



Approfondimento n. 21 – 24 settembre 2021

RELAZIONE DEI REVISORI ALLACORTE DEI CONTI SUL BILANCIO DI PREVISIONE 2021 – 2023: I TEMI DA RENDICONTARE

Caterina Roncati - Fabrizio Robbiano*



#AreaTributi
#AreaContabilità
#AreaPersonale
#AreaAziendePubbliche



*Dottore commercialista titolare dello Studio AP-PA, revisore degli enti locali

Presentazione

Nell'adunanza dello scorso 31 marzo, la Sezione Autonomie della Corte dei conti ha approvato, con deliberazione n. 2/2021 INPR, le Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2021-2023 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266.

Tali linee di indirizzo contengono indicazioni utili cui devono attenersi gli organi di revisione per la redazione della relazione prevista dalla legge finanziaria 2006, da inviarsi alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti; nella medesima deliberazione n. 02/2021, i magistrati contabili hanno altresì deliberato *“di non procedere all'adozione del questionario annesso alle linee guida EE.LL. sul bilancio di previsione 2021-2023.”*

La contemporanea formulazione di linee di indirizzo e l'assenza di un questionario di riferimento pone il problema dei contenuti e dei temi da sviluppare nella relazione: la presente scheda effettua una ricognizione delle finalità della relazione del revisore prevista dalla L. 266/2005 e propone una serie di punti da approfondire, tenendo proprio conto di tali finalità, delle linee di indirizzo approvate dalla Sezione Autonomie e delle verifiche già effettuate dall'organo di revisione in sede di approvazione del bilancio di previsione 2021 – 2023. Sulla base di tali riferimenti, lo staff di NeoPA ha anche predisposto una traccia di relazione che viene messa a disposizione di chi ne farà richiesta.

1. La relazione dei revisori alla Corte dei conti sul bilancio di previsione: riferimenti normativi e prassi

La relazione dell'organo di revisione prevista dai commi 166 e seguenti della L. 266/2005 è stata introdotta nell'ambito del percorso attuativo della modifica al titolo V della Costituzione (rafforzamento delle autonomie locali); la disposizione contenuta al c. 166 dispone in tal senso che:

“166. Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo”.

La deliberazione n. 6/AUT/2006 della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, ha così inquadrato l'adempimento nelle prime linee guida che sono seguite alla previsione normativa: *“I commi 166 e seguenti della legge finanziaria per il 2006 introducono, in tema di controllo della Corte dei conti sulla gestione degli Enti locali, innovazioni che rispondono ad una linea coerente di evoluzione del controllo ed in sostanza rendono più stretto il rapporto tra le Sezioni regionali di controllo e gli organi di controllo interno di regolarità amministrativa e contabile, consentendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio.*

La nuova disciplina, correttamente interpretata, intende infatti fornire strumenti di attuazione della legge n. 131 del 2003, permanendo nel quadro di un controllo di carattere collaborativo, compatibile con l'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata.

La norma che riguarda i rapporti con il collegio dei revisori dei conti riveste rilievo centrale, in quanto viene incontro alle esigenze della Corte di stabilire con gli organi di controllo interno un rapporto diretto,

finalizzato ad accertamenti generalizzati in ordine al rispetto delle norme contabili che garantiscono gli equilibri di bilancio.

Ne risultano accresciuti i compiti degli organi di revisione, che hanno l'obbligo di trasmettere alle Sezioni regionali una relazione sul bilancio preventivo e una sul rendiconto.

Le relazioni dei revisori dei conti, ovviamente differenziate da quelle indirizzate agli organi rappresentativi degli Enti, devono fornire dati oggettivi da cui emerga l'esistenza o meno di «gravi irregolarità contabili»; esse devono inoltre consentire alle Sezioni regionali di valutare, anche con l'ausilio eventuale di altri strumenti informativi, il profilarsi di situazioni di rischio inerenti al conseguimento e mantenimento degli equilibri di bilancio.”

