I COMPITI DEI REVISORI

A partire dagli anni 90, l'organo di revisione negli enti locali è divenuto supporto all'azione amministrativa, nel

perseguimento e miglioramento

- **dell'efficienza**
- **dell'efficacia**
- **della economicità gestionale**

I COMPITI DEI REVISORI

Gli ultimi anni non sono stati troppo clementi, sia per quanto riguarda:

- le responsabilità
- la numerosità delle funzioni
- i compiti sempre più gravosi

derivanti da:

- obblighi in base al Testo Unico;
- adempimenti di legge;
- linee guida nei rapporti con la Corte dei conti;

I COMPITI DEI REVISORI

L'attività dell'organo di revisione si è ampliata soprattutto a seguito dell'emanazione di **disposizioni legislative**, ma anche per una più incisiva e definita "disciplina comportamentale" contenuta nei **Principi Contabili** (predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali) e nei **Principi di Revisione** (approvati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, ora degli esperti contabili).

LIMITI DIMENSIONALI

Dal 1° gennaio 2007 l'organo di revisione deve avere una composizione collegiale solo nei Comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti (per la definizione del numero di abitanti, i Comuni devono rapportarsi alla popolazione presente al 31.12 del penultimo anno rispetto all'anno di nuova nomina) mantenendone solo uno nei Comuni con popolazione sino a 14.999 abitanti.

I COMPITI DEI REVISORI

- L'impegno richiesto,
- le responsabilità che ne derivano,
- l'aggiornamento continuo,
- i compensi spesso non rapportati alle problematiche presenti,

stanno portando, anche revisori di comprovata competenza e professionalità, ad abbandonare questo ruolo o a non ricoprirlo con continuità

I COMPITI DEI REVISORI

Si riporta di seguito una sintetica e non esaustiva rivisitazione dei più recenti adempimenti legati al ruolo di Revisore nell'Ente locale che mette in evidenza la gravosità dei compiti e funzioni affidate a tale organo.

I COMPITI DEI REVISORI

- Trasmettere alle competenti sezioni regionali della Corte dei conti una **relazione sul bilancio di previsione** dell'esercizio di competenza e sul **rendiconto** del medesimo esercizio,
- **verifica del patto di stabilità interno;**

I COMPITI DEI REVISORI

In tema di personale, l'organo di revisione fra l'altro deve:

- effettuare il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio (art. 48, comma 6, D.Lgs 165/01);
- deve certificare le specifiche informazioni sulla contrattazione integrativa che gli enti locali devono trasmettere annualmente, entro il 31 maggio, tramite la Ragioneria generale dello Stato, alla Corte dei Conti (art. 67, comma 8, D. Lgs. 165/01);
- inviare annualmente al Ministero dell'economia e finanze, specifiche informazioni sui costi della contrattazione integrativa (art. 40 bis, comma 2, D.Lgs 165/01);

I COMPITI DEI REVISORI

- vigilare sulla corretta applicazione delle prescrizioni e degli adempimenti connessi alla contrattazione integrativa (art. 67, comma 12, D.Lgs 165/01);
- vigilare sul divieto dell'incremento delle risorse decentrate nel caso l'ente non abbia rispettato il Patto di stabilità (CCNL dell'11.04.08);
- asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie in caso di costituzione di società di gestione dei servizi locali (art. 3, comma 32, L. 244/07);
- vigilare sul risparmio di personale derivante dalle esternalizzazioni dei servizi locali (art. 23, comma 1, L. 69/09).

I COMPITI DEI REVISORI

Inoltre i revisori hanno il compito di:

- Asseverazione delle dichiarazioni attestanti il minor gettito ICI derivante da fabbricati del gruppo catastale D, per ciascuno degli anni 2005 e precedenti, che devono essere presentate al Ministero dell'Interno entro il 31 gennaio 2010,
- Sottoscrizione della certificazione riguardante il minor gettito ICI, da trasmettere al Ministero dell'interno, deve essere sottoscritta, oltre che dal Responsabile dell'ufficio tributi e dal Segretario comunale.
- sottoscrizione delle certificazioni sui principali dati del bilancio di previsione e del rendiconto siano firmate, oltre che dal Segretario e dal Responsabile del servizio finanziario (come prevedeva l'art. 16

LE VERIFICHE DI CASSA
RIFERIMENTI NORMATIVI

- Art. 223-Le verifiche ordinarie di cassa

1. L'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa,alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili di cui all'articolo 233.
2. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'ente

LE VERIFICHE DI CASSA
RIFERIMENTI NORMATIVI

- Art. 224-Le verifiche straordinarie di cassa

1. Si provvede a verifica straordinaria di cassa a seguito del mutamento della persona del sindaco, del Presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del Presidente della comunità montana. Alle operazioni di verifica intervengono gli amministratori che cessano dalla carica e coloro che la assumono, nonché il segretario, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione dell'ente

LE VERIFICHE DI CASSA

Ogni tre mesi devono essere eseguite le verifiche ordinarie di cassa (art. 223 TUEL) e le verifiche della gestione del servizio di tesoreria e delle gestioni degli altri agenti contabili (economo, consegnatari, delegati speciali, etc)

GLI AGENTI CONTABILI

L'agente contabile è colui che opera nella gestione con maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali.

