personale dipendente dell'affidatario o del subappaltatore o dei soggetti titolari di subappalti e cottimi, impiegato nell'esecuzione del contratto, la stazione appaltante trattiene dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile. In ogni caso sull'importo netto progressivo delle prestazioni operata una ritenuta dello 0,50 per cento; le ritenute possono essere svincolate soltanto in sede di liquidazione finale, dopo l'approvazione da parte della stazione appaltante del certificato di collaudo o di verifica di conformità,*

⁹⁸ La stazione appaltante potrà utilizzare lo stesso DURC acquisito in fase di affidamento dell'appalto di lavori, servizi e forniture, purché ancora in corso di validità.

⁹⁹ Cfr. articolo 31, comma 5, del Decreto-Legge 21 giugno 2013, n. 69, (Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia).



previo rilascio del documento unico di regolarità contributiva. In caso di ritardo nel pagamento delle retribuzioni dovute al personale di cui al primo periodo, il responsabile unico del progetto invita per iscritto il soggetto inadempiente, ed in ogni caso l'affidatario, a provvedervi entro i successivi 15 quindici giorni. Ove non sia stata contestata formalmente e motivatamente la fondatezza della richiesta entro il termine di cui al terzo periodo, la stazione appaltante paga anche in corso d'opera direttamente ai lavoratori le retribuzioni arretrate, detraendo il relativo importo dalle somme dovute all'affidatario del contratto ovvero dalle somme dovute al subappaltatore inadempiente nel caso in cui sia previsto il pagamento diretto¹⁰⁰.

Alla luce di tale disposizione, pertanto, l'Istituzione scolastica è tenuta ad attivare l'intervento sostitutivo, e dunque, a trattenere l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto ai competenti enti previdenziali e assicurativi¹⁰¹.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, intervenendo nella materia in esame, con la Circolare del 16 febbraio 2012, n. 3, ha chiarito, altresì, che “[...] l'intervento sostitutivo oltre ad operare quando il debito delle stazioni appaltanti nei confronti degli appaltatori - copra - interamente quanto dovuto agli Istituti e alle Casse edili - può operare anche quando lo stesso debito sia in grado solo in parte di "colmare" le inadempienze evidenziate nel Documento Unico di Regolarità Contributiva”.

In tale ipotesi, le somme dovute dalla stazione appaltante all'appaltatore, in assenza di specifiche indicazioni da parte del Legislatore, in ordine all'applicabilità di criteri di precedenza nella soddisfazione dei crediti, dovranno essere ripartite tra gli Istituti e le Casse edili creditori, in proporzione dei crediti di ciascuno, come evidenziati nel DURC o comunicati dai medesimi, a seguito di richiesta della stazione appaltante¹⁰².

¹⁰⁰ L'art. 31, comma 8-bis, del D.L. n. 69/2013, convertito con modificazioni dalla L. n. 98/2013, ha previsto che l'intervento sostitutivo venga applicato, in quanto compatibile, anche da parte delle Pubbliche Amministrazioni che procedono all'erogazione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e vantaggi economici di qualunque genere, ivi comprese le “sovvenzioni e i benefici comunitari per la realizzazione di investimenti” (ex articolo 1, comma 553, della L. n. 266/2005).

¹⁰¹ Specifiche indicazioni operative, in ordine alle modalità con le quali deve essere eseguito l'intervento sostitutivo, sono state diramate dall'INPS con Circolare del 13 aprile 2012, n. 54, e dall'INAIL con Circolare del 21 marzo 2012, n. 2029. I citati Istituti hanno predisposto, inoltre, dei modelli che la stazione appaltante può utilizzare per effettuare la comunicazione preventiva (con la quale viene manifestata la volontà di attivare l'intervento sostitutivo), consultabili ai seguenti link: https://www.inail.it/cs/internet/atti-e-documenti/modulimodelli/assicurazione/durc;https://www.inps.it/bussola/visualizzadoc.aspx?sVirtuAlURL=/circolari/./CircolariZIP/Circolare%20numero%2054%20del%2013-04-2012_Allegato%20n%203.doc&iIDDalPortale=47796.

¹⁰² In merito, la Circolare del Ministero del Lavoro n. 3/2012 riporta che: «a titolo esemplificativo, pertanto, se la somma dovuta dalla stazione appaltante è pari a 5.000 euro e i crediti vantati da INPS, INAIL e Cassa edile sono, rispettivamente, di 5.000 euro, 4.000 euro e 1.000 euro (si ricorda che l'ipotesi in argomento riguarda i casi in cui le somme dovute dalle stazioni appaltanti non coprono l'intero debito nei confronti degli Istituti), si provvederà a versare all'INPS 2.500 euro (il 50% del totale), all'INAIL 2.000 euro (il 40% del totale) e alla Cassa edile 500 euro (il 10% del totale)».



In aggiunta a quanto sopra rappresentato, si rileva che l'Istituzione scolastica, in qualità di stazione appaltante, potrebbe riscontrare anche delle irregolarità di natura fiscale e, non solo contributiva, in capo all'operatore economico.

In merito, l'art. 48-bis, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, stabilisce che *“a decorrere dalla data di entrata in vigore del Regolamento di cui al comma 2, le Amministrazioni Pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo”*.

In tale circostanza, dunque, la stazione appaltante non procederà al pagamento e comunicherà l'inadempienza fiscale all'agente di riscossione.

Con riferimento alla contemporanea sussistenza delle predette irregolarità (contributiva e fiscale), la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2018, n. 13, chiarisce, al paragrafo 7, le indicazioni operative da seguire e, tra le altre, sottolinea che *“[...] l'articolo 30, comma 5, del Decreto Legislativo n. 50/2016 – ma l'obbligo era stato già introdotto dall'articolo 4, comma 2, del D.P.R. n. 207/2010 – in sintesi prevede che, qualora il Documento Unico di Regolarità Contributiva relativo a personale dipendente dell'affidatario o del subappaltatore o dei soggetti titolari di subappalti e cottimi non risultasse regolare, la stazione appaltante è tenuta a trattenere l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto ai competenti enti previdenziali e assicurativi, mentre l'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973, in presenza di cartelle di pagamento inadempite per un importo pari almeno alla soglia fissata dalla legge, concede all'agente della riscossione di procedere, osservando il procedimento delineato dal successivo articolo 72-bis, al pignoramento presso terzi[...]. In conclusione, quindi, [...] si ritiene che la verifica di cui all'articolo 48-bis del D.P.R. n. 602/1973 vada effettuata con riferimento all'importo che residua a seguito dell'intervento sostitutivo, sempreché detto importo risulti superiore, a decorrere dal 1° marzo 2018, alla soglia di cinquemila euro”*.



Per quanto concerne, poi, gli obblighi in materia di tracciabilità dei flussi finanziari, i Revisori procederanno anche alla verifica del rispetto di quanto previsto dall'articolo 3 della Legge 13 agosto 2010, n. 136¹⁰³, ed in particolare che:

- siano stati utilizzati uno o più conti correnti bancari o postali dedicati, anche se non in via esclusiva, dall'operatore economico;
- tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici nonché alla gestione dei finanziamenti devono essere registrati sui conti correnti dedicati, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni;
- il bonifico, o altro mezzo di pagamento idoneo, deve riportare, per ogni transazione effettuata dalla stazione appaltante, il Codice Identificativo di Gara (a seguire, anche il "CIG")¹⁰⁴ attribuito dall'Autorità Nazionale Anticorruzione su richiesta della stazione appaltante.

