



LA GESTIONE DEGLI EQUILIBRI: I CONTROLLI E I PARERI DEL REVISORE CRITICITA' E DISEQUILIBRI

Sorrento, 30 aprile 2024

avv. prof. Carmine Cossiga

socio ANCREL - dottore commercialista e revisore legale - esperto Corte dei conti - componente COSFEL

I controlli interni

L'ente locale deve garantire il costante **controllo degli equilibri finanziari** della gestione individuando strumenti e metodologie di controlli interni per garantire, attraverso il **controllo di regolarità amministrativa e contabile**, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. (art. 147-bis).

Il **controllo degli equilibri finanziari** richiede un'attività immanente che si sintetizza:

Nel **bilancio** di previsione;

Nella **salvaguardia** degli equilibri di bilancio;

Nel **riaccertamento** dei residui;

Nell'andamento economico-finanziario degli **organismi gestionali esterni** (art. 147-quater);

Nella verifica di adeguatezza di tutti gli **accantonamenti** e dei **fondi rischi e oneri**, specie in occasione di approvazione del rendiconto di gestione.

In altre parole: **SULL'INTERO CICLO DEL BILANCIO**

Al riguardo, il ruolo del revisore è di fondamentale importanza!!!

Il riaccertamento dei residui

L'adempimento del riaccertamento ordinario dei residui è previsto dall'articolo 228, comma 3 del tuel, dall'art. 3, comma 4, D.lgs. 118/2011 e dal punto 9.1 del principio contabile applicato 4/2.

Esso deve essere attuato con puntualità e professionalità tenendo conto di quanto segue.

Le verifiche da effettuare riguardano gli importi che potranno essere inseriti nel bilancio come residui attivi e passivi, in quanto considerati obbligazioni giuridicamente perfezionate ed esauritesi entro il 31 dicembre dell'esercizio di riferimento.

Tra i residui attivi si possono conservare le entrate accertate, esigibili nell'esercizio di riferimento, che non sono state incassate, mentre nei residui passivi sono conservate le spese impegnate, liquidate e liquidabili nel corso dell'esercizio, ma che non sono state ancora pagate.

Detti residui potranno essere mantenuti nel caso in cui la relativa fattura, o eventuale altro documento a prova del debito sia stato comunicato entro il termine del 28 febbraio. Diversamente il residuo può essere mantenuto solo nel caso in cui il responsabile rediga una dichiarazione in cui attesti che l'obbligazione è da considerarsi esigibile entro la fine dell'esercizio.

Il riaccertamento dei residui

Il riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi consiste, in particolare, nella ricognizione diretta a verificare la fondatezza giuridica dei crediti accertati, della loro esigibilità, della loro affidabilità in ordine alla scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno, nonché del permanere delle ragioni alla base delle posizioni debitorie e creditorie ed infine la corretta collocazione in bilancio dei crediti e dei debiti, oltre alla verifica delle ragioni del loro mantenimento.

I residui approvati con il rendiconto della gestione dell'esercizio precedente non possono essere oggetto di ulteriori reimputazioni, ma possono costituire economie o diseconomie di bilancio.

Per il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità sarà invece necessario che ogni responsabile di servizio fornisca adeguata spiegazione al responsabile del servizio finanziario, in modo da consentirgli di calcolare il corretto importo da accantonare a FCDE. I minori impegni e minori accertamenti concorreranno alla determinazione del risultato di amministrazione.

I Residui

RESIDUI ATTIVI	RESIDUI PASSIVI
<p>Sono l'espressione di entrate accertate ma non ancora riscosse, nonché di entrate riscosse ma non ancora versate.</p> <p>Rappresentano crediti scaduti dell'APT nei confronti di terzi.</p>	<p>Sono l'espressione di spese già impegnate e non ancora ordinate ovvero ordinate ma non ancora pagate.</p> <p>Rappresentano debiti scaduti dell'APT nei confronti di terzi.</p> <p>Fino al 2014 erano comprese anche somme che non corrispondevano a debiti giuridicamente sorti nei confronti dei terzi (residui impropri).</p>

Il riaccertamento dei residui

In caso di mancanza di adeguato giustificativo, impegni e accertamenti, dovranno essere eliminati e sarà necessario indicare se il motivo derivi da insussistenza, prescrizione o inesigibilità.