Ciò che emerge fin dall'inizio dalle indicazioni applicative della Corte dei conti, è la specificità della relazione del revisore indirizzata alla magistratura contabile, che si differenzia da quella che viene predisposta, ai sensi dell'art. 239 del TUEL, in sede di approvazione del bilancio di previsione, indirizzata ai consigli degli enti locali.

Per quanto riguarda la prassi instauratasi negli anni, la formulazione del questionario non deve essere interpretata come elemento essenziale e imprescindibile della relazione; nella deliberazione n. 6/AUT/2009, la Sezione Autonomie della Corte dei conti illustra così la formalizzazione dei questionari: “I Questionari che seguono, quindi, vogliono essere soprattutto un ausilio espositivo per l'organo di revisione ed uno strumento di standardizzazione di cui la Corte possa avvalersi per realizzare consolidati e raffronti. Essi, d'altra parte, fungono anche da memento dei contenuti obbligati delle relazioni quali si deducono soprattutto dal citato comma 167. Ovviamente essi sono anche strumento di raccolta di dati, funzionale all'assolvimento del compito di annuale referto al Parlamento nazionale, cui la Corte deve far fronte a livello centrale. Nella delineazione dei Questionari è prevalso l'intento di contenere le richieste nello stretto necessario, al fine di un minore aggravio di lavoro sugli organi di revisione e sugli uffici.

Il contenimento dei Questionari non deve peraltro fare ombra sull'importanza e gravità del compito cui sono congiuntamente chiamati gli organi di revisione e le sezioni regionali, anche in considerazione della prospettiva di una sempre più spinta traslazione dei pubblici poteri, e delle connesse gestioni e delle conseguenti relazioni tra Pubblica Amministrazione e cittadini, dallo Stato alle Autonomie territoriali.

Pertanto il Questionario, nel mentre resta una guida di scrittura e di lettura, nonché un necessario onere di uniformità, non deve assolutamente costituire una limitazione per l'organo di revisione, il quale quindi resta libero di integrare mediante arricchimenti ed anche contrapposizioni critiche.

In altri termini, se risponde al vero che i Questionari che seguono indicano i criteri e linee guida cui attenersi, talché l'adesione ad essi costituisce momento primario ed ineludibile dell'adempimento di legge commesso agli organi di revisione, ne deriva, quale ragionevole corollario, il fatto che gli organi di revisione medesimi devono sentirsi naturalmente investiti del potere-dovere di consapevolezza ed attuazione del generale e fondamentale criterio ispiratore del sistema di controllo introdotto dalla legge n. 131 e perfezionato dalle successive integrazioni normative.”

2. Gli obblighi informativi della relazione del revisore al bilancio di previsione

Per individuare i contenuti essenziali della relazione dell'organo di revisione alla Corte dei conti sul bilancio di previsione degli enti locali, occorre partire dal disposto normativo che ne ha previsto l'introduzione; in tal senso, il c. 167 dell'art. 1 della L. 266/2005, oltre a prevedere che i criteri e le linee guida cui devono attenersi gli organi di revisione sono definiti unitariamente dalla Corte dei conti, dispone che la relazione: *“in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi*

annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione”.

In modo speculare a quanto disposto dal c. 167 art. 1 della L. 266/2005, l'art. 148bis del D. Lgs. 267/2000 (TUEL), introdotto nel 2012 nell'ambito degli interventi di rafforzamento dei controlli interni ed esterni sull'operato degli enti locali (DL 174/2012), ha disciplinato le competenze della Corte dei conti rispetto al presidio ed al monitoraggio dei bilanci preventivi e consuntivi degli enti locali, oggetto della relazione degli organi di revisione; in tal senso, l'art. 148 bis del TUEL, relativamente al bilancio di previsione, prevede quanto segue:

“Articolo 148-bis Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

.....

3. Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.”

