

# Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti Locali

## Principio n. 9

Controlli sulla gestione economico-patrimoniale  
Conto Economico  
Stato Patrimoniale

# D.lgs 118/2011

La contabilità economico-patrimoniale per gli enti locali è stata introdotta principalmente dal **Decreto Legislativo 118/2011**,

- ha reso obbligatorio affiancare alla contabilità finanziaria un sistema di contabilità economico-patrimoniale per garantire una rilevazione unitaria e completa dei fatti gestionali;
- ha introdotto l'obbligo per Regioni e altri enti locali di adottare un sistema contabile integrato
- l'obiettivo è integrare la contabilità finanziaria, che garantisce la gestione dei vincoli di bilancio, con quella economico-patrimoniale, che offre una visione più completa dell'attività dell'ente, includendo costi e ricavi di competenza economica;
- lo strumento per realizzare questa integrazione è il piano dei conti integrato e di matrici di correlazione per collegare le registrazioni dei due sistemi (finanziario ed economico-patrimoniale);
- la normativa è tuttora in evoluzione, anche attraverso i progetti legati al PNRR (Riforma 1.15) che puntano all'adozione di un sistema unico e centralizzato a livello nazionale (sistema Accrual).

# Principio contabile applicato Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

## DEFINIZIONI

La contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria al fine di :

- Predisporre il C.E;
- Predisporre il S.P;
- Permettere l'elaborazione Bilancio Consolidato;
- Predisporre un base informativa analitica dei costi;
- Consentire la verifica della situazione economica e patrimoniale;
- Permettere ai portatori di interesse di acquisire ulteriori informazioni sull'amministrazione pubblica.

Transazioni pubbliche si dividono in:

- Scambi sul mercato: costi e ricavi
- Operazioni conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contributi, trasferimenti, prestazioni...): oneri sostenuti e proventi conseguiti.

Per quanto non specificatamente previsto dal principio 4/3, si fa rinvio agli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis del Codice Civile e ai principi contabili emanati dall'OIC.

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### COMPETENZA ECONOMICA

#### COMPETENZA =

Imputare **costi** e **ricavi** di operazioni svolte sul mercato all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quelli in cui si concretizzano i movimenti di numerario (riconducibile al principio contabile 11 OIC e in generale agli OIC specifici).

I **proventi** correlati all'attività istituzionale sono di competenza dell'esercizio in cui:

- È stato completato il processo di produzione dei beni o erogati i servizi
- È già avvenuta l'erogazione del bene o servizio (passaggio proprietà o servizi resi)

I **proventi** acquisiti per lo svolgimento dell'attività istituzionale (trasferimenti attivi e tributi) sono imputati all'esercizio in cui sono incassati (accertamento) se impiegati per la copertura di oneri e costi sostenuti programmati o a cui destinati.

Gli **oneri** derivanti dall'attività istituzionale sono correlati ai proventi e i ricavi dell'esercizio o con altre risorse rese disponibili:

- tramite associazione causa-effetto tra costi e l'erogazione servizi e cessione beni;
- tramite ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razione e sistematica (ammortamenti);
- tramite imputazione diretta di costi perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero se venuta meno l'utilità e funzionalità del costo.

#### Scritture di assestamento:

- Ammortamenti;
- Accantonamenti a rischi e oneri futuri;
- Perdite di competenza dell'esercizio;
- Perdite su crediti e accantonamento a Fondo Svalutazione Crediti;
- Ratei e Risconti;
- Variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si traducono in oneri/costi e proventi/ricavi dell'esercizio (es. sopravvenienze e insussistenze).

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### MISURAZIONE DEI COMPONENTI DEL RISULTATO ECONOMICO

Rilevazione (sebbene non esista una correlazione univoca tra entrata e spesa e ricavi/proventi e costi/oneri):

FASE DI ACCERTAMENTO ENTRATE ----- rilevazione RICAVI/PROVENTI  
FASE DI LIQUIDAZIONE SPESE ----- rilevazione COSTI/ONERI

Eccezioni, esempi:

- Trasferimenti e contributi: rilevati in corrispondenza dell'impegno di spesa;
- Tit.5 Entrate da riduzione di attività finanziaria + Tit.9 Entrate per conto terzi e partite di giro: determina la rilevazione di crediti
- Tit. 3 Spese per incremento attività finanziarie: solo rilevazione di debiti
- Accertamenti derivanti da rateizzazione delle entrate Tit. 1 e 3 relativi a entrate di competenza economica di esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi/proventi

Inoltre:

- La riduzione dei depositi bancari: in corrispondenza agli incassi per prelievi da depositi bancari;
- Con riferimento ai titoli 5 delle entrate e 3,4,5 delle spese: la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e impegni registrati nell'esercizio e con imputazione agli esercizi successivi (e non si considerano gli impegni e accertamenti imputati all'esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti)



#### CONSEGUENZA della COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### PIANO DEI CONTI INTEGRATO

Contabilità Finanziaria

Contabilità Economico Patrimoniale

integrate tramite

#### **PIANO DEI CONTI INTEGRATO**

costituito dalle unità elementari del bilancio finanziario gestionale

e dei conti economico-patrimoniali



Matrice di correlazione tra i conti (Arconet)



implementazione di automatismi che permettono rilevazione automatizzata della maggior parte delle scritture continuative

# Schema di Conto Economico

- Allegato n. 10 D.Lgs. n. 118/2011;
- Schema simile a quello dell'art. 2425:
  - ricavi e costi per natura;
  - forma di rappresentazione scalare;
  - mantenimento proventi e oneri straordinari (non recepite modifiche D.lgs. n. 139/2015);
- Ad esclusione della componente straordinaria (E) il risultato del conto economico (A, B,C,D) deve essere in pareggio, ovvero raggiungerlo nel più breve arco temporale;
- Il conto economico deve comprendere:
  - proventi e oneri + Costi e ricavi misurati da accertamenti non destinati a riserva e impegni non destinati a spese di investimento;
  - sopravvenienze e insussistenze;
  - elementi economici non rilevati nel conto del bilancio ma con rilevanza sui valori patrimoniali.