Nel caso di somme che, pur giuridicamente perfezionate, debbano considerarsi non esigibili e quindi reimputabili, vengono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili.

Per effettuare una corretta reimputazione degli impegni è necessario incrementare per il medesimo importo il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire che nell'entrata degli esercizi successivi vi sia l'iscrizione del **FPV** a copertura delle spese reimputate.

Non si effettua costituzione di FPV in caso di reimputazione contestuale in entrata e di spesa.

Il riaccertamento dei residui attivi

Gli enti devono inoltre monitorare con rigore la capacità di riscossione dei crediti iscritti a bilancio ed adottare misure per migliorarla.

Gli uffici devono porre particolare attenzione ai residui attivi del titolo II e IV legati a contributi approfondendo in particolare quelli relativi al PNRR.

L'Organo di revisione deve prestare attenzione sui residui attivi più vetusti poiché, fermo restando l'obbligo di congruo accantonamento al FCDE (secondo le modalità prescritte dal § 3.3 e dall'Esempio 5 dell'All. 4/2 cit.), grava sull'ente locale un onere motivazionale per i crediti di dubbia o difficile esigibilità di **anzianità infratriennale** (cfr. Corte conti Marche, Deliberazione n. 144/2023/PAR).

Per i crediti di dubbia o difficile esigibilità di **anzianità compresa tra tre e cinque anni**, è invece rimessa al prudente apprezzamento dell'ente la valutazione, rendendosi necessario fornire adeguata motivazione sia nel caso in cui si opti per lo stralcio, sia nel caso in cui si opti per la conservazione.

Il riaccertamento dei residui attivi

Per i crediti di dubbia o difficile esigibilità di **anzianità ultraquinquennale**, infine, l'art. 11, comma 6, lett. e), D.Lgs. n. 118/2011 determina una vera e propria inversione dell'onere probatorio gravante sull'ente, nel senso cioè che spetta all'ente dimostrare le ragioni per cui ne reputa opportuno il mantenimento (anziché lo stralcio) nel conto del bilancio.

La perdurante pendenza delle procedure esecutive di riscossione coattiva già avviate da diversi anni “non smentisce (ma, anzi, implicitamente avvalora) l'incerta esigibilità” dei residui e, pertanto, “anziché essere richiamata a sostegno del loro mantenimento nel conto del bilancio, dovrebbe, viceversa, militare proprio nel senso della loro opportuna cancellazione, quantomeno di quelli risalenti agli esercizi più remoti”.

Quando un residuo attivo viene stralciato dal bilancio, significa che l'ente ha valutato come ormai inesigibile quel credito e ha deciso di eliminarlo dal conto del bilancio.

Tuttavia, lo stralcio contabile non implica necessariamente la rinuncia al diritto di riscossione, ma semplicemente l'impossibilità di iscrivere quel credito a bilancio.

Di conseguenza, i residui attivi stralciati non vengono cancellati definitivamente, ma vengono iscritti nell'attivo patrimoniale dello stato patrimoniale tra i crediti verso terzi.

L'allineamento crediti/debiti con gli organismi partecipati

In sede di riaccertamento dei residui occorre verificare che le posizioni debitorie e creditorie risultanti dalla contabilità dell'Ente corrispondano alle evidenze contabili risultanti agli organismi partecipati attraverso l'asseverazione dei rapporti di credito/debito da parte di entrambi gli organi di revisione.

