



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO

PER L'EMILIA-ROMAGNA

**INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI
CONTABILI IN ORDINE ALLA VERIFICA DELLA
CONSISTENZA DELLA CASSA E DEL FONDO RISCHI
DA CONTENZIOSO**

Deliberazione 2 marzo 2022 n. 27/2022/INPR



CORTE DEI CONTI

Magistrato relatore:

Cons. Tiziano TESSARO

Ha collaborato alla redazione:

Dott.ssa Manuela GALASSI



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO

PER L'EMILIA-ROMAGNA

**INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI
CONTABILI IN ORDINE ALLA VERIFICA DELLA
CONSISTENZA DELLA CASSA E DEL FONDO RISCHI
DA CONTENZIOSO**

Deliberazione 2 marzo 2022 n. 27/2022/INPR

DELIBERAZIONE



Corte dei Conti

Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna

composta dai magistrati:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott.ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

***: riuniti mediante collegamento telematico**

Adunanza del 2 marzo 2022

Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso

Visto l'art. 100, comma secondo, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, commi 7 e 8;

Visto l'art. 6, comma 3, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e successive modificazioni, rubricato "Disposizioni in materia di gestione finanziaria e di funzionamento degli enti territoriali e locali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle aree colpite dal sisma del maggio 2012";

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con

deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 dell'11 giugno 2008;

Visto il decreto legislativo n. 118 del 2011 rubricato "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" ed in particolare l'allegato 4/2 "principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria";

Vista la propria deliberazione n. 11/2022/INPR, con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo per l'anno 2022 che prevede, fra le diverse attività, l' "Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso";

Ritenuto di approvare la relazione con la quale si definiscono i caratteri del controllo di cui all'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alle verifiche sulla "cassa" e sul "fondo rischi da contenzioso";

Vista l'ordinanza n. 20/2022 datata 1 marzo 2022 del Presidente con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 2 marzo 2022, tramite piattaforma telematica;

Tanto premesso, la Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, udito il relatore Tiziano Tessaro;

DELIBERA

di avviare l'Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, prevista dalla deliberazione della Sezione n. 11/2022/INPR, approvando, altresì, la relazione con la quale si definiscono i caratteri del controllo di cui all'indagine suddetta, in riferimento all'esercizio finanziario 2021, ed il questionario da somministrare agli enti selezionati, che formano parte integrante della presente deliberazione.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa solo in formato elettronico:

al Presidente dell'Assemblea legislativa della Regione Emilia-Romagna e al Presidente della Giunta regionale;

al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Regione Emilia-Romagna;

ai Presidenti dei Consigli comunali e ai Sindaci dei Comuni dell'Emilia-Romagna;

al Consiglio metropolitano di Bologna, alla Conferenza metropolitana di Bologna e al Sindaco metropolitano della Città metropolitana di Bologna;

che, ai fini di trasmissione ai restanti enti interessati, si provveda mediante pubblicazione della presente deliberazione sul sito istituzionale della Corte dei conti;

che l'originale della presente deliberazione resti depositato, in formato cartaceo, presso la segreteria della Sezione.

Così deciso nella camera di consiglio mediante collegamento da remoto del 2 marzo 2022.

Il Presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 15 Marzo 2022

p. Il funzionario preposto

Rossella Broccoli

(firmato digitalmente)

RELAZIONE

Indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso

INDICE

1	Premessa introduttiva	10
2	Le criticita' rilevate dalla sezione.....	12
3	Le conseguenze circa la vulnerazione degli equilibri di bilancio	15
4	le esigenze di certezza richieste dall'ordinamento contabile	16
5	Le conclusioni sui contenuti specifici degli istituti dell'armonizzazione contabile....	19
6	la centralita' del ruolo dell'organo di revisione	27
7	le criticita' rilevate dalla sezione sulle quote accantonate	29
8	l'apposito questionario	31
9	le segnalazioni agli organi consiliari e la vigilanza sugli adempimenti conseguenti .	32

1 PREMESSA INTRODUTTIVA

La necessità di pervenire a una indagine puntuale sulla corretta applicazione della normativa sull'armonizzazione contabile deriva da molteplici esigenze di cui si darà conto tra poco. Terminata infatti la stagione del riaccertamento straordinario dei residui, il cui scopo era quello di adeguare lo *stock* dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014, al nuovo paradigma della competenza finanziaria potenziata, ma che ha portato alla permanenza di residui vetusti (cfr. delibere n. 74/2021/PRSE; n. 116/2021/PRSE; n. 133/2021/PRSE; n. 212/2021/PRSE) o all'aumento della massa di residui attivi (delibere n. 52/2021/PRSE, n. 61/2021/PRSE; 74/2021/PRSE; n. 108/2021/PRSE; n. 115/2021/PRSE; 116/2021/PRSE; 133/2021/PRSE; 174/2021/PRSE; n. 212/2021/PRSE), con potenziali rischi per la tenuta degli equilibri di bilancio.

La Sezione ha rilevato il permanere di criticità che si pongono in netto contrasto con le finalità cui deve adempiere la nuova modalità di rappresentazione contabile delle grandezze contenute nel bilancio dell'ente locale. È noto infatti che, una volta individuato l'obiettivo di pervenire al conseguimento dell'equilibrio tendenziale o dinamico, inteso come indefessa prospettiva di adeguamento della "bilancia finanziaria" verso un punto di armonica simmetria tra entrate e spese, l'armonizzazione è *"funzionale a garantire il raffronto tra i bilanci pubblici degli enti territoriali (Sent. n. 39/2014) specie per prevenire squilibri di bilancio* in riferimento agli artt. 81 e 119 Cost. e garantire il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica (Corte Cost. sent. 250/2013): così che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (...) presidiati dall'art. 81 Cost. La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Cost. sent. n. 279/2016).