Inoltre, è appena il caso di segnalare che il controllo delle reversali e dei mandati potrà essere effettuato con la tecnica del campionamento.

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

È opportuno rammentare, infine, che nel giornale di cassa, ove vengono registrati tutti i mandati e le reversali distintamente per competenza e residui, e nei registri partitari delle entrate e delle spese (ove vengono annotate le operazioni di accertamento o di

¹⁰³ Ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 della Legge 13 agosto 2010, n. 136, i soggetti tenuti all'obbligo della tracciabilità sono gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici. Per eventuali ulteriori approfondimenti in materia di tracciabilità, si fa rinvio all'apposita sezione dell'ANAC di cui si riporta il link: <http://www.anticorruzione.it/portal/public/classic/MenuServizio/FAQ/ContrattiPubblici/FAQtracciabilita>.

¹⁰⁴ La richiesta del CIG è obbligatoria per tutte le fattispecie contrattuali di cui al Codice appalti indipendentemente dalla procedura adottata e dall'importo del contratto. Deve essere richiesto dal Responsabile del procedimento in un momento antecedente all'indizione della gara e deve essere indicato nel bando ovvero nella lettera di invito a presentare l'offerta. Si segnala, inoltre, che l'ANAC ha ritenuto opportuno disciplinare il procedimento che determina il rilascio e il perfezionamento del CIG ed ha pertanto emanato apposita delibera (numero 1 del 11 gennaio 2017) recante "Indicazioni operative per un corretto perfezionamento del CIG". Tale delibera è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 26 del 1° febbraio 2017.



impegno e di incasso o di pagamento), non possono essere apportate cancellature. Le eventuali correzioni debbono essere fatte in modo che le parole o le cifre restino leggibili e debbono essere convalidate con la firma del funzionario responsabile del servizio.

3.7.1 Focus: La rendicontazione ex L. 440/1997 e la piattaforma PimerMonitor

La legge n. 440 del 18 dicembre 1997 ha istituito il *“Fondo per l’arricchimento e l’ampliamento dell’offerta formativa e per gli interventi perequativi”*. Tale fondo, ai sensi dell’articolo 1, comma 1 della sopracitata legge è *“[...] destinato alla piena realizzazione dell’autonomia scolastica, all’introduzione dell’insegnamento di una seconda lingua comunitaria nelle scuole medie, all’innalzamento del livello di scolarità e del tasso di successo scolastico, alla formazione del personale della scuola, alla realizzazione di iniziative di formazione post-secondaria non universitaria, allo sviluppo della formazione continua e ricorrente, agli interventi per l’adeguamento dei programmi di studio dei diversi ordini e gradi, ad interventi per la valutazione dell’efficienza e dell’efficacia del sistema scolastico, alla realizzazione di interventi perequativi in favore delle istituzioni scolastiche tali da consentire, anche mediante integrazione degli organici provinciali, l’incremento dell’offerta formativa, alla realizzazione di interventi integrati, alla copertura della quota nazionale di iniziative cofinanziate con i fondi strutturali dell’Unione europea”*. Inoltre, come precisato dal comma 1-bis del citato articolo 1, *“A decorrere dall’anno scolastico 2013/2014 parte del Fondo di cui al comma 1 è espressamente destinata al finanziamento di progetti volti alla costituzione o all’aggiornamento, presso le istituzioni scolastiche statali, di laboratori scientifico-tecnologici che utilizzano materiali innovativi, necessari a connotare l’attività didattica laboratoriale secondo parametri di alta professionalità. Il Ministro dell’istruzione, dell’università e della ricerca individua con proprio decreto la tipologia di laboratori e i materiali per i quali è possibile presentare proposte di progetto finanziate con la parte di Fondo di cui al comma 1, individuata ai sensi del primo periodo”*.

In funzione di tale norma, degli stanziamenti previsti in bilancio e delle linee programmatiche del governo, annualmente il Ministero dell’Istruzione e del Merito procede all’emissione di un Decreto Ministeriale al fine di definire le diverse progettualità da porre in essere ed assegnare i relativi stanziamenti alle competenti Direzioni Generali del Ministero.

Ad esempio, nel 2021 è stato emanato il D.M. n. 48, che all’art. 3, comma 1, lettere a) e b), destina rispettivamente:

- 40 milioni di euro per il contrasto alla povertà ed all’emergenza sanitaria (cd. *“Piano scuola estate”*);
- 21,944 milioni di euro alle attività progettuali speciali ed innovative a carattere nazionale.



Per il 2020, invece, è stato emanato il D.M. 18/2020, con una dotazione complessiva pari a 24 milioni di euro “[...] integralmente destinate, nel quadro dell'emergenza sanitaria nelle istituzioni scolastiche di ogni ordine e grado, a finanziare iniziative progettuali volte a contrastare la povertà educativa e ad affrontare le emergenze educative, con il fine di garantire il diritto allo studio a tutte le studentesse e gli studenti e a prevenire un alto tasso di dispersione scolastica [...]”. A titolo esemplificativo, sono state previste risorse per: l'istituzione di sportelli di ascolto psicologico ovvero coerenti con ogni altra forma di intervento di aiuto socio-educativo sulla persona; iniziative con le associazioni impegnate sul territorio per la valorizzazione di attività volte alla diffusione della educazione alla cittadinanza attiva, della legalità e del rispetto; iniziative a supporto della partecipazione studentesca nell'ambito delle Consulte Provinciali Studentesche, previste dal D.P.R. 567/96 e s.m.i., ecc.

Successivamente all'adozione del citato decreto ministeriale:

- le Direzioni Generali, per la parte di propria competenza, procedono alla pubblicazione di bandi per l'attivazione dei progetti definiti nel D.M.;
- le scuole interessate partecipano a tali bandi. Nel dettaglio, le istituzioni scolastiche per partecipare ai bandi ai quali sono interessate, devono procedere alla compilazione di una cd. “*scheda progetto*” sulla piattaforma del SIDI dedicata alla gestione dell'intero processo in esame (PimerMonitor). Le informazioni da inserire in ciascuna scheda progetto possono variare in funzione del bando specifico al quale la scuola intende partecipare. Tale scheda prevede la compilazione di appositi campi, alcuni dei quali sono obbligatori. Di seguito si riportano, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i principali campi previsti dalla scheda progetto:
 - dettagli progetto (titolo, abstract, ecc.);
 - partecipanti (classi partecipanti, docenti partecipanti, ecc.);
 - informazioni sul progetto: (descrizione, obiettivi, risultati attesi, metodologia dei processi, eventuali informazioni aggiuntive, ecc.);
 - requisiti (numero di alunni disabili, reti, ecc.);
 - previsione spese/ costi ammissibili (macro-voci di spese indicate nel bando di riferimento).
- le Direzioni Generali, ad esito della valutazione dei bandi, individuano le scuole beneficiarie;
- la Direzione Generale per le Risorse Umane e Finanziarie (DGRUF), su indicazioni delle competenti Direzioni Generali, procede con l'assegnazione di un acconto alle scuole.

Al termine delle attività progettuali, le scuole procedono alla rendicontazione delle spese sostenute, validate dai revisori dei conti e dalle competenti Direzioni. In funzione



di tali rendicontazioni, e sempre su input delle Direzioni competenti, la DGRUF eroga, se dovuto, il saldo finale alle scuole.