	CONTO ECONOMICO	Anno	Anno - 1	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
	<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>				
1	Proventi da tributi	0,00	0,00		
2	Proventi da fondi perequativi	0,00	0,00		
<b>3</b>	<b>Proventi da trasferimenti e contributi</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>	0,00	0,00	A5c	
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>	0,00	0,00	E20c	
c	<i>Contributi agli investimenti</i>	0,00	0,00		
<b>4</b>	<b>Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>A1</b>	<b>A1a</b>
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>	0,00	0,00		
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>	0,00	0,00		
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>	0,00	0,00		
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	0,00	0,00	A2	A2
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0,00	0,00	A3	A3
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0,00	0,00	A4	A4
8	Altri ricavi e proventi diversi	0,00	0,00	A5	A5 a e b
	<b>TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</b>				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	0,00	0,00	B6	B6
10	Prestazioni di servizi	0,00	0,00	B7	B7
11	Utilizzo beni di terzi	0,00	0,00	B8	B8
12	Trasferimenti e contributi	0,00	0,00		
a	<i>Trasferimenti correnti</i>	0,00	0,00		
b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>	0,00	0,00		
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>	0,00	0,00		
13	Personale	0,00	0,00	B9	B9
14	Ammortamenti e svalutazioni	0,00	0,00	B10	B10
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	0,00	0,00	B10a	B10a
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	0,00	0,00	B10b	B10b
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	0,00	0,00	B10c	B10c
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	0,00	0,00	B10d	B10d
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	0,00	0,00	B11	B11
16	Accantonamenti per rischi	0,00	0,00	B12	B12
17	Altri accantonamenti	0,00	0,00	B13	B13
18	Oneri diversi di gestione	0,00	0,00	B14	B14
	<b>TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE ( A-B)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	-	-

	<b>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</b>			
	<i>Proventi finanziari</i>			
19	Proventi da partecipazioni	0,00	0,00	C15
a	<i>da società controllate</i>	0,00	0,00	
b	<i>da società partecipate</i>	0,00	0,00	
c	<i>da altri soggetti</i>	0,00	0,00	
20	Altri proventi finanziari	0,00	0,00	C16
	<b>Totale proventi finanziari</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<i>Oneri finanziari</i>			
21	Interessi ed altri oneri finanziari	0,00	0,00	C17
a	<i>Interessi passivi</i>	0,00	0,00	
b	<i>Altri oneri finanziari</i>	0,00	0,00	
	<b>Totale oneri finanziari</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	- -
	<b>D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE</b>			
22	Rivalutazioni	0,00	0,00	D18
23	Svalutazioni	0,00	0,00	D19
	<b>TOTALE RETTIFICHE (D)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</b>			
24	Proventi straordinari	0,00	0,00	E20
a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>	0,00	0,00	
b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	0,00	0,00	
c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	0,00	0,00	E20b
d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	0,00	0,00	E20c
e	<i>Altri proventi straordinari</i>	0,00	0,00	
	<b>Totale proventi straordinari</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
25	Oneri straordinari	0,00	0,00	E21
a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	0,00	0,00	
b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	0,00	0,00	E21b
c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	0,00	0,00	E21a
d	<i>Altri oneri straordinari</i>	0,00	0,00	E21d
	<b>Totale oneri straordinari</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
26	Imposte (*)	0,00	0,00	E22
27	<b>RISULTATO DELL'ESERCIZIO</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	E23

# Principio contabile applicato Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

## Alcune voci di conto economico 1/2

Quota annuale dei contributi agli investimenti:  
Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati e il cui credito è stato sospeso (tramite risconto passivo), in conformità al piano di ammortamento del cespita cui il contributo si riferisce, rettificando l'ammortamento.

Accertamenti dell'entrata di ricavi e proventi  
Con riferimento all'attività rilevante ai fini Iva svolta dall'ente le cui entrate sono rilevate in contabilità finanziaria al lordo dell'IVA, questa non deve essere considerata nei ricavi. Inoltre, fino all'emissione della fattura non possono essere registrati il debito per l'Iva ed il credito verso gli utenti

Ammortamenti:  
Necessaria per i beni con utilizzazione limitata nel tempo, secondo coefficienti previsti nei «principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche» predisposto dal Ministero dell'Economia e della RGS.  
BENI CULTURALI e TERRENI: No ammortamento

Migliorie su beni di terzi:  
Iscritte nelle immobilizzazioni immateriali per beni in locazione, in concessione amministrativa e beni demaniali in gestione: ammortizzate nel periodo più breve tra durata delle migliorie e durata contratto/accordo.

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### Alcune voci di conto economico

#### 2/2

##### Accantonamento al Fondo svalutazione crediti:

Determinato «almeno» dalla differenza tra FCDE dei crediti titoli da 1 a 4 accantonato in sede di rendiconto ed il FSC nello SP di inizio periodo, al netto delle variazioni intervenute nel corso dell'anno.

N.B. vanno considerati anche gli accantonati dei crediti stralciati dalle scritture finanziarie e i crediti che sono accertata in contabilità finanziaria e imputati agli esercizi successivi.

##### Proventi e oneri straordinari

Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo:

- voci di competenza economica di esercizi precedenti;
- maggiori crediti da riaccertamento residui attivi;
- rettifiche da altri errori e valutazioni di precedenti esercizi.

Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo:

- oneri di competenza di esercizi precedenti;
- insussistenza di beni o valori dell'attivo;
- insussistenza da riaccertamento residui attivi;

Proventi da permessi di costruire destinato a finanziamento di spese correnti.

Plusvalenze patrimoniali (es. cessione di immobilizzazioni)

Minusvalenze patrimoniali

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### Scritture di assestamento: integrazione, rettifica, ammortamento

Possibile l'utilizzo di Procedure informatiche che consentono concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie con quelle economico - patrimoniali:  
es. indicazione esercizio di competenza economica dell'operazione con automatica scrittura di assestamento

Vanno considerate in tali scritture gli oneri e costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente;

# Stato Patrimoniale

- Allegato n. 10 D.Lgs. n. 118/2011;
- Schema simile a quello dell'art. 2424:
  - a sezioni contrapposte;
  - valutazione delle poste secondo criteri civilistici (art. 2426 C.C.) e OIC, salvo regole specificatamente previste;
  - mantenimento proventi e oneri straordinari (non recepite modifiche D.lgs. n. 139/2015);