Una volta premesso quindi che *"[i]l principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, [...] in relazione al consumo delle risorse impiegate"* (Corte Cost. sent. n. 18 del 2019), l'obiettivo degli organi di controllo, sia interni che esterni, è quello di scrutinare attentamente la formazione degli avanzi di amministrazione degli enti

territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato (i quali) devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto (Corte Cost. sent. n. 101/2018).

È del resto noto che lo scopo cui è astretto il controllo della Corte dei conti (art.148-*bis* del Tuel), così come quello degli organi di controllo interno (art.147-*quinquies*), è quello finalizzato ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, (Corte Cost. sent. n. 60/2013) di natura preventiva rispetto a siffatte patologie.

2 LE CRITICITA' RILEVATE DALLA SEZIONE

In questo quadro, rappresenta certamente una singolare anomalia la avvenuta constatazione di una serie di distonie che denotano una (più volte rilevata: cfr delibere di questa Sezione n. 134/2021/PRSE; 173/2021/PRSE; 209/2021/PRSE; n. 213/2021/PRSE) scarsa attenzione verso il rispetto rigoroso dei principi dell'armonizzazione contabile da parte degli organi deputati, in una logica di stretta ausiliarità (Corte Cost. sent. n. 198/2012) con il controllo della Corte dei conti.

Ne sono documentata conferma i seguenti dati:

1. **La mancata segnalazione di grave irregolarità contabile:** è noto che "... La gravità della irregolarità contabile, della quale la legge pretende la segnalazione, non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, tenendo conto del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio..... Alla nozione di gravi irregolarità non possono essere ascritte generiche disfunzioni gestionali e un'eventuale pronuncia in merito della Corte non dovrebbe essere rivolta a censurare aspetti che riguardano meramente l'inefficienza o inefficacia dell'azione amministrativa, ma solo questioni strettamente finanziarie e contabili e di rilievo tale da mettere in forse l'equilibrio di bilancio e non consentire all'Ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica.

Diviene singolare quindi che, a fronte di (rilevate dalla Sezione) gravi ripercussioni sugli equilibri di bilancio, vi siano state pochissime segnalazioni da parte dell'organo di revisione o del responsabile del servizio finanziario delle criticità.

In particolare, dai questionari sul rendiconto 2018 emerge che solamente per n. 4 Comuni l'organo di revisione ha rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e/o suggerito misure correttive non adottate dall'Ente; la stessa limitata situazione si è verificata in relazione ai questionari sul rendiconto 2019 per n. 5 Comuni.

Ciò a fronte di una ben più numerosa rilevazione di criticità contenute in delibere di questa Sezione, criticità che, con tutta evidenza, sono sfuggite alla analisi degli organi di controllo interno deputati (art. 147-*quinquies* del Tuel) alla tutela degli equilibri di bilancio.

Le conseguenze a tale riguardo palesano quindi la marcata preoccupazione della Sezione sul versante anzidetto, non certamente circoscritto all'esercizio considerato: del resto, "Il

nucleo della sana gestione finanziaria consiste (...) nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria". Pertanto, se gli elementi per costruire l'equilibrio dinamico del bilancio sono costituiti da "infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali [ne deriva] un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione" (Corte Cost. sent. n. 89/2017).

2. **La necessità di rinvii e correzioni dei questionari:** dai dati in possesso della Sezione è emerso che n. 26 questionari sul rendiconto 2018 e n. 21 questionari sul rendiconto 2019 sono stati inviati nuovamente, per via di doverose correzioni, in taluni casi anche in seguito a procedimento istruttorio della Sezione.
3. **L'erroneo adempimento nell'invio a BDAP:** dalla banca dati BDAP emerge che un Comune non ha inviato i dati rendiconto 2020 e per gli enti che hanno provveduto, la consultazione della banca dati presenta ben 37 Comuni e 1 Provincia con segnalazione di errore; è noto che *"la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo"* (Corte Cost. sent. n. 274/2017, punto 4 in diritto), fornendo il quadro pluriennale dell'indebitamento, e consentendo una prospettiva di sindacato sia in relazione ai vincoli europei, sia in relazione all'equità intergenerazionale, strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate. (Corte Cost. sent. n. 49 del 2018). Né è di ostacolo a ciò l' *"elevata tecnicità degli allegati di bilancio e [...] la loro sofisticata articolazione deve essere necessariamente compensata [...] da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge"* (Corte Cost. sent. n. 274 del 2017).

Il revisore, nel rinnovato contesto, è chiamato ad assicurare l'attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza di quelli inseriti in BDAP con quelli presenti nei documenti contabili dell'Ente (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 6/2017). L'Organo di revisione economico-finanziaria è tenuto, quindi, a verificare la correttezza e la completezza dell'invio dei dati da parte del servizio economico-finanziario dell'Ente Locale, alla "BDAP"; per questo è tenuto a registrarsi al sistema gestionale in questione

(Sez. reg. contr. Basilicata, delib. n. 46/2018/PRSE) (cfr *ex multis* questa Sezione n. 39/2021/PRSE).