La qualifica di agente contabile può essere riferita:

- ad una persona fisica;
- a più persone fisiche unite da un vincolo collegiale,
- ad una persona giuridica (es. Tesoreria Provinciale dello Stato, Banca d'Italia) .

GLI AGENTI CONTABILI

Dal combinato delle vigenti disposizioni legislative e secondo la costante dottrina e giurisprudenza si può affermare che ilprofilo di **agente contabile** ricorre ogni qualvolta un soggetto "gestisce" beni e denaro di Enti Pubblici per cui comprende chi, per ragioni del suo ufficio, maneggi pubblico denaro con regolare investitura denominato "***contabile di diritto***" ma anche chi si ingerisce senza una legale autorizzazione in tale incarico maneggiando denaro, valori o materie denominato "***contabile di fatto***".

GLI AGENTI CONTABILI

Principali agenti contabili:

1. agenti contabili consegnatari di beni . Essi sono responsabili della conservazione dei beni;
2. agenti contabili del pagamento; tesoriere ed economo–cassiere, economo. Quest'ultimo riceve le anticipazioni e raccoglie le entrate riscosse dagli agenti della riscossione versandole in tesoreria;
3. agenti contabili della riscossione;

IL SERVIZIO DI TESORERIA

RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 208 - Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria

Gli enti locali hanno un servizio di tesoreria che può essere affidato:

per i comuni capoluoghi di provincia, le province, le città metropolitane, ad una banca autorizzata a svolgere l'attività di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385;

per i comuni non capoluoghi di provincia, le comunità montane e le unioni di comuni, anche a società per azioni regolarmente costituite con capitale sociale interamente versato non inferiore a lire 1 miliardo, aventi per oggetto la gestione del servizio di tesoreria e la riscossione dei tributi degli enti locali e che alla data del 25 febbraio 1995 erano incaricate dello svolgimento del medesimo servizio a condizione che il capitale sociale risulti adeguato a quello minimo richiesto dalla normativa vigente per le banche di credito cooperativo; (lettera così modificata dall'articolo 1, comma 4-bis, legge n. 26 del 2001)

altri soggetti abilitati per legge.

IL SERVIZIO DI TESORERIA
RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 209 - Oggetto del servizio di tesoreria

1. Il servizio di tesoreria consiste nel complesso di operazioni legate alla gestione finanziaria dell'ente locale e finalizzate in particolare alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, alla custodia di titoli e valori ed agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie.

2. Il tesoriere esegue le operazioni di cui al comma 1 nel rispetto della legge 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modificazioni.

3. Ogni deposito, comunque costituito, è intestato all'ente locale e viene gestito dal tesoriere.

IL SERVIZIO DI TESORERIA

RIFERIMENTI NORMATIVI

Il servizio di tesoreria ha per oggetto il complesso delle operazioni inerenti la **gestione finanziaria** ed in particolare:

1. la RISCOSSIONE delle entrate ordinate (con REVERSALI);
2. il PAGAMENTO delle spese ordinate (con MANDATI)
3. la custodia ed amministrazione di TITOLI e VALORI di proprietà dell'ente;
4. la custodia e l'amministrazione di titoli e valori depositati da terzi per CAUZIONI a favore dell'ente;

IL SERVIZIO DI TESORERIA
SOGGETTI ABILITATI

Abilitati a svolgere tale servizio per province, comuni, comunità montane, città metropolitane e unioni di comuni sono:

1. BANCHE autorizzate a svolgere attività bancaria;
2. SPA aventi ad oggetto tale servizio, con capitale sociale i.v. non inferiore a 1un miliardo di lire;
3. CONCESSIONARIO del servizio di riscossione

IL SERVIZIO DI TESORERIA
AFFIDAMENTO DEL SERVIZIO

- L'affidamento del servizio deve avvenire con PROCEDURA A EVIDENZA PUBBLICA che rispetti i principi di concorrenza e che deve essere stabilita nel regolamento di contabilità dell'ente.
- Il consiglio dell'ente delibera una CONVENZIONE che regola i rapporti con il tesoriere
- Alla scadenza del contratto l'ente può rinnovare una sola volta con il medesimo soggetto l'affidamento del servizio