... presenti i Conti d'Ordine

	STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	<b>A) CREDITI vs. LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE</b>	0,00	0,00	A	A
	<b>TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>B) IMMOBILIZZAZIONI</b>				
	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>				
1	Costi di impianto e di ampliamento	0,00	0,00	BI1	BI1
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	0,00	0,00	BI2	BI2
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	0,00	0,00	BI3	BI3
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0,00	0,00	BI4	BI4
5	Avviamento	0,00	0,00	BI5	BI5
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	0,00	0,00	BI6	BI6
9	Altre	0,00	0,00	BI7	BI7
	<b>Totale immobilizzazioni immateriali</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<i>Immobilizzazioni materiali (3)</i>				
II 1	Beni demaniali	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
1.1	Terreni	0,00	0,00		
1.2	Fabbricati	0,00	0,00		
1.3	Infrastrutture	0,00	0,00		
1.9	Altri beni demaniali	0,00	0,00		
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
2.1	Terreni	0,00	0,00	BII1	BII1
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	0,00	0,00		
2.2	Fabbricati	0,00	0,00		
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	0,00	0,00		
2.3	Impianti e macchinari	0,00	0,00	BII2	BII2
a	<i>di cui in leasing finanziario</i>	0,00	0,00		
2.4	Attrezzature industriali e commerciali	0,00	0,00	BII3	BII3
2.5	Mezzi di trasporto	0,00	0,00		
2.6	Macchine per ufficio e hardware	0,00	0,00		
2.7	Mobili e arredi	0,00	0,00		
2.8	Infrastrutture	0,00	0,00		
2.99	Altri beni materiali	0,00	0,00		
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	0,00	0,00	BII5	BII5
	<b>Totale immobilizzazioni materiali</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
IV	<i>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</i>				
1	Partecipazioni in	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	BIII1	BIII1
a	<i>imprese controllate</i>	0,00	0,00	BIII1a	BIII1a
b	<i>imprese partecipate</i>	0,00	0,00	BIII1b	BIII1b
c	<i>altri soggetti</i>	0,00	0,00		
2	Crediti verso	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	BIII2	BIII2
a	<i>altri amministrazioni pubbliche</i>	0,00	0,00		
b	<i>imprese controllate</i>	0,00	0,00	BIII2a	BIII2a
c	<i>imprese partecipate</i>	0,00	0,00	BIII2b	BIII2b
d	<i>altri soggetti</i>	0,00	0,00	BIII2c BIII2d	BIII2d
3	Altri titoli	0,00	0,00	BIII3	
	<b>Totale immobilizzazioni finanziarie</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

	<b>C) ATTIVO CIRCOLANTE</b>			
I	<i>Rimanenze</i>			
		<b>Totale rimanenze</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
II	<i>Crediti (2)</i>			
1	Crediti di natura tributaria			
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>			
b	<i>Altri crediti da tributi</i>			
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>			
2	Crediti per trasferimenti e contributi			
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>			
b	<i>imprese controllate</i>			
c	<i>imprese partecipate</i>			
d	<i>verso altri soggetti</i>			
3	Verso clienti ed utenti			
4	Altri Crediti			
a	<i>verso l'erario</i>			
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>			
c	<i>altri</i>			
		<b>Totale crediti</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
III	<i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</i>			
1	Partecipazioni			
2	Altri titoli			
		<b>Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
IV	<i>Disponibilità liquide</i>			
1	Conto di tesoreria			
a	<i>Istituto tesoriere</i>			
b	<i>presso Banca d'Italia</i>			
2	Altri depositi bancari e postali			
3	Denaro e valori in cassa			
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente			
		<b>Totale disponibilità liquide</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
		<b>TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>D) RATEI E RISCONTI</b>			
1	Ratei attivi			
2	Risconti attivi			
		<b>TOTALE RATEI E RISCONTI (D)</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
		<b>TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)</b>		
		<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>

	STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)	Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
	<b>A) PATRIMONIO NETTO</b>				
I	Fondo di dotazione	0,00	0,00	AI	AI
II	Riserve	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
b	<i>da capitale</i>	0,00	0,00	AII, AIII	AII, AIII
c	<i>da permessi di costruire</i>	0,00	0,00		
d	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali</i>	0,00	0,00		
e	<i>altre riserve indisponibili</i>	0,00	0,00		
f	<i>altre riserve disponibili</i>	0,00	0,00		
III	Risultato economico dell'esercizio	0,00	0,00	AIX	AIX
IV	Risultati economici di esercizi precedenti	0,00	0,00	AVII	
V	Riserve negative per beni indisponibili	0,00	0,00		
	<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>B) FONDI PER RISCHI ED ONERI</b>				
1	Per trattamento di quietanza	0,00	0,00	B1	B1
2	Per imposte	0,00	0,00	B2	B2
3	Altri	0,00	0,00	B3	B3
	<b>TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO</b>				
	<b>TOTALE T.F.R. (C)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>D) DEBITI (1)</b>				
1	Debiti da finanziamento	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
a	<i>prestati obbligazionari</i>	0,00	0,00	D1e D2	D1
b	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>	0,00	0,00		
c	<i>verso banche e tesorerie</i>	0,00	0,00	D4	D3 e D4
d	<i>verso altri finanziatori</i>	0,00	0,00	D5	
2	Debiti verso fornitori	0,00	0,00	D7	D6
3	Accconti	0,00	0,00	D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
a	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>	0,00	0,00		
b	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>	0,00	0,00		
c	<i>imprese controllate</i>	0,00	0,00	D9	D8
d	<i>imprese partecipate</i>	0,00	0,00	D10	D9
e	<i>altri soggetti</i>	0,00	0,00		
5	Altri debiti	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	<i>tributari</i>	0,00	0,00		
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>	0,00	0,00		
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>	0,00	0,00		
d	<i>altri</i>	0,00	0,00		
	<b>TOTALE DEBITI (D)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</b>				
I	Ratei passivi	0,00	0,00	E	E
II	Risconti passivi	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	E	E
1	Contributi agli investimenti	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
a	<i>da altre amministrazioni pubbliche</i>	0,00	0,00		
b	<i>da altri soggetti</i>	0,00	0,00		
2	Concessioni pluriennali	0,00	0,00		
3	Altri risconti passivi	0,00	0,00		
	<b>TOTALE RATEI E RISCONTI (E)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>		
	<b>TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	-	-
	<b>CONTI D'ORDINE</b>				
1)	Impegni su esercizi futuri	0,00	0,00		
2)	beni di terzi in uso	0,00	0,00		
3)	beni dati in uso a terzi	0,00	0,00		
4)	garanzie prestate a amministrazioni pubbliche	0,00	0,00		
5)	garanzie prestate a imprese controllate	0,00	0,00		
6)	garanzie prestate a imprese partecipate	0,00	0,00		
7)	garanzie prestate a altre imprese	0,00	0,00		
	<b>TOTALE CONTI D'ORDINE</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	-	-