3 LE CONSEGUENZE CIRCA LA VULNERAZIONE DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

La centralità della verifica incentrata sul concetto di equilibrio di bilancio, il quale racchiude in sé quindi l'esigenza di prevenire la violazione dell'equilibrio strutturale del bilancio, è funzionalmente astretta alla corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione (Corte Cost. sent. n. 279/2016) (cfr. questa Sezione n. 90/2021/PRSP), la quale ove non ossequiata può condurre ad una manovra elusiva degli equilibri di bilancio (Corte Cost. sent. n. 279/2016 e questa Sezione n. 63/2021/PRSE; n. 129/2021/PRSE), programmando - nel rilevato silenzio degli organi di controllo interno - una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost. sent. n. 279/2016 e questa Sezione n. 31/2021/PRSP, n. 129/2021/PRSE), con un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione (Corte Cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione n. 173/2021/PRSE), e un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte Cost. sent. n. 4/2020 e questa Sezione n. 81/2021/PRSE).

4 LE ESIGENZE DI CERTEZZA RICHIESTE DALL'ORDINAMENTO CONTABILE

In questo quadro, in cui emerge la centralità della verifica sul risultato di amministrazione, posto che *“il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci”* (Corte Cost. sent. n. 18/2019), l'esigenza di uno scrutinio attento delle poste che compongono il predetto saldo fondamentale rinviene alcuni elementi in cui l'ordinamento appresta strumenti di indispensabile certezza, affidati a organi a ciò deputati.

Si tratta di poste che non sono oggetto di analisi campionaria, ma richiedono per la loro intrinseca natura una verifica attenta, frutto di un procedimento di apprendimento, all'esito cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo quanto indicato dal principio contabile e dalla delibera della Sezione Autonomie n. 2/2016), che si risolve nella successiva formulazione di una vera e propria attestazione da parte dell'organo di revisione riconducibile alla categoria degli acclaramenti, che l'ordinamento qualifica come verifica attinente in particolare l'entità, in termini di calcolo matematico, delle quote accantonate al fondo rischi.

1. Tra queste, vi è in primo luogo il **Fondo cassa** che è una partita che *ha un obiettivo riscontro finanziario* (Corte Cost. sent. n. 49/2018), proprio perché frutto di un calcolo matematico, e in cui *naturaliter* la verifica campionaria non può trovare alcun spazio.

Non a caso essa appartiene alla scienza dell'organo di revisione che è chiamato dall'ordinamento ad una verifica (e non a una mera espressione di un giudizio) a cadenza trimestrale (art. 223 e 224 del Tuel).

Purtuttavia, nei verbali di cassa non è emerso documentalmente alcun dato volto a chiarire i profili genetici della liquidità, né quelli funzionali volti a delineare l'entità degli obblighi di restituzione delle giacenze e le avvenute somme rimaste a debito, né infine l'eventuale profilo vincolistico di dette somme.

Si tratta di non più consentite carenze documentali che palesano lacune conoscitive indispensabili alla Sezione nel nuovo quadro delineato dalla disciplina dell'armonizzazione contabile, la quale pone al centro l'analisi della liquidità dell'ente (cfr. art. 180 del Tuel, e ovviamente art. 195 e 222 dello stesso Tuel, in

ordine alle giacenze vincolate e alle anticipazioni di tesoreria): è del resto noto che *i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, (...) sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa* (Corte Cost. sent. n. 6/2017).

Ciò anche in riferimento al divieto sancito dall'art. 187, comma 3-bis, del Tuel, a mente del quale è fatto divieto agli enti in crisi di liquidità l' utilizzo dell' avanzo di amministrazione, anche perché come noto su detta delibera esprime il proprio parere l'organo di revisione.

L'esigenza di modifica del verbale di cassa con le indicazioni anzidette rappresenta il logico precipitato di siffatte necessità di rappresentazione delle grandezze contabili, le quali vengono ad essere trasfuse quindi nelle domande poste nel questionario allegato.

2. in secondo luogo, divengono centrali le verifiche sulle quote del risultato di amministrazione per le quali l'ordinamento esige in particolare una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate (Corte Cost. sent. n. 274/2017).

Anche in questo caso il ruolo dell'organo di revisione appare centrale, secondo quanto dettato dalle disposizioni contenute nella normativa vigente, nonché dai principi dettati dalla Sezione Autonomie. Infatti, più in particolare:

- Per il **FCDE**, "la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione" (Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR);
- Per il **Fondo rischi**, "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di

revisione" (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 14/2017/INPR contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266");

- Nei **rapporti con le partecipate**, l'art. 11, co. 6, lett.j), del d.lgs. n. 118/2011 prevede che la relazione sulla gestione, allegata al rendiconto, contenga, per tutti gli enti territoriali *"gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie"*.

5 LE CONCLUSIONI SUI CONTENUTI SPECIFICI DEGLI ISTITUTI DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

Questa Sezione ha avuto già modo di evidenziare gli aspetti sopra illustrati (cfr. delibera 229/2021), sottolineando in particolare quanto segue.

3. *Per quanto attiene alla costituzione e alla quantificazione di detto fondo, il riferimento basilare è rappresentato dal sottoparagrafo lett. h) del paragrafo 5.2. dell'allegato 4/2 del decreto legislativo n. 118 del 2011, ove è previsto che: "Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.*

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.

In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).

L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti".