Il controllo interno sugli equilibri finanziari disciplinato dall'art. 147-quinquies del tuel implica, per tutti gli enti locali, anche di ridotte dimensioni demografiche, un monitoraggio periodico che deve permettere di valutare gli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente anche in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

L'adempimento presuppone di avere contezza, e certezza, dei debiti e dei crediti iscritti nelle rispettive contabilità, nonché dei risultati d'esercizio prodotti in termini di perdite o di disavanzi.

Nell'ambito del **controllo sugli equilibri finanziari** imposto agli enti locali dall'art. **147-quinquies** del D.lgs. 267/2000, oltre al responsabile finanziario (*v. art. 153,c. 6*), anche l'Organo di revisione svolge un ruolo fondamentale.

Controlli sulle società partecipate non quotate

L'art.147-quater del tuel prevede che l'amministrazione, sulla base delle informazioni acquisite dal sistema informativo presidiato dalla struttura di Governance, effettui il **monitoraggio periodico** sull'andamento delle **società non quotate partecipate**, **analizzando gli scostamenti** rispetto agli obiettivi assegnati e **individuando le opportune azioni correttive**, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente locale.

I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.

E' pertanto di fondamentale importanza che la contabilità dell'ente locale e del Gruppo Amministrazione locale (GAL) sia attendibile e conciliata.

Le verifiche periodiche sugli equilibri finanziari dell'ente

Le verifiche abbracciano i rapporti con:

- tutti gli **enti strumentali** (aziende o istituzioni);
- le **società controllate e partecipate** dall'ente locale;
- le **partecipazioni indirette**, in quanto la norma attiene all'attendibilità della situazione finanziaria dell'ente nei confronti dell'organismo partecipato, non rilevando la natura della partecipazione (diretta o indiretta) quanto l'entità di quest'ultima (*Corte dei conti sez. controllo Lombardia n.479/2013/PAR*);
- le **società quotate** nei mercati regolamentati (*Corte dei conti Sez. controllo Lombardia n. 355/2013/PRSP; Sez. controllo Emilia-Romagna - Deliberazione n. 124/2023*), anche se non sono sottoposte ai controlli di cui all'art. 147-quater del tuel.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

L'art. 11, comma 6, lett. j), del D.lgs. n. 118/2011, dal 2015, impone all'ente locale che prima dell'approvazione del rendiconto di gestione effettui un **riscontro dei saldi dei propri crediti e debiti** con quelli degli organismi e società partecipati illustrandone gli esiti in una **nota informativa** (precedentemente prevista dall'art. 6, co. 4, d.l. n. 95/2012), asseverata dai rispettivi organi di revisione, da allegare alla relazione sulla gestione, **evidenziando le eventuali discordanze** e fornendone la motivazione.

La verifica deve avere riguardo ai crediti e debiti risultanti nello stato patrimoniale del bilancio di esercizio dell'organismo in contabilità economico-patrimoniale e la loro corrispondenza nei residui dell'ente a fine esercizio.

La finalità della verifica garantisce la necessaria simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie;

E' posta a salvaguardia degli equilibri di bilancio, poiché **un disallineamento** delle posizioni **influenza l'attendibilità** del risultato di amministrazione dell'uno o il risultato di esercizio degli altri.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

Tale prassi identificata nell'ambito della revisione aziendale con il termine di "**circolarizzazione dei crediti e dei debiti**", è basata su uno scambio informativo, tra i rispettivi organi di revisione, di poste che vengono ad incidere su asserzioni di bilancio. (Cfr. principi di revisione internazionali e principi di revisione nazionali emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in part. *Principi di Revisione 500, 505 e 530*).

La doppia asseverazione risulta necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e per garantire la piena attendibilità dei dati.