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### Alcune voci di stato patrimoniale 1/2

Beni mobili ricevuti a titolo gratuito:

Iscritti a valore normale, a seguito di relazione di stima

Libri riviste e pubblicazioni:

Considerati beni di consumo

Libri riviste e pubblicazioni qualificabili come «beni culturali»:

Sono iscritti nello stato patrimoniale e non sono soggetti ad ammortamento

Manutenzioni:

Capitalizzate se hanno natura straordinaria con aumento significativo e misurabili di capacità, produttività o sicurezza o vita utile del bene

Immobilizzazioni finanziarie - Azioni:

Criterio del costo ridotto delle perdite durevoli di valore

Controllate e partecipate (collegate): criterio del PN, con iscrizione di perdita a C.E. e utili in riserva vincolata di PN

Crediti:

Conservati i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria

Iscritti i crediti che in base alla competenza finanziaria potenziata in contabilità finanziaria son imputati nel bilancio di anni successivi

#### FONDO SVALUTAZIONE CREDITI

- iscritto a detrazione delle voci di credito a cui si riferisce
- può avere un importo maggiore del FCDE

# Principio contabile applicato

## Allegato n. 4/3 al d.lgs 118/2011

### Alcune voci di stato patrimoniale 2/2

#### Disponibilità liquide:

- Conto di tesoreria: costituito da «Istituto tesoriere/cassiere» + contabilità speciale di Tesoreria Unica presso Banca d'Italia
  - Altri depositi bancari e postali
  - Denaro e valori cassa
  - Altri conti presso tesoreria statale intestati all'ente
- In caso di anticipazione di tesoreria a fine esercizio: il conto Istituto tesoriere/cassiere è a 0,00 e le anticipazioni sono iscritte tra i debiti.

#### Patrimonio Netto:

- Fondo di dotazione
- Riserve: disponibili (riserve di capitale + riserve di permessi di costruire) e indisponibili (per beni demaniali e altri indisponibili e culturali)
- Risultato economico dell'esercizio
- Risultati economici di esercizi precedenti
- Riserve negative per beni indisponibili (quando i risultati di esercizi precedenti e le riserve disponibili non sono capienti per costituire o aumentare le riserve indisponibili).

In caso di risultato negativo: copertura con voci del PN ad esclusione del fondo di dotazione e delle riserve indisponibili.

(Non si applicano gli art. 2447 e 2482 ter c.c.)

## CONTROLLI DEL REVISORE

Principio di  
vigilanza e  
controllo n. 9

- Inventario;
- Controlli Generali;
- Controlli Specifici;
- Scritture di Assestamento;
- Conti d'Ordine.



## Introduzione 1/2

- Il principio della competenza economica: rilevazione contabile dei ricavi/proventi e costi/oneri relativi in occasione di eventi amministrativi e operazioni di scambio al momento della loro attuazione/conclusione, con conseguente imputazione all'esercizio, indipendentemente dai relativi movimenti finanziari, al fine di determinare il risultato economico e il capitale;
- Principio autorizzatorio della contabilità finanziaria;
- Gestione unitaria delle rilevazioni finanziarie, di cassa ed economico-patrimoniali tramite un sistema contabile integrato: mediante una matrice di correlazione che collega le voci del piano dei conti finanziario con quelle del piano dei conti economico-patrimoniali costituenti il piano dei conti integrato dell'ente locale;
- I piani dei conti accolti nella matrice di correlazione sono costantemente aggiornati da ARCONET.
- Facoltà per comuni con abitanti inferiori a 5.000 di non tenere la contabilità economico-patrimoniale, ma ai sensi dell'art. 232 Tuel e DM 10/10/2021, possono utilizzare le modalità semplificate per l'elaborazione di una situazione patrimoniale da allegare al rendiconto.



## Introduzione 2/2

Ai fini della determinazione del risultato economico di esercizio devono essere rilevate, manualmente, anche componenti economici positivi e negativi non registrati attraverso le scritture della contabilità finanziaria, quali:

- le quote di ammortamento economico;
- ulteriori accantonamenti a fondi;
- le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti destinati alla vendita;
- le quote di costo e di ricavo sospese/integrate;
- le variazioni patrimoniali relative ed esercizi pregressi che si sono realizzate nel periodo di riferimento;
- le perdite su crediti non coperte dal fondo svalutazioni crediti;
- le vendite di beni ad un valore differente rispetto al loro valore contabile residuo;
- le perdite di beni durevoli;
- le rettifiche di altri valori patrimoniali.



# Inventario 1/2

L'Inventario è determinante per:

- Analisi della consistenza dei beni;
- Supporto per le rilevazioni delle immobilizzazioni dello SP;

Struttura dell'Inventario:

- Segue la classificazione del piano integrato dei conti;
- Evidenzia in conti specifici i beni demaniali;
- Distingue tra beni indisponibili e disponibili;
- Contiene i coefficienti di ammortamento previsti dall'allegato 4/3 D.lgs. n. 118/2011;
- Evidenzia i Beni di interesse storico / artistico / culturale, privi di ammortamento.

## Inventario 2/2

- Necessario indicare nell’Inventario:
  - Descrizione fisica;
  - Titolo giuridico;
  - Valore ed eventuale redditività;
  - Oneri rettificativi comprensivi delle quote di ammortamento;
  - Criteri di imputazione della rendita del bene;
  - Variazioni che dovessero determinare il mutamento del valore del bene.
- Per Immobili/mobili, sono rilevanti le informazioni relative a : Numero; Descrizione; Localizzazione/Ubicazione; Titolo di provenienza; Valore; Vincoli; Variazioni; concessioni; Consegnatario; Servitù; Stato del bene; Ammortamento;
- Necessità di distinguere l’area di sedime;
- Registro beni ammortizzabili: non obbligatorio, ma necessario per continuo aggiornamento beni;
- Valore del bene in SP: al netto del relativo fondo ammortamento e al lordo dell’iva indetraibile;
- Mantenuti i beni completamente ammortizzati, stralciati quelli fuori uso
- Riconciliazione di fine anno: inventario contabile vs inventario fisico;
- Verifica tramite campionamento fisico/contabile e inventario.