Sulla base dei principi espressi, la somma accantonata non può dare luogo ad alcun impegno di spesa e deve confluire nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenze, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

4. Al fine di comprendere l'esigenza sottesa alla corretta quantificazione del fondo anzidetto, diviene indispensabile esaminarne dapprima i profili oggettivi, e poi quelli di carattere soggettivo stabiliti dall'ordinamento positivo che influiscono sulla corretta quantificazione del "fondo rischi e spese", e degli «accantonamenti per le passività potenziali» (sez. Controllo Sicilia delib. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

4.1 In ordine al primo profilo, la Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr, contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha avuto modo di sottolineare che "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

4.2 Sul piano soggettivo, la Sezione sottolinea al riguardo la centralità del ruolo dell'organo di revisione in ordine alla corretta determinazione del fondo anzidetto: l'importanza di detto adempimento si ricava dal confronto con gli altri compiti assegnati all'organo di revisione, in cui è

la stessa legge a stabilire un ordine di graduazione derivante dalla importanza delle funzioni di verifica di volta in volta svolte sulle poste di bilancio.

Così, ad esempio, l'ordinamento stabilisce che sul bilancio di previsione e sul rendiconto l'organo di revisione è tenuto a rilasciare un parere (art.239, comma 1, lett. b 2) e 5) del Tuel), così come esprime pareri su altre materie e provvedimenti dell'ente (ad es., in tema di riconoscimento di debiti fuori bilancio: art. 239, comma 1, n.6).

Diversamente, nel caso che qui si tratta, del fondo rischi, il principio contabile esige una verifica, e la Sezione Autonomie (con la citata deliberazione n. 14/2017/Inpr) ribadisce l'esigenza di una specifica attestazione sulla congruità dell'accantonamento.

Infine, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett j, del Dlgs 118/2011, concernente "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate" il principio contabile stabilisce che "la predetta informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

La Sezione osserva che, in termini di teoria generale, i richiamati concetti di "parere", "verifica", "attestazione", "asseverazione", non sono, come noto, tra loro sinonimi, ma delineano situazioni che, funzionali alla creazione di una valutazione con un differente e crescente grado di certezza, presuppongono un comune procedimento di apprendimento finalizzato a una conseguente manifestazione di giudizio. Lo stesso Testo unico degli enti locali, all'art. 107 lett. h, ne fornisce una elencazione in termini peraltro non esaustivi, ascrivendoli di volta in volta alle manifestazioni di giudizio o di scienza, ma il cui valore è assai diverso sul piano ontologico e sul piano degli effetti ad essi conseguenti.

Mentre nel caso di formulazione di un parere essi si risolvono nell'enunciazione di un semplice giudizio, nel caso delle attestazioni le valutazioni ivi contenute sono funzionali alla creazione di una vera e propria certezza giuridicamente rilevante che, come si vedrà, nella fattispecie considerata, si ricollega alla crescente delicatezza dell'adempimento assegnato all'organo di revisione e alla corretta determinazione del risultato di amministrazione; prova ne sia che nel caso della riconciliazione debiti e crediti con gli organismi partecipati(art.11,comma 6, lett. j, del Dlgs 118/2011), come è stato sottolineato da Sezione Autonomie (delibera n.2/2016), è previsto addirittura uno specifico e più pregnante obbligo di asseverazione posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati per evitare incongruenze e, soprattutto, per quel che qui rileva, garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori.

La distinzione, ben nota alla giurisprudenza della Corte dei conti così del resto al giudice penale, esprime il differente significato da attribuire in detti casi all'espressione richiesta dal legislatore agli atti di valutazione, il quale è, in altri termini, direttamente funzionale all'importanza da attribuire al compito connesso all'espressione del giudizio contenuto negli atti del revisore.

4.3 L'ordinamento assegna, del resto, all'organo di revisione compiti di vario genere, sia di carattere consultivo che di carattere accertativo, tenendoli ben distinti sia quanto alla loro valenza sul piano della produzione degli effetti, sia quanto al momento di espressione del giudizio: e tenendoli distinti anche dai compiti qualificabili di controllo intestati all'organo di revisione stesso.

In ordine ai primi (compiti consultivi o di espressione di parere), merita ricordare l'elencazione contenuta nell'art. 239 lett b) Tuel, che individua detti obblighi di espressione di giudizio situati necessariamente in un momento anteriore all'adozione dell'atto: essi costituiscono infatti manifestazioni di giudizio la cui finalità, almeno di norma, consiste nell'apportare agli organi attivi degli elementi da utilizzare nelle loro determinazioni (cfr. Sez. controllo Emilia-Romagna, delib. n. 62/2017/PAR), che nel caso specifico appartengono all'organo consiliare.

E', del resto, noto che la funzione consultiva non può essere esercitata a posteriori (il parere è sempre preventivo, un parere ex post non ha senso: TAR Lazio, Roma, Sez. II, 30 novembre 1988, n. 1536), né è ammissibile la sanatoria di un atto amministrativo da emettersi in esito all'acquisizione di un parere, quando questo intervenga tardivamente.

In ordine ai secondi (compiti di verifica dell'organo di revisione), vi sono in primo luogo gli obblighi attinenti alla disamina delle giacenze di cassa che il legislatore non a caso qualifica espressamente come attività di verifica e che come tali hanno carattere ricognitivo di una situazione di fatto già prodottasi (nel caso specifico, l'entità della liquidità presente nell'ente nel trimestre passato), a differenza cioè di quanto avviene nel caso dei pareri in cui cioè gli effetti sono ancora da produrre.