Sintetizzando, gli attori coinvolti nell'ambito dei progetti finanziati con le risorse ex L. 440/97, sono:

1. la DG competente per lo specifico bando;
2. la DGRUF;
3. le Istituzioni scolastiche;
4. i Revisori dei conti.

La tabella a seguire illustra nel dettaglio le attività associate ai diversi attori coinvolti:

ID FASE	Descrizione attività	Attori coinvolti
1	La DG competente pubblica l'avviso di indizione di un bando.	DG competente
2	Le Istituzioni scolastiche interessate presentano la candidatura per il bando di cui al punto precedente.	Istituzioni scolastiche
3	La DG competente valuta le proposte di progettualità presentate delle scuole, individua le beneficiarie e procede alla pubblicazione di una graduatoria.	DG competente
4	La DG per le risorse umane e finanziarie eroga l'acconto alle scuole beneficiarie. <i>N.B.: L'acconto rappresenta una parte dell'importo massimo finanziabile; la percentuale di ripartizione di quest'ultimo tra acconto e saldo è indicata nel singolo bando. A titolo esemplificativo, un bando potrebbe prevedere l'erogazione del 60% dell'importo in fase di acconto, e l'erogazione del restante 40% in fase di saldo.</i>	DGRUF
5	Le Scuole beneficiarie procedono alla contabilizzazione delle somme ricevute all'interno del Programma Annuale apportando le dovute variazioni.	Istituzioni scolastiche
6	Le Scuole beneficiarie realizzano le attività progettuali previste nel bando ed effettuano le relative operazioni contabili di impegno e pagamento. Tutte le spese sostenute devono essere documentate ai fini della rendicontazione e coerenti con i costi ammissibili previsti nel bando. Nel dettaglio, la rendicontazione riguarda: <ul style="list-style-type: none"> • le spese sostenute relativamente all'acconto; • i titoli di spesa impegnati o liquidati, con riferimento al restante importo. Tali rendiconti sono trasmessi ai Revisori dei conti per i dovuti controlli amministrativo-contabili.	Istituzioni scolastiche



7	<p>Il Revisore dei conti procede al controllo dei rendiconti predisposti dalle Istituzioni scolastiche verificando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la coerenza delle spese sostenute rispetto al budget di progetto ed ai costi ammissibili previsti nel bando; • il rispetto delle disposizioni previste nel D.Lgs. n. 36/2023, con riferimento all'affidamento di beni/servizi, nel D.Lgs. n. 165/2001, per quanto riguarda il conferimento di incarichi individuali e nel D.Lgs. n. 117/2017, nel caso in cui sia previsto il coinvolgimento di Enti del Terzo Settore mediante l'utilizzo degli specifici strumenti ivi previsti. <p>Nel caso in cui il Revisore non rilevi delle irregolarità, da parere positivo, appone il visto di regolarità amministrativo-contabile e trasmette il rendiconto alla Scuola. In caso contrario, richiede alla Scuola maggiori delucidazioni e, se non sufficienti, da parere negativo.</p>	Revisori dei conti
8	<p>La Scuola potrebbe richiedere la riapertura della rendicontazione per differenti casistiche, di cui si riporta a seguire una lista non esaustiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • errori materiali nei dati; • errori di contenuto sulle voci di spesa e/o sugli importi inseriti; • allegati non presenti oppure errati. 	Istituzioni scolastiche
9	<p>A seguito della validazione del Revisore dei conti, il Dirigente scolastico appone la propria firma digitale al rendiconto e lo trasmette alla DG competente.</p>	Istituzioni scolastiche
10	<p>La DG competente analizza ed approva la rendicontazione vistata dal Revisore e firmata dal Dirigente Scolastico.</p>	DG competente
11	<p>L'erogazione del saldo alle scuole avviene da parte della DGRUF, a seguito della convalida delle rendicontazioni ad opera della DG competente.</p> <p><i>N.B.: Il saldo viene erogato sulla base della rendicontazione effettuata da ciascuna scuola. L'importo effettivamente erogato dipenderà da quanto indicato nel rendiconto, e potrà essere inferiore all'importo massimo erogabile.</i></p>	DGRUF

Per la gestione delle attività finanziate con i fondi ex L. n. 440/97, è stata sviluppata la piattaforma "PimerMonitor", accessibile al percorso *SIDI -> Applicazioni SIDI -> Gestione Finanziario Contabile -> Monitoraggio e Rendicontazione*. Ciascun Revisore può accedere alla piattaforma, essendo lo stesso profilato per la visualizzazione delle scuole appartenenti al proprio ambito revisorile.

Il Revisore può visualizzare le rendicontazioni da revisionare per la specifica scuola ("In attesa"), cliccando sul pulsante "Lista rendicontazioni". Nella schermata è altresì possibile visualizzare le rendicontazioni revisionate, per le quali si è già provveduto all'apposizione del visto di regolarità amministrativo-contabile.



Da tale schermata è possibile visualizzare un elenco delle rendicontazioni in attesa di visto, con il dettaglio sia per bando, che per scuola. In particolare, con il pulsante “*Visualizza lista per scuola*” è possibile visualizzare, per ciascuna scuola, tutte le rendicontazioni ed il relativo stato.

Per completezza, si precisa che a ciascuna scuola è associato un Codice Meccanografico, ovvero un codice alfanumerico che identifica univocamente le scuole e gli istituti dislocati sul territorio italiano.

Dopo aver analizzato il rendiconto, il Revisore potrà decidere di apporre il proprio visto apponendo una spunta nella colonna “*Conferma revisione*”, oppure di riaprire la rendicontazione, in modo da consentire alla scuola di procedere ad una nuova compilazione cliccando su “*Riapri*” nella colonna “*Riapri rendicontazione*”.

L’inserimento di una spunta nella colonna di conferma comporta l’apposizione, all’interno del file di rendicontazione, del visto di regolarità amministrativo-contabile. La dicitura inserita in automatico a seguito dell’apposizione del visto di regolarità è la seguente: “*Si attesta la regolarità amministrativo-contabile relativamente ai titoli di spesa e alle procedure adottate con riferimento a quanto oggetto di rendiconto del presente documento. Le attività liquidate sono ricomprese tra quelle previste dal progetto commissionato.*”.

Il rendiconto, comprensivo di tale visto, viene quindi inviato alla scuola dopo che il Revisore cliccherà sul tasto “*Salva*”, presente in fondo alla pagina.

3.8. La certificazione di compatibilità finanziaria dell’ipotesi di contratto integrativo

Nell’ambito della certificazione di compatibilità finanziaria dell’ipotesi di contratto integrativo, ai sensi dell’art. 51 del Regolamento amministrativo-contabile recato dal D.l. 28 agosto 2018, n. 129, i Revisori svolgono i seguenti controlli:

1. *documento corredato della “Relazione tecnico – finanziaria” e dalla “Relazione illustrativa” predisposta rispettivamente dal DSGA e dal DS e dalla tabella dimostrativa della costituzione del fondo;*
2. *individuazione delle risorse finanziarie oggetto della contrattazione integrativa di sede effettuata correttamente;*
3. *conformità del contratto integrativo alle vigenti disposizioni;*
4. *totale copertura dell’onere scaturente dalla contrattazione dalle disponibilità.*

Nella loro funzione di controllo, i Revisori sono tenuti a verificare:

- la corretta quantificazione del fondo per il trattamento accessorio (la costituzione del fondo, in genere, non è materia di contrattazione in senso tecnico, ma di atto unilaterale dell’Amministrazione);



- la completa copertura in bilancio dei costi derivanti dalla contrattazione integrativa;
- la conformità dei contenuti delle clausole contrattuali con le disposizioni previste dai contratti collettivi nazionali e dalle leggi che sono intervenute in materia.