IL SERVIZIO DI TESORERIA
CONVENZIONE

La convenzione di affidamento del servizio deve contenere:

- Oggetto del servizio e suoi limiti;
- Durata;
- Modalità di riscossione delle entrate;
- Modalità di pagamento delle spese;
- Modalità di amministrazione di titoli e valori;
- Modalità di trasmissione di atti e documenti;
- Obblighi gestionali del tesoriere;
- Modalità delle verifiche e delle ispezioni;
- Modalità e condizioni per l'anticipazione di tesoreria;
- Modalità per l'utilizzo di somme a specifica destinazione;
- Tasso debitore e creditore;
- Compenso per il servizio;
- Resa del conto.

IL SERVIZIO DI TESORERIA
COMPITI DEL TESORIERE

Il tesoriere nello svolgimento del servizio deve rispettare:

- La convenzione;
- Le disposizioni di legge;
- Lo statuto;
- Il regolamento dell'ente.

Il tesoriere risponde con tutte le sue attività e con il proprio patrimonio per eventuali danni causati all'ente.

IL SERVIZIO DI TESORERIA

RISCOSSIONI

Le entrate sono incassate dal tesoriere sulla base degli ordinativi di incasso (REVERSALI)

PAGAMENTI

I pagamenti sono effettuati dal tesoriere sulla base di MANDATI DI PAGAMENTO individuali o collettivi emessi dall'ente

IL SERVIZIO DI TESORERIA
L'ORDINATIVO ELETTRONICO

- L'ordinativo informatico **è un'evidenza elettronica, dotata di validità amministrativa e contabile, che sostituisce, a tutti gli effetti, il documento di spesa** (mandato di pagamento) **e/o di incasso** (reversale) **cartaceo prodotto dall'ente**.
  Il conferimento della validità giuridica viene attribuito dalla firma digitale, che permette, altresì, di identificare il sottoscrittore e di garantire l'integrità del documento.

  La soluzione è stata progettata garantendo il massimo rispetto della normativa vigente e delle indicazioni della Banca d'Italia, per quanto riguarda le specifiche SIOPE (Sistema Informativo delle Operazioni degli Enti Pubblici).

LE VERIFICHE DI CASSA

In particolare, durante l'esercizio, il Collegio deve:

1) individuare tutti gli agenti contabili interni, acquisendo le modalità con le quali si è proceduto ai movimenti delle entrate e dei versamenti eseguiti;
2) controllare che nessun agente gestisca in proprio, anche pro-tempore, le entrate finanziarie utilizzando eventuali c/c postali o libretti bancari;
3) redigere ogni trimestre un verbale relativo ai movimenti di cassa del Tesoriere e degli altri agenti contabili, verificandone la regolarità, segnalando se vi sono state lievi irregolarità o disfunzioni.

LE VERIFICHE DI CASSA

La vigilanza sulla gestione della Tesoreria dell'Ente e degli altri agenti contabili deve essere effettuata per garantire la correttezza e la regolarità del conto della gestione. che gli stessi devono presentare entro il 28 Febbraio dell'esercizio successivo, ai sensi dell'art. 93 del testo unico, sulla base del quale sono sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti. Tale controllo deve però essere concomitante all'attività di gestione e deve essere attuato nel corso dell'intero esercizio attraverso verifiche periodiche.

ALTRI AGENTI CONTABILI

- L'economo, i riscuotitori, il concessionario della riscossione, i consegnatari e i subconsegnatari e tutti gli altri agenti contabili a denaro e a materia, nonché tutti coloro che maneggiano denaro o valori devono rendere il conto della gestione. Il termine per la resa del conto è stabilito entro il mese di febbraio dell'anno successivo.
- Il conto degli agenti contabili, come quello del tesoriere, è soggetto alla giurisdizione della Corte dei Conti.

ALTRI AGENTI CONTABILI

Il conto degli agenti contabili deve mettere in evidenza:

1. il debito per materie, denaro e beni esistenti all'inizio dell'esercizio;
2. I beni, il denaro e le materie avuti in consegna nel corso della gestione;
3. Il credito per beni, denaro e materie distribuite, versate, somministrate o date durante la gestione;
4. I beni, il denaro e le materie esistenti al termine dell'esercizio.

Ogni operazione di carico, scarico, trasformazione e consumo deve essere giustificata da documenti e/o scritture comprovanti la regolarità delle operazioni effettuate.