# Controlli generali 1/2

- SP: saldi iniziali = saldi finali esercizio precedente (eventuale prospetto di rettifica saldi iniziali);
- Patrimonio Netto costituito da:
  - Fondo di dotazione = capitale sociale delle società;
  - Riserve (quelle disponibili per coprire le perdite d'esercizio);
  - Risultato economico dell'esercizio (a nuovo le perdite superiori alle riserve disponibili);
  - Riserve disponibili: utili d'esercizio + riserve da capitale + riserve da permessi di costruire per investimenti (titolo IV: non generano flusso economico);
  - Riserve indisponibili: per i beni demaniali + patrimoniali indisponibili + culturali vincolati + conferimenti in fondi di dotazione di altri enti + valutazioni al PN di partecipazioni;
  - Incidono su valore riserve indisponibili: manutenzioni straordinarie + ammortamenti;
  - Incidono su valore riserve indisponibili: incremento/decrem. valore partecipazione + dismissione partecipazioni;
  - Ricostituzione di Riserve indisponibili con Riserve disponibili ovvero con utili d'esercizio; IN CASO DI INCAPIENZA: Riserve negative per beni indisponibili
  - Criteri di valutazione ed iscrizione: art. 2426 + principi contabili OIC;

NON SI APPLICANO GLI ARTICOLI 2447 E 2482TER C.C.: IN CASO DI PN NEGATIVO SI ATTENDONO ELEMENTI POSITIVI CHE POSSANO RIPRISTINARE IL VALORE POSITIVO DEL PN



## Controlli generali 2/2

- Accertamento (titolo giuridico) -- diritto di credito -- ricavi e proventi di competenza;
- Liquidazione – costo/debito (ovvero impegno per trasferimenti e contributi di immediata esigibilità)  
-- ECCEZIONI tra diretta correlazione Spese/proventi correnti e C.E.:
  - Proventi per concessioni edificatorie destinati a investimenti (non invece per quelli a spesa corrente);
  - Spese per pdz in economia ad utilizzo pluriennale;
  - Ricavi pluriennali;
  - Integrazioni agli elementi finanziari per: variazione rimanenze, sopravvenienze, plus e minusvalenze, insussistenze patrimoniali, ammortamento beni, svalutazione crediti.
- Applicazione Avanzo e FPV in contabilità finanziaria: non generano alcuna scrittura in contabilità economico-patrimoniale;
- Entrate che generano il FPV: risconto passivo;
- Salario accessorio in FPV: rateo passivo.



# **Controlli specifici: verificare attendibilità CE e SP con le risultanze della contabilità finanziaria**

## Controlli specifici di CE: Componenti positivi di gestione (conciliazioni)

- Voce A1 -- accertamenti di competenza del titolo I dell'entrata al netto degli accertamenti del piano finanziario (di seguito p.f.) “E.1.03.00.00.000” che confluiscono nella voce A2 e di eventuali tributi in c/capitale;
- Voce A3a -- accertamenti del titolo II dell'entrata;
- Voce A3b -- importo annuale dei contributi agli investimenti (compensando gli ammortamenti imputati nei costi);
- A3c -- accertamenti per contributi agli investimenti del titolo IV dell'entrata al netto della quota oggetto di risconto passivo (Risconto del provento da contributo agli investimenti e imputazione sui diversi esercizi a cui il bene concorre secondo utilità);
- A4a, A4b e A4c -- accertamenti di competenza delle rispettive categorie di entrata: Vendita di beni “E.3.01.01.00.000”, Entrate dalla vendita di servizi “E.3.01.02.01.000”, Proventi derivanti dalla gestione dei beni “E.3.01.03.00.000”;
- Valutare le poste di: IVA, ratei e risconti;
- A5, A6 e A7 -- valutazione del magazzino e gestione dei cespiti realizzati in economia;
- A8 -- altre entrate del titolo III come i “Proventi derivanti dall’attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti” o parte dei “Rimborsi e altre entrate correnti” e le “Altre entrate n.a.c.”.

# **Controlli specifici: verificare attendibilità CE e SP con le risultanze della contabilità finanziaria**

## Controlli specifici di CE: Componenti negativi di gestione

- Le voci B9, B10 e B11 -- impegni imputati (liquidazioni eseguite e liquidazioni da eseguire) dei rispettivi terzi livelli del piano integrato dei conti (Acquisto di beni “U.1.03.01.00.000”; Acquisto di servizi “U.1.03.02.00.000”; Utilizzo di beni di terzi “U.1.03.02.07.000”) – attenzione a IVA, ratei e risconti;
- voce B12a -- impegni “U.1.04.00.00.000”;
- voce B12b -- impegni “U.2.03.01.00.000”;
- voce B12c -- impegni imputati “U.2.03.02.00.000, U.2.03.03.00.000, U.2.03.04.00.000, U.2.03.05.00.000”;
- Voce B13 – macroaggregato 1 del personale, al netto ratei passivi per salario accessorio e oneri straordinari;
- B14a, B14b e B14c -- rilevati gli ammortamenti in coerenza con le scritture inventariali;
- B14d -- rilevato l’incremento annuale del fondo svalutazione crediti;
- B15 – in base a gestione magazzino;
- B16 e B17 – rilevazione con scrittura manuale per accantonamenti di competenza per rischi da soccombenza contenzioso, altre passività potenziali, TFM del Sindaco o Presidente, etc;
- B18 -- impegni di alcune voci residuali;



## **Controlli specifici: *verificare attendibilità CE e SP con le risultanze della contabilità finanziaria***

### Controlli specifici di CE: Proventi e Oneri finanziari conciliati con accertamenti e impegni:

- Interessi attivi – E.3.03.00.00.000
- Altre entrate da redditi da capitale -- E.3.04.00.00.000
- Interessi passivi -- U.1.07.00.00.000;