Le verificazioni sono quindi verosimilmente atti dichiarativi ascrivibili, alla categoria degli accertamenti, ovvero sia acquisizioni di scienza, concernenti l'esistenza, la misurazione e l'analisi tecnica o amministrativa dei dati fattuali.

La stessa caratteristica, a ben vedere, è rivestita dalle verificazioni attinenti l'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui indiscutibile esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto cioè di una ricognizione puntuale del contenzioso (secondo

quanto indicato dal principio contabile e dalla citata delibera della Sezione Autonomie), che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza.

La distinzione tra pareri e attestazioni è chiaramente rilevabile del resto quanto agli effetti: mentre non è consentito discostarsi dai contenuti di un atto produttivo di certezza, al contrario il parere, in ossequio alla consolidata regola giurisprudenziale, e ai principi ricavabili dall'art.6 lett. e) della legge n. 241/1990, può essere disatteso dall'organo decidente con una chiara ed esplicita motivazione sul contrasto di opinioni venutosi a creare ed è, anzi, illegittimo il provvedimento che si discosta senza motivazione dalle conclusioni di un parere (Cons. Stato, Sez. VI, sentenza n. 695/1990).

Gli uni e gli altri (attività di carattere consultivo e attività di carattere accertativo) vanno tenuti logicamente distinti dai compiti di controllo intestati all'organo di revisione, che riguardano attività dell'ente già svolte e per le quali vige la generale regola stabilita dall'art. 239 lett. c) del Tuel (il legislatore parla al riguardo di "vigilanza", come sinonimo di controllo): così che mentre in ordine a questi ultimi atti ("gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità") il controllo potrà avvenire a campione, l'indiscutibile esigenza di certezza richiesta dall'ordinamento ai sensi dell'art. 223 e 224 Tuel (così come ora si vedrà, del fondo rischi) postula naturaliter una verifica non campionaria o sporadica, ma completa. La Corte costituzionale sottolinea non a caso che si tratta di una partita che ha un obiettivo riscontro finanziario (Corte costituzionale, sent. n. 49/2018), a differenza delle altre poste che compongono il risultato di amministrazione (come i residui attivi e passivi, e il fondo pluriennale vincolato di spesa), di carattere eminentemente valutativo, e su cui si fonda il parametro di verifica degli equilibri di bilancio (Corte cost. n. 18/2019). D'altro canto, più in generale, quando il legislatore ha consentito l'utilizzo della modalità a campione del controllo, l'ha espressamente stabilito, come nel caso contemplato dall'art. 239 lett. c del Tuel, o dell'art. 147 bis, comma 2 del Tuel, in ossequio al brocardo ubi lex dixit voluit

4.4 Nel caso del giudizio da esprimere sul fondo rischi da parte dell'organo di revisione, la "verifica" espressamente richiesta dal principio contabile, come in altri casi consimili (cfr. art.39 r.d. n. 1214/1934 in cui la verifica appartiene alla Corte stessa), "consiste nell'accertamento della conformità al "diritto" della rappresentazione e del calcolo come sopra effettuato e riscontrato" (Corte dei conti, Sez. reg. contr. Campania, n. 217/2019).

Detto adempimento è, in particolare, astretto alla finalità di una corretta determinazione del

risultato di amministrazione, quale coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio, al fine di evitare un "miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio" (Corte cost., sent. n.4/2020). Nel caso del fondo rischi, così come delle poste di debito e credito con gli organismi partecipati, la nuova disciplina prevede infatti una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (...): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica(Corte cost., sent. n. 274/2017).

Ciò avviene perché l'esigenza di certezza della determinazione del fondo rischi - di cui è espressione ineluttabile l'attestazione dell'organo di revisione in ordine alla sua quantificazione (Sez. Aut. delib. n.14/2017) - è funzionale a determinare correttamente la situazione di equilibrio o di disequilibrio dell'ente, dal momento che nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione art.187 Tuel: di talché la sua violazione è in grado di "ridondare" sulla legittimità della spesa nonché dell'entrata, alterando, così, i saldi finali (cfr., anche Corte conti, Sez. reg. Campania, delib. n. 217/2019).

Del resto, come sottolineato dalla giurisprudenza costituzionale (Corte cost., sent. n. 4/2020), in cui si pone in evidenza l'imprescindibile esigenza di certezza connaturata a dette operazioni, "l'effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione, dalla quale l'ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici; in proposito è utile ricordare che l'art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive che «[l]eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio»".

"[...] Il richiamato art. 188 detta procedure e adempimenti immediatamente cogenti, funzionali - tra l'altro - a esaltare l'assunzione delle responsabilità dei risultati imputabili alle amministrazioni che si sono succedute durante la formazione del disavanzo": non è un caso, del

resto, che la disposizione interpella direttamente il ruolo dell'organo di revisione, per il rientro dal disavanzo, stavolta con l'espressione di un apposito parere, dal momento che «[l]a deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso» (Corte cost., sent. n. 4/2020).

4.5 Ancora sul piano soggettivo, la centralità della verifica della quota accantonata (e, per quel che qui specificamente interessa, del fondo rischi) risulta peraltro anche dagli specifici compiti di controllo interno assegnati all'organo di revisione: infatti, ai sensi dell'art. 147-quinquies Tuel - (Controllo sugli equilibri finanziari), comma 1. "Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità".