Nei casi di violazione dei vincoli e dei limiti di competenza imposti dalla contrattazione nazionale o dalle norme di legge, le clausole sono nulle, non possono essere applicate e sono sostituite ai sensi degli articoli 1339 e 1419, comma 2, del Codice civile.

Il controllo dei Revisori non si deve fermare alla fase della sottoscrizione del contratto, ma deve esplicitarsi anche, con le dovute cautele e tenuto conto dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, durante la fase gestionale, cioè allorché le clausole contrattuali trovino concreta applicazione.

Di fondamentale importanza per il lavoro di revisione è la Circolare n. 25 del 2012 emanata dalla Ragioneria generale dello Stato, ai sensi dell'articolo 40 del Decreto Legislativo n. 165 del 2001, d'intesa con il Dipartimento della Funzione Pubblica, che ha predisposto gli allegati "Schema standard di relazione tecnico finanziaria" e "Schema standard di relazione illustrativa".

Inoltre, si segnala la necessità di tener conto anche delle indicazioni di cui alla Circolare n. 12 del 2011 del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

3.9. L'esame e riaccertamento dei residui

Un'altra attività significativa nell'ambito dei compiti posti a carico dei Revisori dei conti, riferita alle Amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria, è quella concernente l'esame ed il riaccertamento dei residui. Tale attività è rivolta alla verifica della sussistenza dei residui attivi e passivi, il cui ammontare si ripercuote direttamente sulla situazione amministrativa e, più precisamente, sull'avanzo (o sul disavanzo) di Amministrazione.

Il riaccertamento dei residui viene effettuato, di norma, alla chiusura dell'esercizio, in occasione dell'esame del Conto Consuntivo¹⁰⁵.

Al riguardo, la normativa vigente¹⁰⁶ prevede, infatti, che le Istituzioni scolastiche predispongano annualmente, alla chiusura dell'esercizio, la situazione dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente, per esercizio di provenienza e per capitolo. Tale situazione viene allegata al rendiconto generale, unitamente ad una nota illustrativa, predisposta dai Revisori, nella quale

¹⁰⁵ Tuttavia, sarebbe auspicabile, proprio in ragione della rilevanza di tale attività, che la stessa venga svolta anche in corso d'anno, atteso che è buona prassi amministrativa procedere a monitorare lo stato dei crediti e dei debiti, soprattutto con riguardo a quelli risalenti nel tempo.

¹⁰⁶ Art. 40 del D.P.R. n. 97 del 2003.



l'organo di controllo esprime le proprie valutazioni circa le ragioni che giustificano la persistenza dei residui di maggiore anzianità e consistenza, nonché la fondatezza degli stessi.

In particolare, per quanto concerne i residui attivi, il Collegio, al fine della loro conservazione in contabilità e nelle scritture patrimoniali, dovrà verificare la sussistenza, concreta ed attuale, dei crediti sottostanti, ossia che gli stessi risultino giuridicamente fondati e non prescritti.

Inoltre, i Revisori, soprattutto nei casi dubbi ovvero nel caso di importi rilevanti, potranno chiedere all'ente di ottenere dal debitore un documento attestante l'esistenza del rapporto obbligatorio, principalmente nell'ipotesi in cui il debitore sia un soggetto pubblico. Tale procedura risulta particolarmente utile al fine di evitare una impropria contabilizzazione dei crediti, dapprima ritenuti "certi", perché vantati nei confronti di una Pubblica Amministrazione, ma in seguito divenuti inesistenti a causa, per esempio, di una riduzione dei trasferimenti da parte dello Stato. Inoltre, consente di far emergere erronee registrazioni e di dar conto di possibili duplicazioni.

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

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

Si evidenzia che quanto esposto per il riaccertamento dei residui attivi può valere, in via generale, anche per i residui passivi, ancorché al riguardo, occorre precisare che non è sempre detto che questi ultimi si fondino su obbligazioni giuridicamente perfezionate. Infatti, in taluni casi e a specifiche condizioni, è ammessa la prenotazione dell'impegno e, conseguentemente, l'annotazione di un debito, nel caso in cui lo stesso sia relativamente sicuro, ancorché differito nel tempo e non ancora individuati puntualmente i beneficiari¹⁰⁷. In tale ipotesi, si è di fatto dato corso ad un mero accantonamento teso a vincolare le relative risorse per un determinato fine. Sul punto

¹⁰⁷ Si precisa che nel caso in cui alla prenotazione non abbia fatto seguito, allo scadere dell'esercizio, il relativo impegno, la stessa deve necessariamente essere cancellata e, eventualmente, qualora persistano le ragioni, la stessa dovrà essere riproposta nel successivo esercizio finanziario, al fine del rispetto del principio della competenza finanziaria.



è appena il caso di precisare che tale fattispecie non può costituire un impegno, in mancanza dei necessari presupposti.

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

Ulteriori cause di legittima cancellazione di un residuo passivo possono essere la remissione del debito da parte del creditore, la restituzione di una fornitura, l'annullamento di una gara per l'acquisizione di beni o servizi, l'entrata in vigore di una norma di riduzione della spesa, l'accertata prescrizione del debito, una favorevole pronuncia giurisdizionale, nonché il riscontro di un errore¹⁰⁸.

Si deve, altresì, segnalare che, indipendentemente dalle iniziative intraprese dall'ente, i Revisori sono tenuti a sollecitare le operazioni di riaccertamento dei residui, al fine di corrispondere soprattutto al principio di veridicità del bilancio. Occorre, tra l'altro, far presente che sono vietati gli storni e, a maggior ragione, le variazioni tra residui¹⁰⁹.

Si rammenta, infine, che i Revisori sono tenuti ad esprimere il proprio motivato parere sulle operazioni adottate dall'organo amministrativo dell'ente, riguardanti le variazioni dei residui attivi e passivi e l'inesigibilità dei crediti¹¹⁰.

CAPITOLO 4: CENNI SULLA RESPONSABILITÀ DEI REVISORI

4.1. La responsabilità amministrativa

4.1.1 Introduzione

Nell'esercizio delle proprie funzioni, il Revisore dei conti può incorrere in responsabilità amministrativa per i danni derivanti all'Amministrazione in conseguenza della violazione dei propri obblighi, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, recante "*Testo Unico delle disposizioni concernenti lo Statuto degli impiegati civili dello Stato*".

Più nello specifico, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante "*Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti*", la responsabilità amministrativa si configura qualora i suddetti danni si pongano quale conseguenza di fatti od omissioni commessi con dolo o colpa grave.

Sulla base del disposto delle norme sopra richiamate, ai fini della configurabilità della responsabilità amministrativa, è necessaria la contestuale e simultanea sussistenza dei seguenti elementi:

- rapporto di impiego o di servizio con l'Amministrazione;

¹⁰⁸ Ad esempio, la duplicazione per una doppia registrazione di una fattura di acquisto.

¹⁰⁹ Art. 10, comma 4, D.I. n. 129/2018.

¹¹⁰ Cfr. comma 4 dell'articolo 40 del D.P.R. n. 97 del 2003.



- condotta illecita;
- elemento soggettivo;
- danno ingiusto;
- nesso di causalità.

Nei successivi paragrafi, senza pretese di esaustività, si procederà ad illustrare i tratti salienti degli elementi costitutivi della responsabilità amministrativa poc'anzi elencati.