Come evidenziato in premessa, oltre ai contenuti essenziali previsti dalla normativa, la prassi seguita dalla Corte dei conti nel dare applicazione alle proprie competenze in termini di formalizzazione di criteri e linee guida cui attenersi, è stata quella di adottare un questionario guida per supportare gli organi di revisione nella segnalazione delle informazioni essenziali (ed anche per disporre di un database uniforme per agevolare i controlli operati dai magistrati).

Poiché per il bilancio di previsione 2021 – 2023 non è previsto alcun questionario (tale situazione non rappresenta una novità, si era già manifestata, ad esempio, per il bilancio di previsione del 2012 e del 2013), la relazione dell'organo di revisione dovrà svilupparsi secondo uno schema libero, tenendo conto tuttavia di una serie di riferimenti e di contenuti essenziali che riepiloghiamo nel paragrafo che segue.

Dal punto di vista procedurale, una volta predisposta, la Relazione deve essere trasmessa alle competenti sezioni regionali tramite il Sistema ConTe.

3. Contenuti essenziali della relazione del revisore al bilancio di previsione 2021 – 2023

In assenza del questionario guida, in genere adottato dalla Corte dei conti per supportare la predisposizione della relazione dell'organo di revisione sul bilancio di previsione degli enti locali, riteniamo ragionevole partire, per l'impostazione del documento riferito al bilancio 2021 – 2023, dai requisiti essenziali previsti dalla normativa; in tal senso, come in precedenza riportato, la relazione deve rendicontare:

- il rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno (oggi equilibri di bilancio);
- l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione;
- ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

Accanto ai suddetti temi, da trattare obbligatoriamente nella relazione, è altresì utile richiamare l'impostazione dei contenuti dei questionari previsti dalla Corte dei conti negli ultimi esercizi; in particolare, il questionario riferito al bilancio di previsione 2020 – 2022 risultava strutturato in una serie di domande e prospetti riepilogativi articolato nelle seguenti sezioni (si omette il dettaglio puntuale di domande e prospetti, reperibile in ogni caso al seguente link: <https://banchedati.corteconti.it/?docId=documentDetail/SEZAUT/8/2020/INPR/MjAyMDA1MTIifMjAyMDA1MjhFRGVsbjAwOF9JTIBSX0xMR0dfRUVMTF9CaWxhbmNpb18yMDIwXzIwMjJfUXVlc3QucGRm>)

STRUTTURA QUESTIONARIO 2020

- Domande Preliminari
- Sezione I - Equilibri finanziari
- Sezione II – Indebitamento
- Sezione III - Previsioni di cassa e patrimonio
- Sezione IV.1 - Equilibri finanziari e Fondo Pluriennale vincolato
- Sezione IV.2 – Equilibri finanziari e Accantonamenti
- Sezione IV.3 – Equilibri finanziari e Disavanzo
- Sezione IV.4 – Indebitamento
- Note generali

Relativamente alle domande del questionario 2020, occorre evidenziare come molte delle informazioni richieste potevano essere tratte dalla relazione dell'organo di revisione al bilancio di previsione presentato al Consiglio per l'approvazione (art. 239 del TUEL), in particolare se tale relazione era stata impostata secondo il modello formulato dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Ulteriore ed essenziale riferimento per l'impostazione della relazione del revisore al bilancio di previsione 2021 – 2023 è rappresentato dalle Linee di indirizzo contenute nella deliberazione n. 2/2021 INPR della Sezione Autonomie della Corte dei conti; tali linee di indirizzo sono strutturate in quattro ambiti di approfondimento di seguito richiamati, da cui è possibile ricavare specifici spunti da trattare e rendicontare nella relazione:

1. Equilibri della parte corrente e gestione finanziaria
2. Previsioni di cassa - Tempi di pagamento e fondo garanzia debiti commerciali
3. Il ciclo finanziario e il ciclo tecnico progettuale e realizzativo dei lavori pubblici
4. Organismi partecipati e società a controllo pubblico

4. Traccia di riferimento

Sulla base dei riferimenti sopra richiamati, abbiamo sviluppato una traccia guidata, con indicazioni pratiche e richiami normativi e di prassi, per la predisposizione della relazione del revisore al bilancio di previsione 2021 – 2023.