Parallelamente, la norma in questione sottolinea al successivo comma 3 che "Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

Diviene naturale quindi concludere che tale verifica, con la descritta funzione di certezza, il cui mancato assolvimento genera oltretutto specifiche responsabilità, rilevanti anche ai fini dell'art. 148, comma 4, del Tuel (cfr. Corte conti, Sez. aut., delib. n. 23/SEZAUT/2019/FRG), ma anche ai fini penali (in cui, come noto, è evidente la oggettiva diversità tra attestazione e parere) differisca ontologicamente da quella contemplata dal citato art. 239, lett. c), Tuel che invece concerne singoli atti, in ordine più specificamente alla "regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità", in cui, come detto, la legge consente che "l'organo di revisione svolga tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento."

L'indubbia diversità oggettiva delle molteplici funzioni intestate all'organo di revisione vale

a dimostrare non solo l'importanza e la centralità della figura nell'attuale ordinamento contabile, così come indicato dalla giurisprudenza (Corte cost., sent. n. 198/2012), ma anche il fatto che nel concetto stesso di controllo effettuato dall'organo di revisione vengono ad essere ricomprese in modo a-tecnico una serie eterogenea di attività, la cui natura è sostanzialmente diversa e che si collocano in momenti diversi dell'azione amministrativa dell'ente.

5. La differente e più pregnante esigenza di certezza connaturata alla determinazione del fondo rischi è avvalorata dalla perentoria formulazione del principio in termini di verifica (lett. h) del paragrafo 5.2. dell'allegato 4/2 del decreto legislativo n. 118 del 2011) e di attestazione (Sezione autonomie n.14/2017, cit.) e dalla imprescindibile finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione a protezione di possibili e indebite rischiose dilatazioni della quota libera ex art. 187 Tuel (Corte cost., sent. n. 4/2020).

Tanto premesso, la determinazione del fondo rischi esige quindi un controllo minuzioso e puntuale del contenzioso ad esso afferente (così come, del resto, delle partite creditorie e debitorie tra Ente e società partecipata addirittura, come detto, con una più rigorosa asseverazione: art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)

E' dunque da escludere un controllo a campione; al contrario la quantificazione del fondo rischi richiede inderogabilmente un'analisi specifica delle singole poste e partite: come si è visto è lo stesso legislatore a richiedere una approfondita e analitica "verifica", che non si limiti all'espressione di un mero giudizio.

5.1 D'altro canto, la giurisprudenza della Corte dei conti ha avuto modo di sottolineare, che "La quantificazione del fondo per il contenzioso richiede un attento e costante monitoraggio sulle liti, per le quali occorre procedere quanto meno annualmente alla stima del rischio di soccombenza e alla verifica del loro andamento.", e che, a tale riguardo, occorre dotarsi "di un'apposita banca dati o, comunque, di un sistema di analisi e di stima delle controversie." (Corte conti, Sez. reg. contr. Sicilia, delib. n. 6/2019/SS.RR/PARI).

6 LA CENTRALITA' DEL RUOLO DELL'ORGANO DI REVISIONE

In tutti questi casi, assume, come detto, centralità, sul piano soggettivo, il ruolo dell'organo di revisione, così come, sul piano oggettivo, la circostanza che informa la logica del nuovo sistema della competenza potenziata, la quale è quella di *“dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese”* (Considerato diritto 3).

Il nuovo ordinamento dà specifico risalto a queste diacronie, introducendo nella definizione dell'avanzo la distinzione in fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte (*ex multis*, sentenza n. 70 del 2012), senza intaccare la natura *“mista”*, finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione.

Tale natura non viene scalfita ma semmai raffinata dall'introduzione di alcuni istituti come il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo dei crediti di dubbia esigibilità (Corte cost. sent. n. 247/2017), nonché gli altri fondi accantonati.

L'esigenza di certezza richiesta alle attestazioni che fanno capo all'organo di revisione in questi casi rappresenta il logico precipitato della descritta diacronia: la fisiologia del rapporto tra transazioni attive e passive di un ente territoriale è nel senso di una sostanziale compensazione delle relative diacronie nel corso di un intero anno finanziario; è vero che può *“esistere, come è ovvio, una discrasia [...] tra l'esercizio in cui matura giuridicamente l'esigibilità del credito, rilevante ai fini dell'accertamento, e l'esercizio in cui si incassa, in tutto o in parte, il relativo importo”* (sentenza n. 213 del 2008), ma è altresì vero che tale fenomeno riguarda sia la gestione delle spese che delle entrate, di tal che i due dialettici fenomeni tendono a compensarsi (Corte cost. sent. n. 6/2017): gli istituti in questione rappresentano gli strumenti a ciò deputati, che rispondono per lo più alla esigenza di vincolare somme in bilancio a tutela profilattica degli equilibri.

E' quindi scontata la richiesta esigenza di certezza, che l'ordinamento esige a prevenzione dello scostamento dai principi generali di contabilità pubblica previsti dal d.lgs. 118 del 2011 (Corte cost. sent. n. 279/2016) la quale è funzionale altresì, in termini di vulnerazione degli equilibri, a evitare *“l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo (i quali) ledono «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria*

successiva..."