4.1.2 Il rapporto di impiego o di servizio

I soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti per responsabilità amministrativa si individuavano, tradizionalmente, nei dipendenti della Pubblica Amministrazione, legati a quest'ultima da un rapporto di pubblico impiego disciplinato dal D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, recante *“Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle Amministrazioni Pubbliche”*.

È con i propri dipendenti, infatti, che l'Amministrazione instaura il c.d. *“rapporto organico”*, ossia il rapporto che consente di riferire all'Amministrazione gli atti dei soggetti attraverso i quali essa opera, suscettibili di arrecare un danno alle risorse pubbliche.

Da alcuni anni, tuttavia, si è assistito al superamento della nozione di *“dipendenza organica”* e all'affermazione di una nozione di dipendenza *“funzionale”*, che ha consentito di attrarre nell'alveo della responsabilità amministrativa, e dunque della giurisdizione del giudice contabile, anche gli illeciti erariali commessi da soggetti estranei all'Amministrazione, ma legati alla stessa da un rapporto di servizio.

Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza ormai uniforme, ad integrare gli estremi di un rapporto di servizio è *“[...] sufficiente l'esistenza di una relazione funzionale, che implichi la partecipazione di un determinato soggetto alla gestione di risorse pubbliche e il suo conseguente assoggettamento ai vincoli e agli obblighi volti ad assicurare la corretta amministrazione di tali beni”* (cfr., Cass. civ., Sez. Unite, 30 gennaio 2003, sentenza n. 1472)¹¹¹.

In altri termini, il rapporto di servizio è configurabile ogni qualvolta un soggetto venga inserito, a qualsiasi titolo (volontario, coattivo, onorario o impiegatizio), nell'apparato organizzativo pubblico, e venga investito, sia autoritativamente che convenzionalmente, dello svolgimento, in modo continuativo, di un'attività retta da regole proprie dell'azione amministrativa, così da essere partecipe dell'attività amministrativa (cfr., ex

¹¹¹ In termini, vedi anche Cass. Civ., sez. Un. 20 giugno 2007, n. 14297; Cass. civ., 11 aprile 1994, n. 3358; Cass. civ., 28 ottobre 1995, n. 11309; Cass. civ., 22 dicembre 1999, n. 926; Cass. civ., 5 giugno 2000, n. 400; Cass. civ., 24 luglio 2000, n. 515; Cass. civ., 10 ottobre 2002, n. 14473.



multis, Cass. civ., Sez. Unite, 28 novembre 1997, sentenza n. 12041; Cass. civ., Sez. Unite, 10 ottobre 2002, sentenza n. 14473).

4.1.3 La condotta illecita

La responsabilità amministrativa presuppone una condotta illecita, ossia la violazione di obblighi di servizio.

Sotto tale aspetto, appare utile evidenziare come un comportamento orientato alla pedissequa osservanza dei principi di continuità, di programmazione e di campionamento, descritti nel precedente paragrafo 3.1, assuma un ruolo determinante ai fini del contenimento dei possibili profili di responsabilità dei Revisori dei conti.

Un tale comportamento, infatti, consente ai Revisori dei conti di ridurre al minimo i margini di errore e, conseguentemente, le possibili violazioni degli obblighi di servizio correlati alla funzione.

La condotta illecita può essere perpetrata sia in forma commissiva, mediante il compimento di azioni contrarie agli obblighi di servizio, sia in forma omissiva, attraverso il mancato utilizzo degli strumenti e delle conoscenze necessari ad evitare la produzione del danno.

Tra le condotte omissive foriere di responsabilità assume rilievo, a titolo esemplificativo, il caso dell'omesso svolgimento, da parte del Revisore, delle attività di controllo e verifica di cui all'art. 51 del Regolamento, ove tale omissione procuri o concorra a provocare un danno all'Amministrazione.

Particolare rilievo assume poi, in via generale, la fattispecie omissiva di cui all'art. 1, comma 3, della Legge 20/94, che – nel sanzionare l'omessa denuncia di fatti da cui potrebbero derivare responsabilità erariali da parte dei soggetti obbligati – statuisce che *“qualora la prescrizione del diritto al risarcimento sia maturata a causa di omissione o ritardo della denuncia del fatto, rispondono del danno erariale i soggetti che hanno emesso o ritardato la denuncia. In tali casi, l'azione è proponibile entro cinque anni dalla data entro cui la prescrizione è maturata”*.

Tenuto conto della peculiare rilevanza della fattispecie omissiva poc'anzi citata, si procederà, nei successivi paragrafi 4.1.3.1 e 4.1.3.2, ad illustrare gli obblighi di denuncia ed i contenuti della stessa.

Ai fini della ricostruzione di eventuali profili di responsabilità, assumono peraltro rilievo non soltanto condotte che, sulla base del dato formale, si configurano quali violazioni di legge, ma anche le condotte che, pur non qualificandosi come tali, risultano ugualmente dannose per l'Amministrazione in quanto non convenienti o irrazionali alla luce dei parametri desunti dalla comune esperienza amministrativa.



In relazione a tale aspetto, va evidenziato che, ai sensi del succitato art. 1, comma 1, della Legge 20/94, la cognizione della Corte dei conti incontra un limite nell'insindacabilità, nel merito, delle scelte discrezionali.

Trattasi, in sostanza, di un'applicazione del più generale principio costituzionale di separazione dei poteri dello Stato, a mente del quale è precluso all'autorità giudiziaria di ingerirsi nelle scelte discrezionali dell'Amministrazione nella gestione della *res publica*.

Sotto tale profilo, occorre tuttavia considerare che le scelte discrezionali non sono tuttavia sottratte ad ogni possibilità di controllo.

Infatti, come chiarito dalla giurisprudenza contabile, “[...] *il merito dell’attività amministrativa riguarda la scelta secondo parametri non giuridici della modalità di azione della Pubblica Amministrazione in vista della realizzazione degli interessi affidati dalla legge alle sue cure, ma non attiene al profilo della legittimità. Pertanto, l’insindacabilità nel merito non priva la Corte dei conti della possibilità di verificare la conformità alla legge dell’attività amministrativa, anche sotto l’aspetto della congruenza dei singoli atti compiuti rispetto ai fini imposti in via generale o in modo specifico, dal legislatore. La verifica della legittimità dell’attività amministrativa non può di conseguenza prescindere dalla valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti ed i costi sostenuti, criteri alla stregua del quale va anche esaminato il comportamento tenuto dagli amministratori e dipendenti pubblici [...]*” (cfr., C. conti, Sez. I App., 23 settembre 2005, sentenza n. 292).

In via di sintesi, può quindi dirsi che, fermi restando gli anzidetti limiti, il giudice contabile “[...] *può e deve verificare la compatibilità delle scelte amministrative con i fini pubblici dell’ente pubblico [...]*” (cfr., Cass. civ., Sez. Unite, 8 marzo 2005, Ordinanza n. 4956).

In ogni caso, va precisato che la commissione di un atto illegittimo non determina, di per sé, l’insorgere di profili di responsabilità.

L’atto illegittimo, infatti, non costituisce un danno *in re ipsa*, ma mero indice sintomatico della violazione dei doveri connessi alla funzione, di cui occorre accertare l’idoneità o meno ad arrecare un danno ingiusto, come specificato nel successivo paragrafo 4.1.5.