### Controlli specifici di CE: Rettifiche di valore delle attività finanziarie

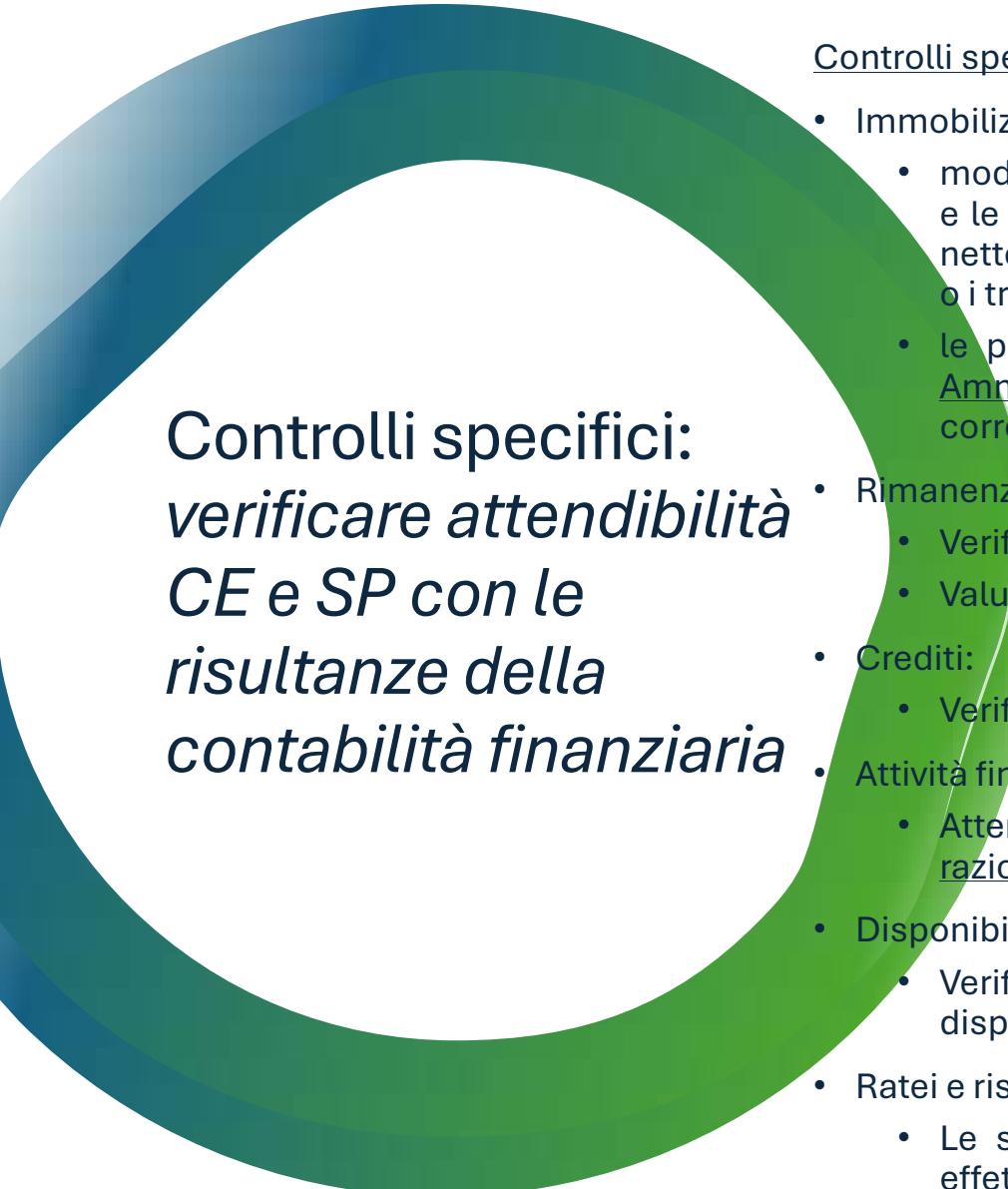
- voci D22 e D23 -- scritture manuali per l'adeguamento dei valori delle partecipazioni con il metodo del PN



# **Controlli specifici: *verificare attendibilità CE e SP con le risultanze della contabilità finanziaria***

## Controlli specifici di CE: Proventi e Oneri straordinari

- voce E24a -- accertamenti per permessi da costruire che finanziano gli interventi di manutenzione ordinaria collocati nella spesa corrente;
- voce E24b -- proventi da trasferimenti in conto capitale che trovano conciliazione con gli accertamenti imputati in “E.4.03.00.00.000”;
- voce E24c:
  - sopravvenienze attive per i maggiori residui attivi + rettifiche del fondo svalutazione crediti dovute alla riscossione di crediti in precedenza svalutati + donazioni di beni;
  - insussistenze del passivo tra cui i minori residui passivi al netto di quelli del titolo II correlati ad un’immobilizzazione in corso.
- voce E24d – plusvalenze da lineazioni beni, partecipazioni e titoli;
- voce E24e – entrate da conferimenti immobiliari + altri proventi straordinari;
- voce E25a – trasferimenti in conto capitale (oneri);
- voce E25b – residui attivi non coperti da fondo svalutazione (arretrati corrisposti a personale, rimborsi imposte, altre sopravv. passive);
- voce E25c – minusvalenza per alienazione beni, partecipazioni e titoli;
- voce E25d – Altri oneri straordinari.



# Controlli specifici: *verificare attendibilità* CE e SP con le risultanze della contabilità finanziaria

## Controlli specifici di SP: Stato Patrimoniale Attivo

- Immobilizzazioni:
  - modifiche delle immobilizzazioni coerenti con l'aggiornamento dell'inventario e le movimentazioni in partita doppia della matrice per le voci del titolo II al netto di quelli correlati al conto economico come i contributi agli investimenti o i trasferimenti in conto capitale;
  - le partecipazioni siano coerenti con il rispetto alla definizione di Gruppo Amministrazione Pubblica GAP e perimetro di consolidamento + valutare la corretta valorizzazione con il metodo del costo o del patrimonio netto.
- Rimanenze:
  - Verificare variazione intervenuta;
  - Valutare necessità di contabilità di magazzino.
- Crediti:
  - Verifica correlazione crediti-residui attivi.
- Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni:
  - Attenzione a società di cui si è deliberata la dismissione secondo piano di razionalizzazione.
- Disponibilità liquide:
  - Verifica con saldo di tesoreria al 31/12 e saldi dei c/c postali e altre disponibilità liquide.
- Ratei e risconti attivi:
  - Le scritture che non derivano dalla contabilità finanziaria devono essere effettuate con la logica della partita doppia attraverso il piano dei conti integrato.