7 LE CRITICITA' RILEVATE DALLA SEZIONE SULLE QUOTE ACCANTONATE

Da una verifica dei dati sul rendiconto 2020 estratti da BDAP emerge la descritta scarsa attenzione nei confronti del rispetto dei principi contabili dell'armonizzazione contabile, con le conseguenze pregiudizievoli cui si faceva cenno in precedenza per gli equilibri di bilancio (Corte cost. sent. n. 279/2016). In particolare :

- n. 103 enti hanno un fondo contenzioso minore o uguale a euro 2.000,00 : la situazione ha trovato espressione accertativa con carattere di incontrovertibilità in numerose delibere di questa Sezione (n. 46/2021/PRSE; n. 69/2021/PRSE; n. 70/2021/PRSE; n. 95/2021/PRSP; n. 109/2021/PRSE; n. 115/2021/PRSE; n. 116/2021/PRSE; n. 120/2021/PRSE; n. 128/2021/PRSE; n. 166/2021/PRSE);
- n. 2 enti hanno un FCDE completamente a zero;
- n. 19 enti hanno la parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa;
- n. 9 enti hanno il Fondo Pluriennale Vincolato in conto capitale a zero (cfr. delibere n. 95/2021/PRSP; n. 203/2021/PRSP);
- n. 59 enti hanno il fondo perdite valorizzato (n. 63/2021/PRSE).

La situazione di mancato rispetto dei principi dell'armonizzazione contabile riferiti agli istituti che fanno specificamente capo all'organo di revisione è dimostrata a proposito della mancata asseverazione dei debiti e crediti reciproci tra ente locale e società partecipate e appare quindi ancora più grave per la palese violazione del precetto stabilito dall'art. 11, comma 6, lett j del d.lgs. 118/2011: la verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde infatti all'evidente esigenza di garantire trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti nell'ambito di una corretta attività di *corporate governance*, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate (Sezione di controllo per la Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014)).

Sono numerose infatti le delibere di questa Sezione (n. 47/2021/PRSE; n. 52/2021/PRSE; n. 61/2021/PRSE; n. 74/2021/PRSE; n. 80/2021/PRSE; n. 87/2021/PRSP; n. 95/2021/PRSP; n. 99/2021/PRSE; n. 102/2021/PRSE; n. 107/2021/PRSE; n.

109/2021/PRSE; n. 115/2021/PRSE; n. 120/2021/PRSE; n. 126/2021/PRSE; n. 127/2021/PRSE; n. 132/2021/PRSE; n. 133/2021/PRSE; n. 134/2021/PRSE; n. 138/2021/PRSP; n. 139/2021/PRSP; n. 142/2021/PRSE; n. 167/2021/PRSE; n. 172/2021/PRSE; n. 173/2021/PRSE; n. 203/2021/PRSP; n. 204/2021/PRSE; n. 205/2021/PRSE; n. 207/2021/PRSE) che mettono in evidenza l'esigenza - più volte ripetuta negli esercizi precedenti - di scrupolosa osservanza della normativa in questione. La corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata) (Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

8 L'APPOSITO QUESTIONARIO

Proprio per questi motivi, che denotano una diffusa disattenzione per le verifiche funzionali alla corretta determinazione di poste rilevanti per il calcolo del risultato di amministrazione ai sensi degli artt. 186 e 187 del Tuel, viene somministrato un apposito questionario che mira a colmare le anzidette lacune informative e a stimolare in chiave collaborativa l'azione degli organi dell'Ente, così come a richiamare l'organo di revisione alla puntuale osservanza degli obblighi a esso riferiti dall'ordinamento.

9 LE SEGNALAZIONI AGLI ORGANI CONSILIARI E LA VIGILANZA SUGLI ADEMPIMENTI CONSEGUENTI

Trattandosi di principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, con funzione regolatrice della cosiddetta "finanza pubblica allargata, allo scopo di assicurare il rispetto del patto di stabilità", l'indagine appare quindi orientata a soddisfare l'imprescindibile necessità di avere a disposizione dati di bilancio omogenei, aggregabili e confrontabili, e che siano elaborati adottando le stesse metodologie e gli stessi criteri contabili: infatti, *“senza l'uniformità dei linguaggi assicurata dall'armonizzazione dei conti pubblici a livello nazionale non sarebbe possibile alcun consolidamento della finanza pubblica allargata, il quale – essendo una sommatoria dei singoli bilanci delle amministrazioni pubbliche – non può che avvenire in un contesto espressivo assolutamente omogeneo”* (Corte Cost. sent. n. 80/2017 Considerato in diritto 3.4).

Va da sé che la mancata osservanza degli adempimenti funzionali a preservare gli equilibri di bilancio (ed in particolare sulla **analitica determinazione delle giacenze di cassa; sulla attestazione della effettiva quota accantonata, in particolare a fondo rischi**) non possono che generare la doverosa segnalazione contenuta nella delibera della Sezione per i *provvedimenti conseguenti da parte dell'organo consiliare, anche se negativi*, in riferimento alla valutazione in particolare della diligenza richiesta *ex art. 235 Tuel*, **su cui comunque questa Sezione vigilerà in occasione dei successivi cicli di bilancio.**

QUESTIONARIO
ESERCIZIO FINANZIARIO 2021
INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI IN
ORDINE ALLA VERIFICA DELLA CONSISTENZA DELLA CASSA E
DEL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO

SEZIONE 1

Verifiche di cassa

1.1 La verifica di cassa è stata svolta con cadenza trimestrale?

1.2 In caso di risposta affermativa al quesito 1.1, indicare negli spazi sottostanti le date nelle quali si è svolta la verifica di cassa.