4.1.3.1 Gli obblighi di denuncia

Come anticipato nel precedente paragrafo, l’omessa denuncia di fatti da cui potrebbero derivare responsabilità erariali da parte dei soggetti obbligati determina la responsabilità di questi ultimi, qualora da tale omissione derivi la prescrizione del diritto al risarcimento del danno.



Gli anzidetti obblighi di denuncia, ai sensi dell'art. 52, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo n. 174 del 2016, recante "Codice di giustizia contabile"¹¹², incombono sia sui responsabili delle strutture burocratiche di vertice, sia sugli organi di controllo e di revisione.

I suddetti soggetti, fatto salvo quanto previsto dalle singole leggi di settore, devono presentare tempestiva denuncia alla procura della Corte dei conti territorialmente competente in relazione a fatti che possono dare luogo alle responsabilità erariali anzidette.

Ai sensi del comma 3 del citato articolo 52, l'obbligo di denuncia si estende anche ai fatti dai quali, a norma di legge, può derivare l'applicazione, da parte delle sezioni giurisdizionali territoriali, di sanzioni pecuniarie.

A riguardo, occorre specificare che, sulla base del dettato normativo, la conoscenza dei fatti da cui possono originare le responsabilità in questione può avvenire sia in via diretta sia su segnalazione.

Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 174/2016, si riteneva che l'obbligo di denuncia dei Revisori dei conti avesse natura sussidiaria rispetto a quello incombente sugli organi di amministrazione attiva.

Ciò in virtù di quanto stabilito dall'art. 90, comma 3, del D.P.R. n. 97/2003, ai sensi del quale, ove il danno è accertato dai Revisori dei conti, questi ultimi invitano l'organo amministrativo di vertice a provvedere alla relativa denuncia, ad eccezione del caso in cui quest'ultimo dovrebbe denunciare sé stesso e del caso di inerzia o di inottemperanza dell'organo medesimo ai propri obblighi di denuncia¹¹³.

L'entrata in vigore del D.Lgs. n. 174/2016 ha tuttavia messo in discussione tale assunto, atteso che il citato articolo 52, nel sancire in capo ai Revisori un autonomo obbligo di denuncia, non sembra porre quest'ultimo in una posizione di sussidiarietà rispetto a quello incombente sull'organo amministrativo di vertice.

¹¹² L'articolo 52 del D.Lgs. n. 174/16, commi 1 e 2, testualmente recita: "1. Ferme restando le disposizioni delle singole leggi di settore in materia di denuncia di danno erariale, i responsabili delle strutture burocratiche di vertice delle Amministrazioni, comunque denominate, ovvero i dirigenti o responsabili di servizi, in relazione al settore cui sono preposti, che nell'esercizio delle loro funzioni vengono a conoscenza, direttamente o a seguito di segnalazione di soggetti dipendenti, di fatti che possono dare luogo a responsabilità erariali, devono presentarne tempestiva denuncia alla procura della Corte dei conti territorialmente competente. Le generalità del pubblico dipendente denunziante sono tenute riservate; sono comunque riservate le generalità dei soggetti pubblici o privati che segnalano al procuratore regionale eventi di danno, anche se non sottoposti all'obbligo di cui al presente comma. 2. Gli organi di controllo e di revisione delle Pubbliche Amministrazioni, nonché i dipendenti incaricati di funzioni ispettive, ciascuno secondo la normativa di settore, nonché gli incaricati della liquidazione di società a partecipare pubblica, sono tenuti a fare immediata denuncia di danno direttamente al procuratore regionale competente, informandone i responsabili delle strutture di vertice delle Amministrazioni interessate."

¹¹³ Denunce alle Procure regionali della Corte dei conti (Circolare Procura Generale Corte dei conti – prot. n. I.C./16 del 28 febbraio 1998).



4.1.3.2 Il contenuto della denuncia

L'art. 53 del D.Lgs. n. 174/2016 si occupa di definire i contenuti della denuncia, stabilendo che quest'ultima deve contenere “[...] una precisa e documentata esposizione dei fatti e delle violazioni commesse, l’indicazione ed eventualmente la quantificazione del danno, nonché, ove possibile, l’individuazione dei presunti responsabili, l’indicazione delle loro generalità e del loro domicilio”.

Come emerge dalla lettura della norma sopra richiamata, nell’ambito della denuncia è possibile distinguere elementi essenziali (precisa e documentata esposizione dei fatti e delle violazioni commesse e indicazione del danno) ed elementi facoltativi, da fornire ove possibile (quantificazione del danno, individuazione dei presunti responsabili, indicazione delle loro generalità e del loro domicilio).

A riguardo, occorre specificare che, nell’ambito della denuncia, la precisa e documentata esposizione dei fatti, nonché l’indicazione del danno, assumono un ruolo fondamentale. Ciò anche in considerazione di quanto stabilito dall’art. 51, comma 3, del D.Lgs. n. 174/2016, che sanziona con la nullità qualsiasi atto istruttorio o processuale posto in essere in violazione delle disposizioni di cui al medesimo articolo (il comma 1, prevede il pubblico ministero inizi l’attività istruttoria sulla base di specifica e concreta notizia di danno, mentre il comma 2 stabilisce che la notizia di danno, comunque acquisita, è specifica e concreta quando consiste in informazioni circostanziate e non riferibili a fatti ipotetici o indifferenziati).

4.1.4 L’elemento soggettivo

La responsabilità amministrativa è personale ed è limitata ai soli casi di dolo o colpa grave, ferma restando l’insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali.

La caratteristica della “*personalità*” determina, ai sensi dell’art. 1, comma 1, della Legge 20/94, la non trasmissibilità agli eredi dell’obbligazione risarcitoria derivante dall’accertamento della responsabilità, salvo il caso dell’illecito arricchimento del soggetto danneggiante e del conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi.

Il dolo, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza contabile, «[...] *consiste nella intenzionalità del comportamento produttivo dell’evento lesivo, vale a dire della consapevole volontà di arrecare un danno ingiusto all’Amministrazione [...]*» (cfr., *ex multis*, C. Conti, sez. III, 20 febbraio 2004, sentenza n. 1447; C. Conti, 25 settembre 2019, sentenza n. 67).

La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell’evento dannoso, ai sensi dell’art. 1, comma 1, della Legge 20/94, come modificato dal Decreto-Legge 76/2020, convertito con modificazioni dalla Legge 120/2020 (c.d. Decreto Semplificazioni).

A tal proposito, risulta necessario evidenziare che il Decreto Semplificazioni è intervenuto su una delle componenti strutturali dell’illecito amministrativo-contabile,



ossia l'elemento psicologico, con l'intento di circoscriverne la punibilità, al fine di rendere maggiormente efficiente l'attività dell'Amministrazione. Lo scopo perseguito dal predetto Decreto Legislativo, infatti, è quello di combattere la c.d. "burocrazia difensiva" e la "paura della firma" che spesso bloccano l'azione amministrativa per timore di essere chiamati in giudizio per danno erariale o per abuso d'ufficio¹¹⁴.

Nello specifico, l'art. 21, comma 2, del D.L. 76/2020, con riferimento alla responsabilità erariale, ha previsto che «2. **Limitatamente ai fatti commessi dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al ((30 giugno 2024)), la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica per l'azione di responsabilità di cui all'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata ai casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta. La limitazione di responsabilità prevista dal primo periodo non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente**».

Tale disposizione, dunque, prevede che **fino al 30 giugno 2024**, la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica:

- (a) sorge in conseguenza di una condotta attiva del soggetto agente quando la produzione del danno è da lui dolosamente voluta;
- (b) non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente.