ALTRI AGENTI CONTABILI

- **Economo Comunale**: soggetto incaricato della gestione diretta di denaro dell'Ente che dispone di competenza generale all'effettuazione di spese di non rilevante ammontare.
- **Agente contabile**: soggetto incaricato di gestire specifici fondi, per l'effettuazione, tramite pagamento diretto, di determinate tipologie di spese (tasse di circolazione, tasse, pubblicazione gare, quote associative, manifestazioni ecc.).
- **Riscuotitore speciale**: soggetto incaricato della semplice riscossione di denaro dell'ente (diritti di Segreteria e Stato civile, Buoni mensa, abbonamenti e biglietti per il trasporto scolastico e pubblico, altre specifiche entrate patrimoniali).

ECONOMO COMUNALE

COMPITI E FUNZIONI

Sono effettuate dall'Economo comunale le seguenti spese :

- minute spese di Ufficio (cancelleria, stampati, materiale di consumo, altro materiale, attrezzature e attrezzeria varia)
- manutenzione ordinaria automezzi comunali;
- spese di gestione
- piccole spese di manutenzione mobili e immobili comunali qualora, per la particolare urgenza non sia possibile l'attivazione della procedura di spesa piccole macchine da ufficio, software e componenti hardware
- spese di prima urgenza in caso di calamità naturali o di eventi eccezionali.

ECONOMO COMUNALE
COMPITI E FUNZIONI

- Abbonamenti alla G.U., B.U.R.C., F.A.L., a quotidiani e riviste
- Acquisiti di libri e pubblicazioni;
- Imposte e tasse , in caso di particolare urgenza;
- Piccole spese di rappresentanza;
- Spese di ristoro in occasioni di riunioni di organi collegiali;
- Spese di ristoro sostenute per forme di ospitalità o atti di cortesia svolti per consuetudine o per motivi di reciprocità tra organi rappresentativi e qualificati di organismi istituzionali, sociali, politici, economici, sportivi, e dell'associazionismo;

ECONOMO COMUNALE
FONDO ECONOMALE

Per provvedere al pagamento delle somme rientranti nella sua competenza viene emesso, in favore dell'economo all'inizio di ogni anno finanziario, un mandato di anticipazione (fondo economale), anche frazionato, reintegrabile fino ad un limite massimo annuo durante l'esercizio previa presentazione trimestrale del rendiconto delle spese effettuate

- L'anticipazione è effettuata, con determinazione del Responsabile del Servizio Finanziario con l'indicazione dei capitoli nonché del limite d'impegno per ciascun capitolo.
- Nessuna spesa economale può essere disposta oltre i limiti di assegnazione del fondo nella sua integrità ed oltre i limiti di stanziamento per ciascun intervento di spesa.

ECONOMO COMUNALE
FONDO ECONOMALE

- Ciascun pagamento dovrà essere corredato dalla necessaria documentazione fiscale:ricevuta/fattura fiscale. Alcuna spesa potrà essere liquidata su presentazione di semplice scontrino, ad eccezione di scontrino c.d. "descrittivo" contenente l'indicazione del tipo, quantità di merce acquistata e gli estremi fiscali dell'acquirente.
- Eventuali ulteriori anticipazioni, aventi carattere eccezionale e temporaneo, potranno essere disposte con motivata deliberazione della Giunta municipale.
- Alla fine di ciascun esercizio finanziario l'economo restituirà integralmente le anticipazioni ricevute a copertura degli ordinativi d'incasso che saranno emessi in corrispondenza dei mandati di anticipazione di cui ai precedenti commi.
- L'Economo non deve fare delle somme ricevute in anticipazione un uso diverso da quello per il quale vennero concesse.

AGENTI CONTABILI
VERIFICHE

- Relativamente agli agenti contabili è necessario effettuare la verifica di cassa del tesoriere e sull'economo, come pure su eventuali altri agenti contabili quali i servizi demografici, polizia municipale, farmacia comunale, ecc, se presenti nell'ente.
- Sia nelle verifiche sul tesoriere sia nelle verifiche sull'economo normalmente si effettuano controlli con tecniche di campionamento.
- In particolare per quanto riguarda le verifiche di tesoreria oltre agli aggregati generali e alla coincidenza delle risultanze del conto del comune con quello della tesoreria stessa, è necessario effettuare riscontri su singoli campioni di mandati di pagamento e reversali d'incasso.
- La verifica della tesoreria è stata opportunamente svolta sia presso il comune sia presso la banca.

AGENTI CONTABILI
VERIFICHE

Le verifiche sono rivolte a controllare:

- la rispondenza della giacenza di cassa con le scritture contabili;
- che il rendiconto periodico venga reso nei tempi previsti dal regolamento, così come il reintegro dell'anticipazione;
- la consistenza dell'anticipazione di cassa anche in relazione rispetto del patto di stabilità;
- che le spese siano supportate da idonea documentazione.