La Corte dei conti, Sez. Autonomie, con deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG, ha definitivamente sancito che la predetta informativa va asseverata dai rispettivi organi di revisione degli enti territoriali e degli organismi strumentali, controllati o partecipati, senza previsione di compensi aggiuntivi.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

Il controllo interno sugli equilibri finanziari (disciplinato dall'art. 147- quinquies del tuel) implica, per tutti gli enti locali, la **valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario** dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

Di qui la necessità di avere contezza, e certezza, dei debiti e dei crediti iscritti nelle rispettive contabilità.

La riconciliazione tra i reciproci appostamenti contabili di debiti e crediti, inoltre, **ha una valenza preparatoria rispetto alle operazioni di consolidamento dei bilanci del gruppo** amministrazione locale, in quanto è funzionale all'operazione di allineamento (eventuale) e di elisione dei rapporti infragruppo, secondo il principio contabile applicato n. 4/4.

Gli adempimenti connessi alla verifica dei saldi reciproci

L'adempimento assegnato all'ente locale di predisporre **l'informativa** sui crediti e debiti nei confronti di tutti gli organismi partecipati e controllati prende avvio dalle evidenze che risultano sussistere, **con riferimento al 31 dicembre** di ogni anno, nel suo sistema contabile.

L'iniziativa non può che appartenere all'ente locale in quanto, se i saldi reciproci venissero presunti dalle asseverazioni compiute dagli organi di revisione delle partecipate o desunte dai bilanci d'esercizio, non vi sarebbe alcuna necessità di procedere alla conciliazione.

La magistratura contabile (Corte dei conti sez. controllo Lombardia n. 156/2014/PAR) ha declinato sul piano operativo **i passaggi da osservare** per giungere a una corretta redazione della nota informativa.

I passaggi per giungere a una corretta redazione dell'informativa

L'Ente partecipante/controllante è tenuto, in sequenza, ai seguenti adempimenti:

- **evidenziazione dal proprio conto dei residui** di tutte le voci aventi ad oggetto i debiti e i crediti nei confronti delle società partecipate;
- **sottoposizione** dei dati così raccolti al proprio organo di revisione;
- **asseverazione** da parte di quest'ultimo dei dati rilevati dalla contabilità;
- **invio dei dati** asseverati alle società partecipate oggetto dall'attività di conciliazione, per il confronto con le risultanze delle contabilità societarie;
- **asseverazione**, da parte dell'organo di revisione della società partecipata, dei dati rilevati nella contabilità societaria fornendo analitico riscontro dell'eventuale concordanza o discordanza con le risultanze comunicate.

L'inerzia sulle verifiche dei saldi reciproci

In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, l'Organo di revisione dell'ente territoriale **segnala tale inadempimento all'organo esecutivo** dell'ente territoriale che è tenuto ad assumere idonee iniziative per completare lo scambio delle informazioni circolarizzate.

Infatti, l'Ente, con propria valutazione discrezionale e nell'esercizio delle prerogative connesse alla propria qualità di socio, nel porre in essere il doveroso costante monitoraggio sull'andamento della società partecipata, può ricondurre **l'asseverazione** in parola, ad opera dell'organo di revisione delle società, **tra gli strumenti** attraverso cui esercitare **i compiti di vigilanza e controllo**, che sono ad esso intestati.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

La responsabilità della verifica dei saldi reciproci è posta in capo all'**organo esecutivo** dell'ente territoriale, **tenuto a redigere la relazione** sulla gestione allegata al rendiconto.

Agli organi di controllo è imposto **l'obbligo di asseverazione**.

La mancata allegazione della nota informativa asseverata alla relazione della gestione rappresenta un'irregolarità sovente rilevata dalle sezioni regionali in sede di verifica sulla gestione finanziaria dell'ente locale ex art. 148-bis. T.U.E.L. che **può sfociare in una pronuncia** che impone all'ente l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni, i conseguenti provvedimenti correttivi.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

In base al Principio di vigilanza e controllo degli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (Documento n. 10), **il Collegio dei revisori dell'ente verifica** che gli organi di controllo degli organismi controllati e partecipati **abbiano, a loro volta, trasmesso** all'ente l'asseverazione dei crediti e dei debiti risultanti dalla loro contabilità e verifica le cause alla base delle eventuali discordanze monitorando la situazione sino a che le stesse non saranno risolte.