# Controlli specifici: *verificare attendibilità* CE e SP con le risultanze della contabilità finanziaria

## Controlli specifici di SP: Stato Patrimoniale Passivo

- Patrimonio Netto:
  - Verificare differenza PN tra un esercizio e l'altro;
  - Fondo di dotazione: differenza tra attivo e passivo al netto delle riserve e del risultato economico dell'esercizio; incrementato, in sede di delibera consiliare di approvazione rendiconto, mediante destinazione del risultato economico positivo; se le riserve disponibili sono di ammontare inferiore alla perdita d'esercizio da coprire, l'ente provvede a portare a nuovo la parte di perdita non coperta;
  - Riserve: da risultato economico / da capitale / da permessi di costruire / riserve indisponibili da beni demaniali, patrimoniali indisponibili e beni culturali vincolati / altre riserve indisponibili;
  - Risultato economico dell'esercizio.
- Fondi: conciliati con accantonamento nel risultato di amministrazione;
- Debiti: verifica correlazione tra debiti e residui passivi;
- Ratei e risconti passivi:
  - Le scritture che non derivano dalla contabilità finanziaria devono essere effettuate con la logica della partita doppia attraverso il piano dei conti integrato;
  - Particolare attenzione ai contributi agli investimenti.

Scritture di assestamento:  
- movimenti che non rientrano nella contabilità integrata (matrice di correlazione)  
- sono comunque da effettuarsi con il piano dei conti integrato

- Accantonamenti a fondo crediti dubbi, fondo rischi contenzioso e altri rischi;
- Entrate per concessioni edilizie che finanziano investimenti e correlazione con riserva indisponibile;
- Fatture ricevute da liquidare e da ricevere;
- Crediti tributari, tariffari e da canoni maturati ma non ancora fatturati;
- Riconti attivi e passivi;
- Finanziamento di spesa in c/capitale con entrate correnti: sospendere ricavo tramite risconto passivo;
- Contributi per spese in c/capitale e risconto passivo per attribuzione per competenza;
- Ratei passivi per costi del personale;
- Adeguamento valore partecipazioni con metodo del PN;
- Rettifica credito e provento, in caso di re-imputazione entrata corrente per modifica esigibilità (al fine di non generare duplicazione di rilevazione econ-patr);
- Imputazioni a esercizi successivi secondo esigibilità delle entrate Titoli V –VI – VII;
- Migliori su beni di terzi tra le immobilizzazioni immateriali, previo parere del Revisore;
- Migliori su beni propri effettuate da terzi;
- Opera di urbanizzazione a scomptato nell'anno in cui l'opera viene retrocessa;
- Restituzione di oneri di urbanizzazione in precedenza versati;
- Gestione Iva split istituzionale, commerciale e reverse charge;
- Quote di ammortamento con aliquote ministeriali;
- Capitalizzazione di costi il cui impegno è in spesa corrente (es. spese elettorali);
- Inserimento Conti d'ordine.



## Conti d'ordine:

- Annotazioni a corredo della situazione patrimoniale;
  - Rilevano di rischi, impegni e beni di terzi;
  - Criteri di iscrizione e valutazione secondo ex OIC n. 22 e ex c.c. 2424 c.4 (non più in essere a seguito del D.Lgs. 139/2015);
  - Beni di terzi in uso;
  - Impegni su esercizi futuri;
  - Garanzie prestate a terzi (richiedono anche specifico accantonamento in contabilità finanziaria).
- 

(parentesi)  
Riforma Accrual



**Percorso per l'adozione del nuovo sistema contabile**  
**Accrual**  
**(Milestone M1C1-108 del PNRR Riforma 1.15)**

Adozione di un sistema di contabilità  
economico-patrimoniale unico  
per tutte la pubbliche amministrazioni

1) periodo preparatorio: 2018-2026 (fase pilota)  
Prospetti redatti secondo Dlgs 118/2011  
+ ulteriore C.e. e S.p. secondo Accrual

2) periodo di transizione: dal 2027  
legge di riforma contabili emanata entro il 2026

3) fase definitiva: dall'anno 2030



### **1) periodo preparatorio: 2018-2026 (fase pilota)**

- Amministrazioni centrali, Regioni e province, città metropolitane, comuni con popolazione > 5.000 ab., CCIAA e altri.
- attività di studio, pianificazione e definizione dell’impianto contabile
- utilizzo di conti di prova, privi di valore giuridico e prodotti parallelamente ai conti previsti dalla legislazione vigente
- nel 2025 primo rendiconto in contabilità Accrual (composto almeno da SP e CE) per il quale si rende necessario l’adeguamento valutativo delle poste contabili e la riclassificazione del piano dei conti

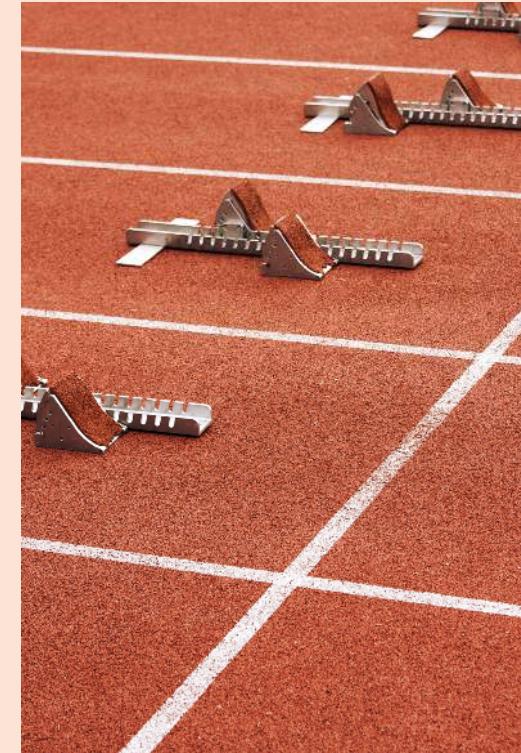


**Milestone M1C1-108 del PNRR Riforma 1.15:**

- A) Quadro concettuale e Principi ITAS
- B) Piano dei Conti Unico integrato multidimensionale
- C) Adeguamento dei processi amministrativi, gestionali ed informatici