AGENTI CONTABILI
VERIFICHE

Per l'economo potrebbe essere opportuno anche verificare:

- che le spese sostenute dall'economo rispettino le norme del regolamento, sia in termini di tipologia che di ammontare;
- che, nel caso si riscontrino pagamenti ripetuti e ravvicinati allo stesso fornitore, questi non siano riconducibili ad una fornitura unica frazionata appositamente per evitare le normali procedure di pagamento, certamente più lunghe e dispersive.

Art. 189. Residui attivi

1. Costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio.
2. Sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata nonché le somme derivanti dalla stipulazione di contratti di apertura di credito.

Art. 189. Residui attivi

3. Alla chiusura dell'esercizio costituiscono residui attivi le somme derivanti da mutui per i quali è intervenuta la concessione definitiva da parte della Cassa depositi e prestiti o degli Istituti di previdenza ovvero la stipulazione del contratto per i mutui concessi da altri Istituti di credito.
4. Le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.

Art. 190. Residui passivi

1. *Costituiscono residui passivi le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio.*
2. *È vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 183.*
3. *Le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.*

Art. 228 Conto del Bilancio

..... omissis .....

*3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di **riaccertamento** degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui*

RESIDUI ATTIVI e PASSIVI

E' abbastanza normale che in un ente pubblico non tutte le entrate accertate verranno poi riscosse entro il termine dell'esercizio finanziario, e che non tutte le entrate riscosse verranno versate dal tesoriere entro l'esercizio finanziario.

Stesso discorso vale anche per le uscite.

RESIDUI ATTIVI e PASSIVI

Al termine dell'esercizio finanziario, l'ammontare complessivo delle entrate accertate ma non riscosse costituisce **residuo attivo**, mentre

l'ammontare complessivo delle uscite impegnate ma non pagate costituisce **residuo passivo**.

Nel corso dell'esercizio finanziario, invece, tali importi vengono rispettivamente chiamati crediti e debiti di bilancio.

RESIDUI ATTIVI e PASSIVI

Riepilogando:

- i residui attivi sono calcolati al termine dell'esercizio finanziario sommando:
  - tutte le entrate accertate ma non riscosse
  - tutte le entrate riscosse man non versate
- i residui passivi sono calcolati al termine dell'esercizio finanziario sommando:
  - tutte le uscite impegnate ma non liquidate
  - tutte le uscite liquidate ma non ordinate
  - tutte le uscite ordinate ma non pagate

RESIDUI ATTIVI e PASSIVI

L'elenco dei residui attivi, come pure **l'elenco dei residui passivi**, predisposti per risorsa e per anno di provenienza sono **allegati obbligatori del rendiconto** e costituiscono i documenti in base ai quali vengono gestite le partite pregresse.

RESIDUI ATTIVI

Nel Tuel, D.Lgs. 267/2000, sono indicate l'accezione, le fattispecie e le modalità generali di rilevazione dei residui attivi.

In particolare, l'art. 189, comma 1, definisce i residui attivi come "somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio", precisando, al comma 2, che "sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata".

RESIDUI ATTIVI

In altri termini, i residui attivi possono genericamente definirsi come **crediti** provenienti dagli anni precedenti che concorrono positivamente alla determinazione del risultato di amministrazione il quale, come noto, è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, ai sensi dell'art. 186 del Tuel.

RESIDUI PASSIVI

Costituiscono residui passivi le **somme impegnate** e **non pagate** entro il termine dell'esercizio.

L'art. 183 TUEL afferma che è vietata la conservazione nel conto dei residui di somme impegnate ai sensi di legge.

In sostanza costituiscono residui passivi debiti effettivi o posizioni debitorie derivanti dalla legge.

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

In sede di rendicontazione l'art. 228 del Tuel prevede la verifica generale dei residui: il comma 3 indica testualmente che "prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di **riaccertamento** degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui.".

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

L'importanza di questa operazione si deduce anche dall'obbligo di allegare al rendiconto l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza, come previsto dall'art. 227, comma 5 del Tuel.

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

Il riaccertamento dei residui attivi e passivi conservati nel Conto di bilancio - e pertanto la verifica sul grado di affidabilità di

queste poste riportate dai precedenti esercizi - è un importante adempimento previsto dall'Ordinamento degli enti locali ed è poi codificato, in modo più dettagliato, dai princìpi contabili.