Nel caso in cui emerga un disallineamento l'art. 11, comma 6, lett. J), D.lgs. 118/11 impone che la nota informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, illustri analiticamente eventuali discordanze e ne fornisca la motivazione.

In tal caso, l'ente locale deve assumere senza indugio, entro l'approvazione del rendiconto e comunque, nel caso di contestazioni, non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Le indicazioni del Documento n. 10 in caso di discordanze

Il Principio di vigilanza e controllo degli Organi di revisione economico-finanziaria suggerisce che l'Organo di revisione ne verifichi le cause.

- Se accerta che esse siano dovute a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti, monitora, nel corso dei mesi successivi, la situazione sino a che le stesse non saranno risolte;
- Se accerta che esse siano dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente, in termini di residui passivi, a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipata, controlla la reale ed effettiva esistenza di tali crediti e, in tal caso, stimola l'ente ad attivare tempestivamente la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio e garantire, così, la riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Le verifiche dei saldi dei crediti e debiti reciproci

Laddove i crediti vantati dall'organismo partecipato non sono riconosciuti dall'Ente, si può configurare, da un lato, la **fittizia appostazione contabile**, nel bilancio dell'organismo partecipato, **di crediti non svalutati** con violazione del principio di veridicità e con il possibile occultamento di perdite societarie.

D'altra parte, ove l'ente invece procedesse con molto ritardo e comunque, oltre la scadenza dell'esercizio finanziario, all'iscrizione in bilancio delle predette passività, si potrebbe configurare la **sussistenza di debiti riferiti ad esercizi precedenti** la cui appostazione contabile viene rinviata, con conseguenti effetti distorsivi sia sugli equilibri di bilancio, sia sul patto di stabilità interno (Corte dei conti, Sezione Regionale di Controllo per la Campania, deliberazione n. 71/2016/VSGO).

Le cause dei disallineamenti

I disallineamenti nei rapporti reciproci rappresentano un fenomeno tuttora alquanto frequente e le cause potrebbero dipendere da errate contabilizzazioni, ma molto più spesso sottendono a posizioni contrapposte e non condivise tra i due soggetti interessati e attengono a crediti contestati perché non suffragati da idonei titoli giuridici (quali i contratti di servizio) e che l'ente locale non può legittimamente riconoscere se non sotto forma di perdite o ricapitalizzazioni, previa trasformazione di quei crediti insussistenti in sopravvenienze passive.

In alternativa, deve decidere di abbandonare al loro destino le aziende in perdita, con gravi ripercussioni di ordine sociale, soprattutto per l'elevato numero di personale ivi occupato.

Gli accantonamenti

In presenza di posizioni contrapposte e non condivise tra l'ente locale e la sua partecipata, che rendono complessa una tempestiva regolarizzazione e riallineamento dei saldi reciproci:

L'ente locale potrebbe operare degli opportuni accantonamenti a fondo rischi, allo scopo di riportare la consistenza del risultato di amministrazione al valore che avrebbe assunto se il maggiore debito o minore credito fosse stato correttamente contabilizzato;

Simmetricamente la società dovrebbe procedere agli opportuni accantonamenti al fondo svalutazione crediti qualora avesse registrato crediti superiori ai residui passivi risultati dalle scritture contabili dell'ente locale.

La presenza di disallineamenti nei rapporti reciproci, eventuali debiti reclamati dagli organismi partecipati e non previsti nella contabilità dell'Ente richiederanno la costituzione di un fondo "disallineamento" per scongiurare possibili squilibri nella gestione finanziaria dell'Ente stesso (deliberazione n. 8/2024 della Sezione Regionale di Controllo Corte dei Conti dell'Emilia Romagna).