L'impostazione del modello, oltre a sistematizzare i punti evidenziati nel paragrafo precedente secondo un percorso logico di esposizione dei contenuti, trae spunto dall'impostazione del questionario della Corte dei conti sul bilancio di previsione 2020 – 2022 (ultimo disponibile) e dallo schema di relazione al bilancio di previsione 2021 – 2023 predisposto dal CNDCEC (consultabile al seguente link: <https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?articleId=1434882&plid=323338>); si è infatti proceduto ad effettuare un confronto tra i dati e le richieste formulate nel questionario 2020 ed i contenuti già presenti nello schema di relazione 2021 – 2023 ex art. 239 TUEL; posto che molte delle informazioni da rendicontare alla Corte dei conti sono già contenute nello schema di relazione CNDCEC, si è scelto di seguire un criterio "incrementale" e di "novità"; in tal senso, la traccia di relazione proposta prevede di trattare ed approfondire gli argomenti ed i temi del bilancio di previsione 2021 – 2023 che presentano i seguenti requisiti:

- hanno un contenuto innovativo rispetto a dati e informazioni già presenti nella relazione al bilancio presentata al Consiglio (per riscontrare normativa e prassi successivamente intervenuta)
- ovvero rispondono agli specifici indirizzi contenuti nelle Linee di indirizzo della Corte dei conti.

Per i motivi sopra esposti, la relazione al bilancio di previsione 2021 – 2023, predisposta dal Revisore per l'approvazione in sede consiliare, rappresenta un elemento integrativo essenziale della traccia proposta, che dovrà essere allegata alla relazione da inviare alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.

Di seguito si riporta l'indice della traccia di relazione che abbiamo predisposto:

INDICE

Presentazione, notizie generali e inquadramento preliminare

(Contiene i richiami anagrafici dell'ente e dell'organo di revisione, esplicita i criteri seguiti nell'impostazione della relazione e fornisce le informazioni differenziali rispetto alle domande preliminari del Questionario 2020 che non trovano riscontro nella relazione CNDCEC)

Sezione I - Equilibri Finanziari

(tratta le informazioni differenziali rispetto a quanto già contenuto nella relazione CNDCEC con riferimento ai seguenti temi del Questionario 2020: Sezione I - Eq. Finanziari, Sezione IV.1 - Equilibri finanziari e Fondo Pluriennale vincolato, Sezione IV.2 - Equilibri finanziari e Accantonamenti, Sezione IV.3 - Equilibri finanziari e Disavanzo del questionario; la sezione è altresì integrata con punti di approfondimento richiesti dalle Linee di indirizzo della Corte dei conti (del. Sez. Autonomie n. 2/2021 INPR))

Sezione II - Indebitamento

(tratta le informazioni differenziali rispetto a quanto già contenuto nella relazione CNDCEC con riferimento ai seguenti temi del Questionario 2020: Sezione II - Indebitamento, Sezione IV.4 - Indebitamento)

Sezione III - Previsioni di cassa e patrimonio

(tratta le informazioni differenziali rispetto a quanto già contenuto nella relazione CNDCEC con riferimento ai seguenti temi del Questionario 2020: Sezione III - Previsioni di cassa e patrimonio; integrare con punti di approfondimento richiesti dalle Linee di indirizzo della Corte dei conti (del. Sez. Autonomie n. 2/2021 INPR))

Sezione IV - Organismi partecipati

(tratta i punti di approfondimento richiesti dalle Linee di indirizzo della Corte dei conti (del. Sez. Autonomie n. 2/2021 INPR) non presenti nella relazione CNDCEC)

Sezione V - Note e informazioni integrative

Per disporre (a titolo gratuito) della traccia di relazione, Vi invitiamo a scriverci all'indirizzo: info@neopa.it, segnalandoci i Vostri riferimenti.