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

Secondo quanto prescritto dall'Ordinamento degli enti locali, infatti, "..il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni. Questa sintesi finale dell'attività intrapresa nell'esercizio è preceduta, però, da una attenta verifica delle situazioni che non sono legate all'attività connessa con la gestione finanziarie delle risorse di competenza dell'anno (competenza finanziaria) ma che rappresentano, invece, il proseguo o la conclusione di procedimenti iniziati in esercizi precedenti (gestione dei residui).

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

Sempre la stessa norma, inoltre, precisa che "..prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui" (Decreto legislativo n.267 dell'8 agosto 2000, articolo n.228).

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

Quindi l'operazione denominata "*Riaccertamento dei residui attivi e passivi (D.Lgs.267/2000, art.228, comma 3*)" costituisce, pertanto, l'atto ufficiale con cui l'Amministrazione approva la situazione di fine esercizio della gestione residui.

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

Allo stesso tempo, con questo atto si provvede in particolare modo:

- A prendere atto della consistenza finale dei residui attivi e passivi riportati sinteticamente nelle tabelle "2.1 – Quadro riassuntivo della gestione dei residui attivi e passivi";

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

- Ad approvare l'elenco completo dei residui attivi che sono stati eliminati sulla scorta dell'attività di verifica e di riscontro formulata dai responsabili dei servizi competenti nella gestione di quei crediti, ora stralciati dal Conto di bilancio, riportati nei prospetti "3.3 - Motivi delle eliminazioni e C/Responsabilità competenti".

RESIDUI ATTIVI E PASSIVI

L'obbligo annuale di riaccertamento dei residui

La condizione di insussistenza di un residuo attivo, che si riscontra in sede di riaccertamento dei residui, consiste nella materiale presa d'atto che è venuto meno un elemento essenziale dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, titolo giuridico, soggetto debitore, somma e scadenza), ai sensi dell'art. 179 del Tuel; di conseguenza, bisogna procedere all'eliminazione del residuo attivo.

RESIDUI ATTIVI

La condizioni di inesigibilità

Relativamente alla condizione di inesigibilità, il Tuel ne fa solo un cenno all'art. 230, prevedendo che "gli enti locali conservano nel loro patrimonio in apposita voce i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione.".

RESIDUI ATTIVI

La condizioni di insussistenza e di inesigibilità

Le condizioni di insussistenza e di inesigibilità hanno anche riflessi sulla determinazione del risultato economico della gestione ed infatti l'art. 229 del Tuel elenca, tra gli oneri straordinari del conto economico, la svalutazione di crediti e le insussistenze dell'attivo (minori crediti e minori residui attivi).

Il fondo svalutazione crediti

Il D.P.R. 194/1996 prevede nella struttura del bilancio di previsione e del conto del bilancio un apposito fondo svalutazione crediti all'intervento n. 10 delle spese correnti (per i Comuni). Non sono indicate ulteriori modalità di rilevazione, ma è chiaro che lo stanziamento di tale fondo tende a compensare le minori entrate per inesigibilità dei crediti, garantendo il permanere degli equilibri di bilancio .

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

Considerando che il ruolo dei principi contabili consiste nell'"interpretare in chiave tecnica le norme di legge in tema di ordinamento finanziario e contabile, secondo i fini voluti dal legislatore" (Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, è ovvio che in tali documenti troviamo approfondimenti ed indicazioni operative anche in merito alla tematica dei residui attivi insussistenti o inesigibili.

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

Requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità

Nel principio n. 2, punto 19, si precisano innanzitutto gli **elementi fondamentali dell'accertamento delle entrate**, fra i quali il diritto di credito che deve essere connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità:

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

"Un credito

è certo *in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento;*

è liquido *se ne è determinato l'ammontare;*

è esigibile *se sia venuto in scadenza nell'esercizio o, per la riscossione del relativo importo, l'ente abbia autonomamente fissato il versamento nell'anno successivo, ovvero abbia concesso al debitore una dilazione di pagamento che cada negli esercizi successivi.".*

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

L'eliminazione dei residui

Le indicazioni generali contenute nel principio n. 2 si riflettono anche nel processo di riaccertamento dei residui attivi e nella eventuale eliminazione, totale o parziale, dei residui riconosciuti insussistenti, inesigibili o di dubbia esigibilità (**principio 2, punti 31, 87, 88**).