La giurisprudenza contabile ha inoltre precisato che, ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo, è sufficiente accertare la volontà colpevole, senza che sia necessario individuare un preciso disegno diretto ad arrecare un predeterminato danno all'Amministrazione. È sufficiente, in sostanza, che il convenuto sia consapevole di porre in essere una condotta *contra legem*, foriera di danno erariale, mentre non si richiede che l'interessato abbia dettagliatamente previsto un danno patrimoniale ed abbia posto in campo una ben specifica e tipizzata attività volta a concretizzarlo, non essendo richiesta la certezza assoluta della qualificazione giuridica dell'illecito (cfr., *ex multis*, C. Conti, 6 ottobre 2016, sentenza n. 476).

La **nozione di colpa grave**, invece, deve essere correlata non all'intenzionalità di cagionare un danno, ma ad un comportamento che denoti dispregio delle elementari, o comunque più comuni, regole di prudenza, tale, cioè, da integrare, in condizioni normali,

¹¹⁴ Sul punto si veda, la Relazione agli articoli e agli allegati, predisposta dal Consiglio di Stato, sullo Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante "Delega al Governo in materia di contratti pubblici".



un alto tasso di probabilità rispetto alla verifica dell'evento dannoso (cfr., *ex multis*, C. Conti, 3 ottobre 2018, sentenza n. 502)¹¹⁵.

Occorre, inoltre, specificare che il parametro di misurazione della diligenza dei Revisori dei conti, secondo l'opinione prevalente, si rinviene non già nella diligenza comune del "*bonus pater familias*", bensì in quella dell'"*homo eiusdem professionis et condicionis*" di cui all'art. 1176, comma 2, del Codice civile.

In altre parole, la misura della diligenza richiesta ai Revisori dei conti deve essere rapportata non a quella del c.d. "uomo medio", bensì a quella attesa dall'agente che svolge la medesima professione, cui è imposto l'utilizzo della perizia e dei mezzi tecnici adeguati allo *standard* professionale della sua categoria.

In merito all'elemento psicologico, l'art. 21, comma 2, del D.L. n. 76/2020, convertito con modificazioni dalla Legge n. 120/2020, prevede che *"limitatamente ai fatti commessi dalla data di entrata in vigore del presente Decreto e fino al 30 giugno 2023 la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica per l'azione di responsabilità di cui all'articolo 1 della Legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata ai casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta. La limitazione di responsabilità prevista dal primo periodo non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente"*.

¹¹⁵ In merito all'ambito applicativo della c.d. colpa grave è intervenuto anche il legislatore all'interno del nuovo Codice dei Contratti pubblici di cui al D.Lgs. 31 marzo 2023 n. 36, con particolare riferimento alla responsabilità amministrativa nell'ambito delle attività svolte nelle fasi di programmazione, progettazione, affidamento ed esecuzione dei contratti pubblici. Nello specifico, l'art. 2 del predetto Decreto, recante "Principio della fiducia", dispone al comma 3, che *"Nell'ambito delle attività svolte nelle fasi di programmazione, progettazione, affidamento ed esecuzione dei contratti, ai fini della responsabilità amministrativa costituisce colpa grave la violazione di norme di diritto e degli auto-vincoli amministrativi, nonché la palese violazione di regole di prudenza, perizia e diligenza e l'omissione delle cautele, verifiche ed informazioni preventive normalmente richieste nell'attività amministrativa, in quanto esigibili nei confronti dell'agente pubblico in base alle specifiche competenze e in relazione al caso concreto. Non costituisce colpa grave la violazione o l'omissione determinata dal riferimento a indirizzi giurisprudenziali prevalenti o a pareri delle autorità competenti"*. Il comma 3 contiene, dunque, una perimetrazione del concetto di colpa grave rilevante ai fini della responsabilità amministrativa dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti. Tale disposizione è stata inserita all'interno del Codice dei Contratti pubblici al fine di chiarire la non sempre immediata distinzione tra colpa grave e colpa lieve che ha ingenerato in passato incertezze interpretative. Per questo, in coerenza con l'obiettivo, sotteso al principio della fiducia di valorizzare la discrezionalità del dipendente pubblico, la norma in esame ricollega **la colpa grave esclusivamente alla violazione delle norme di diritto, degli auto-vincoli, nonché alla palese violazione di regole di prudenza, perizia e diligenza, con la precisazione, tuttavia, che non costituisce mai colpa grave la violazione o l'omissione che sia stata determinata dal riferimento a indirizzi giurisprudenziali prevalenti o a pareri delle autorità competenti**. Tale disposizione, ha precisato il Consiglio di Stato nella Relazione agli articoli e agli allegati allo "Schema definitivo di Codice dei contratti pubblici in attuazione dell'articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante "Delega al Governo in materia di contratti pubblici", codifica il diritto vivente formatosi nell'ambito delle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti (cfr., *ex multis*, C. Conti, Sez. Giuris. d'Appello, Regione Siciliana, 4 settembre 2018, n. 188).



Nel caso in cui il danno sia conseguenza di una condotta dolosa perpetrata da più soggetti, gli stessi, ai sensi dell'art. 1, comma 1 *quinqies*, della Legge n. 20/94, rispondono solidalmente delle conseguenze dannose del fatto.

Ciò, in deroga alla regola generale della responsabilità parziaria, sancita dell'art. 1, comma 1 *quater*, della Legge n. 20/94, secondo cui, se il fatto dannoso è causato da più persone, la Corte dei conti, valutate le singole responsabilità, condanna ciascuno per la parte che vi ha preso.

Infine, appare utile evidenziare come la puntuale osservanza della regola della verbalizzazione da parte dei Revisori dei conti nello svolgimento della propria attività assuma un ruolo di primo piano nell'ambito dell'eventuale controllo giudiziale.

Difatti, i verbali dei Revisori dei conti costituiscono non solo il necessario strumento documentativo dell'attività svolta, ma anche un mezzo di prova della diligenza impiegata, specie tenuto del fatto che tali verbali, per la natura di atto pubblico, fanno piena prova fino a querela di falso¹¹⁶.

4.1.5 Il danno ingiusto

Ai fini della configurabilità della responsabilità in esame, alla condotta illecita deve conseguire un danno ingiusto (c.d. "*danno erariale*").

Tale lesione può avere carattere di "*danno patrimoniale*" o configurarsi in termini di "*danno all'immagine*".

Più in particolare, la patrimonialità del danno si individua nell'inutile sacrificio di beni pubblici economici, ossia di beni suscettibili di valutazione economica ai sensi dell'art. 1174 del Codice civile¹¹⁷.

L'attualità del danno esige l'effettiva esistenza dello stesso al momento dell'avvio dell'azione giudiziale, come pure la concretezza, che esclude ogni perdita economico-patrimoniale soltanto presupposta e non tradottasi in realtà.

Sul carattere dell'attualità del danno si è basata, soprattutto in passato, la distinzione tra il c.d. "*danno diretto*" ed il c.d. "*danno indiretto*".

¹¹⁶ In merito alla natura di atto pubblico dei verbali redatti da pubblici ufficiali si vedano, *ex multis*, TAR Puglia, Bari, 22 gennaio 2018, sentenza n. 82; TAR Puglia, Lecce, 9 settembre 2011, sentenza n. 1582; Tribunale di Benevento, 18 febbraio 2009; Cass. civ., 9 settembre 2008, sentenza n. 22662; TAR Sardegna, Cagliari, 15 gennaio 2008, sentenza n. 31. Si precisa che tali precedenti giurisprudenziali non si riferiscono espressamente ai verbali redatti dai Revisori dei conti, ma che i principi ivi espressi risultano estensibili anche a questi ultimi in ragione della qualifica di pubblico ufficiale riconosciuta ai Revisori dei conti nello svolgimento delle proprie funzioni.