Primo trimestre:	
Secondo trimestre:	
Terzo trimestre:	
Quarto trimestre:	

1.3 In caso di risposta negativa al quesito 1.1, indicare nello spazio sottostante le motivazioni e la periodicità delle verifiche di cassa indicando le date.

1.4 L'ente ha nella cassa giacenze vincolate (art. 180 del Tuel)?

1.5 La verifica di cassa contiene l'esame circa l'importo e la durata di utilizzo delle giacenze vincolate (art. 195 del Tuel)?

1.6 L'ente ha effettuato alienazioni nel corso dell'esercizio?

1.6.1 In caso di risposta affermativa al quesito 1.6, l'Ente indichi se ha effettuato la destinazione alle finalità di cui all'art. 56bis del d.l. n. 69/2013 inserito dalla legge di conversione n. 98/2013.

1.7 L'ente ha accertato sanzioni amministrative, ex art. 208 del Codice della strada, nel corso dell'esercizio?

1.8 La verifica di cassa contiene l'analisi e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 del Tuel)?

1.8.1 In caso di mancata ricostituzione delle giacenze vincolate al 31.12, l'Ente ha conservato a residuo l'accertamento e l'impegno nelle partite di giro per l'importo non ricostituito? (principio contabile n. 4/2 punto 10.2 ed art. 195 TUEL)

1.9 La verifica di cassa contiene l'esame e l'analitica indicazione circa l'entità e la durata dell'anticipazione di tesoreria nel trimestre di volta in volta considerato (art. 222 del Tuel)?

1.10 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuta o meno restituzione dell'anticipazione di tesoreria (art. 195 del Tuel)?

1.11 La verifica di cassa contiene l'accertamento e l'analitica indicazione circa l'avvenuto utilizzo prioritario delle giacenze vincolate (art. 195 del Tuel) rispetto all'anticipazione di tesoreria?

1.12 A quanto ammontano gli interessi annuali nell'esercizio 2021 per l'anticipazione di tesoreria? (Indicare nei riquadri sottostanti il tasso annuale di interesse e l'importo complessivo)

Tasso di interesse esercizio 2021:

Importo degli interessi passivi per l'esercizio 2021:

1.13 L'Ente detiene giacenze in conti correnti non di tesoreria?

1.14 In caso di risposta affermativa al quesito 1.13, indicare nello spazio sottostante l'importo delle suddette giacenze e presso quali istituti si rinvergono.

1.15 La verifica di cassa contiene l'esame delle conciliazioni tra la contabilità dell'Ente, Tesoriere, Banca d'Italia e SIOPE (prospetto disponibilità liquide)?

1.15.1 In caso di risposta affermativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare se sono presenti mancate conciliazioni e/o differenze non motivate.

1.15.2 In caso di risposta negativa al quesito n. 1.15, si chiede di specificare perché non è stato posto in essere tale esame.

SEZIONE 2

Fondo rischi da contenzioso

2.1 L'Ente ha in essere contenziosi con soggetti terzi?

2.2 L'Ente ha iscritto in bilancio di previsione 2021-2023 il fondo rischi da contenzioso?

2.2.1 In caso di risposta negativa al quesito 2.2, si chiede di indicarne le motivazioni nello spazio sottostante.

2.2.2 In caso di risposta affermativa al quesito 2.2, l'importo iscritto in bilancio nell'esercizio 2021 in corrispondenza al Fondo rischi da contenzioso è stato calcolato in modo forfettario?

2.2.3 In caso di risposta negativa al quesito n. 2.2.2, si chiede di indicare se l'importo esposto in bilancio 2021 è frutto di una analitica ricognizione da parte dell'Ente del contenzioso esistente. Si chiede, altresì, di esplicitare nello spazio sottostante la metodologia di determinazione del fondo.

2.3 L'accantonamento per fondo rischi da contenzioso presente nel rendiconto 2020 come è stato calcolato?

in modo forfettario

in modo analitico (anche in base ad OIC 31)

2.4 Sono state inviate nel corso del 2021 le lettere annuali di aggiornamento del contenzioso in essere ai legali dell'Ente ?

2.5 La successiva verifica da parte dell'organo di revisione nel corso del 2021, anche in vista del rendiconto 2021, è stata effettuata analiticamente su ogni singola posta di contenzioso oppure la verifica è stata effettuata a campione?

Su ogni singola posta di contenzioso

A campione

2.6 Nel corso del 2021, sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio legati a sentenze per le quali non era stato previsto l'accantonamento?

2.7 È stata adottata una delibera di Giunta nel corso del 2021 ricognitiva del contenzioso in essere?

2.8 Nel caso di risposta negativa o di "non ricorre la fattispecie" al quesito 2.7, fornire nello spazio sottostante le dovute motivazioni.

**ESERCIZIO FINANZIARIO 2021
INDAGINE SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI IN ORDINE
ALLA VERIFICA DELLA CONSISTENZA DELLA CASSA
E DEL FONDO RISCHI DA CONTENZIOSO**

Il Presidente dell'Organo di revisione

Il Responsabile dei servizi finanziari

Luogo e data di compilazione

il

SOTTOSCRIZIONE

Il Presidente dell'Organo di revisione

Nome

Cognome

Il Responsabile dei servizi finanziari

Nome

Cognome