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

L'eliminazione dei residui

Altre indicazioni più operative in tema di riaccertamento dei residui si annoverano nel **principio 3, n. 50** secondo il quale "*l'ente cancella un accertamento solo quando perde il controllo dei diritti contrattuali costitutivi del credito e/o la sua titolarità. L'ente perde il controllo allorché cede a terzi i diritti alle prestazioni contrattuali, oppure allorché si estinguono i diritti o la titolarità.*"

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

Inoltre al **punto n. 51** laddove si prevede l'obbligatorietà della verifica "*per ciascun singolo accertamento della gestione di competenza e per ciascun residuo attivo proveniente dagli anni precedenti*", nonché l'adozione di "*un comportamento prudente ricercando le condizioni dell'effettiva esistenza dei requisiti essenziali*".

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

Il punto n. 55 del principio 3 si sofferma sul concetto di **esigibilità del credito**: viene precisato che "*la verifica di esigibilità del credito riguarda le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione del rendiconto, fermo restando che la rilevazione dell'accertamento segue l'aspetto giuridico dell'entrata ossia il momento in cui sorge in capo all'ente locale il diritto a percepire somme di denaro.*".

RESIDUI ATTIVI

Principi contabili

Troviamo indicazioni circa la competenza ad effettuare le operazioni di riaccertamento che spetta ai singoli responsabili dei servizi (**principio 2, n. 89**) e la necessità di redigere un apposito elenco allegato al conto del bilancio contenente i residui attivi eliminati per insussistenza o per intervenuta prescrizione (**principio 2, n. 33**).

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

La prima apparizione del " **debito fuori bilancio**" avviene nell'articolo 1 bis comma 3 del D.L. n. 318/86 convertito nella Legge 488/1986. con la quale il legislatore volle dare la possibilità di sanare i debiti e rendere così visibili gli stessi, così come intesi dalla Corte dei Conti sezione EE.LL. con Delibera n. 30 del 24.11.1986.

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Successivamente il D. Lgs. 25 febbraio 1995 n. 77, all'art. 37, ne disciplinava le modalità di riconoscimento, seppur senza darne un'esatta definizione, così come i successivi artt. 4 e 5 del D. Lgs. 342 del 15.9.1997 ed il vigente art. 194 del D.Lgs. 267/00.

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Per cui diverse sono state le definizioni che autori, giuristi esperti etc., hanno dato del "**Debito fuori Bilancio**", ma l'esatta nozione di debito fuori bilancio non risulta definita espressamente dal legislatore.

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Da un ragionamento logico potremmo definire "Debito fuori Bilancio" ciò che scaturisce da un procedimento di spesa che, anziché concretizzarsi attraverso la normale gestione di Bilancio, seguendo le procedure previste per l'effettuazione di una spesa ,art. 191 del T.U.E.L. n. 267/2000, essa avviene al di fuori dei procedimenti fissati dal dettato del predetto articolo.

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Una definizione del debito fuori bilancio venne successivamente data dai Principi Contabili dal che definiva tale, il debito costituito da obbligazioni pecuniarie relative al conseguimento di un fine pubblico giuridicamente valide, ma non perfezionate contabilmente, per cui il riconoscimento della sua legittimità da parte del Consiglio dell'Ente fa coincidere i due aspetti, giuridico e contabile, in capo al soggetto che l'ha riconosciuto.

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Le cosiddette spese “anomale” non si limitano soltanto a quelle sopra elencate, ma negli EE.LL. gli Amministratori ed Operatori si ritrovano spesso a dover definire tipologie di spese di cui e difficile stilare un elenco analitico ma e facile per gli operatori scontrarsi

giornalmente con tali realtà per cui, oggi, si ritiene che l’art. 194 del Decreto Legislativo n.

267/2000 debba essere rivisitato dal legislatore.

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Altra forma di definizione di una prestazione passiva da parte degli enti avviene mediante il ricorso alla "**transazione",** istituto che, seppur non previsto dall'ordinamento, è, invece, previsto dall'art. 1965 del c.c. che definisce la transazione: *il contratto con cui le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro.*"

Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti (art. 1976 c.c.).

DEBITI FUORI BILANCIO

Definizione

Appare indispensabile un intervento da parte del legislatore in tal senso, che autorizzi il ricorso a detto istituto e ne disciplini modalità magari diverse in quelle applicabili agli enti pubblici e non al privato e, nello stesso tempo, cauteli l'Ente che ne fa ricorso.

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

Sull'argomento è intervenuta la Corte dei Conti, Sezioni Riunite per la regione Siciliana in sede consultiva, ed ha affrontato le problematiche interpretative concernenti il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio degli enti locali. Con deliberazione n. 9 del 6/12/2005, la stessa si è espressa sulla possibilità che gli enti locali possano riconoscere la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

- 1) decreti ingiuntivi;
- 2) transazioni;
- 3) maggiori somme dovute – *rispetto all'originario impegno di spesa assunto* – per prestazioni professionali.