¹¹⁷ Il depauperamento del patrimonio dell'Amministrazione costituisce il presupposto logico-giuridico di ogni addebito di responsabilità. Sotto tale aspetto, va evidenziato che la patrimonialità del danno assolve, per altro verso, una funzione di garanzia, costituendo la deminutio subita dall'Amministrazione la misura massima dell'eventuale condanna risarcitoria.



Il “*danno diretto*” si individua nella diminuzione patrimoniale che l’Amministrazione subisce in via diretta per effetto della condotta illecita posta in essere dal dipendente o dal funzionario nello svolgimento delle proprie funzioni.

Il “*danno indiretto*”, invece, si ha quando l’Amministrazione è chiamata a risarcire il danno cagionato a terzi a causa della condotta illecita del proprio dipendente o funzionario (per un approfondimento di tale tematica, si rinvia al successivo paragrafo 4.2).

Per ciò che attiene alla valutazione del danno, la stessa avviene sulla base del c.d. “*criterio differenziale*”, ossia considerando sia le perdite subite (c.d. “*danno emergente*”) sia il mancato guadagno (c.d. “*lucro cessante*”) dell’Amministrazione.

Con riferimento al danno all’immagine, l’art. 1, comma 1-*sexies*, della Legge n. 20/94 precisa che lo stesso è risarcibile ove derivante dalla commissione di un reato contro la stessa Pubblica Amministrazione accertato con sentenza passata in giudicato. Il *quantum* del danno all’immagine si presume, salva prova contraria, pari al doppio della somma di denaro o del valore patrimoniale di altre utilità illecitamente percepita dal dipendente.

Occorre specificare che, nella determinazione del *quantum*, impattano anche i vantaggi eventualmente conseguiti dall’Amministrazione in conseguenza del comportamento illecito del danneggiante, operando in materia il principio della c.d. “*compensatio lucri cum damno*”, sancito dall’art. 1, comma 1-*bis*, della Legge n. 20/94.

4.1.6 Il nesso di causalità

Affinché possa muoversi un addebito di responsabilità nei confronti del Revisore, è necessario che tra la condotta illecita ed il danno ingiusto sussista un nesso di causalità. L’accertamento di cui sopra presuppone una duplice verifica: la verifica della c.d. “*causalità materiale*”, secondo le regole penalistiche delineate dagli artt. 40 e 41 del Codice penale; la verifica della c.d. “*causalità giuridica*”, sulla base di quanto stabilito dall’art. 1223 del Codice civile.

Per ciò che concerne l’accertamento della c.d. “*causalità materiale*”, lo stesso avviene attraverso un procedimento di eliminazione mentale della condotta illecita, che si pone l’obiettivo di stabilire se il danno ingiusto si sarebbe ugualmente verificato.

In altri termini, il procedimento in esame è volto a verificare se la condotta illecita si configuri come la c.d. “*condicio sine qua non*” delle conseguenze dannose.

Tale verifica avviene secondo la regola dell’*id quod plerumque accidit*, ossia tenendo di quegli eventi che, sulla base della comune esperienza, sono causalmente riconducibili, con un ragionevole grado di probabilità, alla condotta dell’uomo.



Per ciò che attiene, invece, l'accertamento della c.d. "causalità giuridica", lo stesso è finalizzato a determinare – con applicazione della medesima regola dell'*id quod plerumque accidit* – quale dimensione del danno costituisca conseguenza diretta ed immediata della condotta illecita.

È risarcibile, infatti, soltanto la lesione erariale che si pone quale conseguenza diretta ed immediata della condotta illecita.

4.2. La responsabilità civile

L'Amministrazione può subire un "danno indiretto" in conseguenza del danno cagionato a terzi da un proprio dipendente o funzionario. Quest'ultimo, infatti, nello svolgimento delle proprie funzioni, può incorrere in ipotesi di responsabilità civile, la quale può estendersi all'Amministrazione di appartenenza, che può essere chiamata a risarcire il danno cagionato dal proprio dipendente o funzionario.

Ciò avviene in ragione del "principio della solidarietà passiva" delineato dall'art. 28 della Costituzione, il quale prevede che "i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi, la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici".

In tal senso, l'art. 22 del D.P.R. n. 3/57 prevede che "l'impiegato che, nell'esercizio delle attribuzioni ad esso conferite dalle leggi o dai regolamenti, cagioni ad altri un danno ingiusto ai sensi dell'art. 23 è personalmente obbligato a risarcirlo. L'azione di risarcimento nei suoi confronti può essere esercitata congiuntamente con l'azione diretta nei confronti dell'Amministrazione qualora, in base alle norme ed ai principi vigenti dell'ordinamento giuridico, sussista anche la responsabilità dello Stato. L'amministrazione che abbia risarcito il terzo del danno cagionato dal dipendente si rivale agendo contro quest'ultimo a norma degli articoli 18 e 19. Contro l'impiegato addetto alla conduzione di autoveicoli o di altri mezzi meccanici l'azione dell'Amministrazione è ammessa solo nel caso di danni arrecati per dolo o colpa grave".

Tale tipologia di responsabilità è regolata, in via generale, dalle ordinarie regole prescritte dal Codice civile.

In tali ipotesi, l'Amministrazione condannata in via definitiva a risarcire il soggetto terzo può agire in rivalsa nei confronti del danneggiante per il recupero delle somme erogate, segnalando alla Procura della Corte dei conti l'intervenuta condanna definitiva dell'Amministrazione al risarcimento del danno, ovvero attivando un'azione civile nei confronti del danneggiante dinanzi al giudice ordinario.

Va precisato che presupposto necessario per l'attivazione del meccanismo di solidarietà sopra descritto è che i danni arrecati a terzi dal dipendente o dal funzionario pubblico



trovino causa nell'esercizio di compiti istituzionali o di compiti legati da "occasionalità necessaria" con compiti istituzionali.

A riguardo, è opinione prevalente in dottrina che tale "occasionalità necessaria" venga meno qualora la condotta dannosa del dipendente sia frutto di comportamenti dolosi o egoistici e, in particolare, qualora questi si traducano in un illecito penale doloso, comportante, come tale, una cesura del rapporto con la Pubblica Amministrazione.

4.3. La responsabilità penale

I Revisori dei conti, nell'esercizio delle funzioni svolte e nella loro qualità di pubblici ufficiali¹¹⁸, soggiacciono integralmente alla disciplina prescritta dal Codice penale per i delitti contro la Pubblica Amministrazione e per gli ulteriori illeciti penali che presuppongono tale qualità.

¹¹⁸ Secondo la giurisprudenza la qualifica di pubblico ufficiale spetta a colui che svolge un'attività disciplinata da norme di diritto pubblico, pubblici dipendenti o semplici privati, che possono e debbono - quale che sia la loro posizione soggettiva - formare e manifestare, nell'ambito di una potestà regolata dal diritto pubblico, la volontà della p.a., ovvero esercitare, indipendentemente da formali investiture, poteri autoritativi, deliberativi o certificativi, disgiuntamente e non cumulativamente considerati (Cfr. ex multis Cass. Pen., 1° ottobre 2007, sentenza n. 35836).