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

In merito ai **decreti ingiuntivi** passati in giudicato, la Corte ha evidenziato che tali atti "pur non rivestendo la forma della sentenza, condividono con la stessa la natura di provvedimento giudiziale fonte di obbligazioni pecuniarie, con la conseguenza che tali fattispecie sono sa ritenersi riconducibili, dal punto di vista della ratio, a quella espressamente disciplinata dalla lettere a) del citato art. 194 del TUEL".

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

In merito alle **transazioni**, la Corte rileva come "le stesse, in considerazione della loro natura negoziale, presuppongono una decisione di pervenire ad un accordo con la controparte, con la conseguenza che l'Ente ha la possibilità di prevedere non solo il sorgere dell'obbligazione ma anche i modi e i tempi dell'adempimento. Ne discende che l'Amministrazione in tali casi è nelle condizioni di attivare le normali procedure contabili di spesa (stanziamento, impegno, liquidazione e pagamento) previste dall'art. 191 (….) e di rapportare ad esse l'assunzione delle obbligazioni derivanti dagli accordi transattivi".

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

In merito all'ipotesi delle maggiori somme, rispetto a quelle impegnate, dovute per prestazioni professionali rese in favore dell'ente, la Corte dei Conti afferma "la possibilità di ricondurre dette fattispecie a quelle di cui alla lettere e) del citato art. 194, con la conseguenza che il riconoscimento risulterà possibile solo nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente".

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

Al riconoscimento della legittimità e contestuale finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui alle lettere da *a)* ad *e)* dell'art. 194, comma 1, del TUEL deve provvedersi con procedura lettere da *a)* ad *e)* dell'art. 194, comma 1, del TUEL deve provvedersi con **procedura d'urgenza,** con la sottoposizione al Consiglio nei tempi brevi previsti dal regolamento di contabilità, in tutti i casi in cui al decorrere dei tempi è collegato il rischio di maggiori gravami o il maturare di interessi e rivalutazione monetaria o, comunque, non appena il responsabile del servizio ne è venuto a conoscenza.

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

Nei casi di debiti fuori bilancio previsti dalla lettera *c)* dell'art. 194 del TUEL, ossia di **acquisizione di beni e servizi in violazione delle norme giuscontabili** che impongono la previa adozione del provvedimento autorizzatorio, il riconoscimento e finanziamento è possibile soltanto se i due requisiti **dell'utilità e dell'arricchimento** coesistono e se ne dà attestazione e dettagliata motivazione nel parere tecnico-amministrativo.

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

L'accertamento dell'esistenza **dell'utilità,** requisito indispensabile per il riconoscimento di debiti fuori bilancio, deve consistere nella verifica della presenza di potenziale o reale possibilità, di beneficio direttamente all'ente e/o ai suoi cittadini.

L'assenza di utilità impedisce il riconoscimento del debito.

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

L'arricchimento, che è l'altro requisito essenziale per il riconoscimento di debiti fuori bilancio deve misurare l'incremento patrimoniale vero e proprio (cioè il maggior valore patrimoniale di beni o servizi acquisiti), oppure il risparmio di spese che diversamente sarebbero state dovute o la mancata perdita patrimoniale. La misura dell'arricchimento costituisce il limite massimo al quale può arrivare il riconoscimento del debito fuori bilancio, restando preclusa tale possibilità alle somme esuberanti rispetto a detto limite.

DEBITI FUORI BILANCIO
RICONOSCIMENTO DELLA LEGITTIMITÀ

Poiché il finanziamento di debiti fuori bilancio comporta una diversa modulazione in bilancio delle risorse programmate o l'utilizzo di nuove risorse e consegue al riconoscimento di interventi di spesa non autorizzati nei documenti di programmazione, la competenza del consiglio in materia è esclusiva, non surrogabile o assumibile da altri soggetti.

DEBITI FUORI BILANCIO

Principio contabile n. 2.79/2.86

Il debito fuori bilancio è costituito da obbligazioni pecuniarie, relative al conseguimento di un fine pubblico, valide giuridicamente ma non perfezionate contabilmente, per cui il riconoscimento della sua legittimità da parte del consiglio dell'ente fa coincidere i due aspetti giuridico e contabile in capo al soggetto che l'ha riconosciuto.

DEBITI FUORI BILANCIO

Principio contabile n. 2.79/2.86

Il riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio è riservato al Consiglio ed è ammissibile, per espressa definizione di legge, solo nei seguenti casi:

a) sentenze passate in giudicato;

b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti obblighi derivanti dallo statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;

DEBITI FUORI BILANCIO

Principio contabile n. 2.79/2.86

c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;

d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza di pubblica utilità;

e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.