**Decreto MEF 6 /8/2025 + Determina 129 RGS 25/7/25**

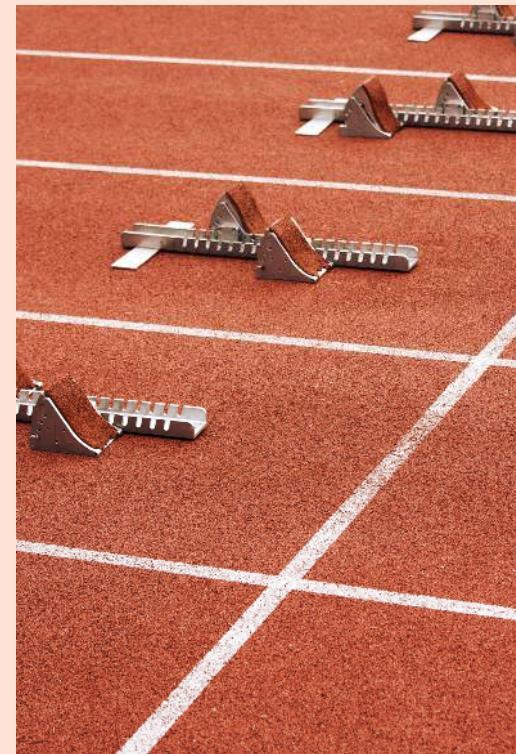
- definiti i requisiti generali per gli interventi di adeguamento dei sistemi informativo-contabili necessari al recepimento degli standard contabili Itas;
- richiesta l'autonomia delle scritture della contabilità finanziaria e di quelle della contabilità economico-patrimoniale: nessun meccanismo di derivazione dalla contabilità finanziaria e addio alla matrice di correlazione.
- avvio di una ricognizione dei processi amministrativi da parte delle amministrazioni interessate; i nuovi sistemi informativi dovranno garantire tenuta della contabilità eco-patr con partita doppia, adozione del piano dei conti multidimensionale e produzione schemi di bilancio;
- sito Arconet mette a disposizione strumenti Excel con il piano dei conti vigente dal 2026 e quello valido dal 2027



## **CREAZIONE DI UN SISTEMA DUALE**

- 1) I fatti amministrativi, registrati una sola volta, generano scritture in due ambienti distinti (finanziario ed economico-patrimoniale);
- 2) le scritture nascono giorno per giorno e non solo al termine del ciclo finanziario, come spesso avviene oggi;
- 3) Ciascun sistema avrà registrazioni proprie, non trasferibili da un ambiente all'altro:
  - nella contabilità finanziaria resteranno le voci specifiche come FPV e applicazione avanzo;
  - nella contabilità Accrual saranno iscritti ammortamenti, ratei, risconti etc.

E' necessario che gli enti procedano alla mappatura dei processi interni al fine di ottimizzare l'organizzazione ed i flussi informativi generali e, conseguentemente, predisporre i nuovi regolamenti di contabilità.



## **FASE PILOTA IN 4 ATTIVITA' (1/2):**

### **1) Riclassificazione**

- riorganizzare le scritture contabili del 2025 in modo da simulare, a fini conoscitivi, la rappresentazione economica e patrimoniale prevista dal nuovo sistema;
- la riclassificazione non ha effetti giuridici;
- la fase sarà gestita, nel biennio 2025/2026, con l'utilizzo del Modello di Raccordo, di cui alla determina RgS n. 129/2025 e specifiche Linee guida. (6 fogli excel con formule predeterminate, in cui è presente una colonna editabile per consentire la riclassificazione dell'attuale Piano dei conti a livello di segmento "A" del nuovo Piano dei conti multidimensionale, utilizzabile per determinare lo SP e il CE Accrual).

### **2) Nuova Valutazione di Attività e Passività**

- riesaminare il valore delle proprie attività e passività, al fine di garantire una rappresentazione più aderente alla realtà economica, secondo i criteri del principio della competenza;
- la nuova valutazione non inciderà sugli effetti giuridici o finanziari del bilancio, ma consentirà di simulare l'impatto del nuovo modello contabile sull'equilibrio patrimoniale dell'ente;
- necessaria una stima aggiornata di beni immobili, impianti, partecipazioni e debiti, secondo logiche di fair value o valori correnti, come previsto dagli standard Itas.
- attività gestita con il Modello di Raccordo, utilizzando la seconda colonna editabile, in cui inserire tutti i valori da riconsiderare nell'applicazione concreta delle disposizioni previste dai vari Itas (valori dei beni che, in qualche modo, superano il concetto di costo o il valore catastale, familiarizzazione con il concetto di controllo e con la capacità di generare potenziali di servizio o benefici economici etc.).



## **FASE PILOTA IN 4 ATTIVITA' (2/2)**

### **3) Riorganizzazione**

- Classificazione di ciascun processo amministrativo per ambiti funzionali di riferimento, scomposto poi in attività, con individuazione per ciascuna degli attori coinvolti, le informazioni in ingresso, quelle in uscita e gli eventi contabilmente rilevanti, ossia quelli che generano scritture di contabilità economico-patrimoniale secondo le regole del sistema unico e del Piano dei conti multidimensionale;
- ricognizione degli inventari e, in generale, del proprio patrimonio, in coerenza con i nuovi criteri e principi contabili, anche in vista della futura predisposizione dello Stato Patrimoniale di apertura.
- massima attenzione andrà prestata anche ai controlli interni correlati, tra cui il controllo di gestione.

### **4) Adeguamento sistemi informativi**

- l'analisi dei processi amministrativi e contabili deve comportare anche la valutazione degli interventi di adeguamento dei propri sistemi informativi, necessari per la corretta applicazione dei nuovi standard contabili e del Piano dei conti unico;
- in coerenza con l'individuazione di ogni evento contabilmente rilevante e con l'individuazione delle dimensioni informative necessarie a qualificare gli eventi;
- necessario dialogare con i fornitori dei software, al fine di garantire la registrazione di tutti gli eventi contabilmente rilevanti con una visione più ampia, che abbracci tutti i vari processi (gestione del personale, dei lavori pubblici, del magazzino, dell'inventario, del bilancio consolidato eccetera).



### **PRIMO PASSO «CONCRETO»**

Revisione degli inventari (da proprietà a controllo) per valorizzare il patrimonio degli Enti:

- esistenza;
- numero;
- valore.

### **NOTA TEMATIVA 158/2025 Servizio Studi Dipartimentale**

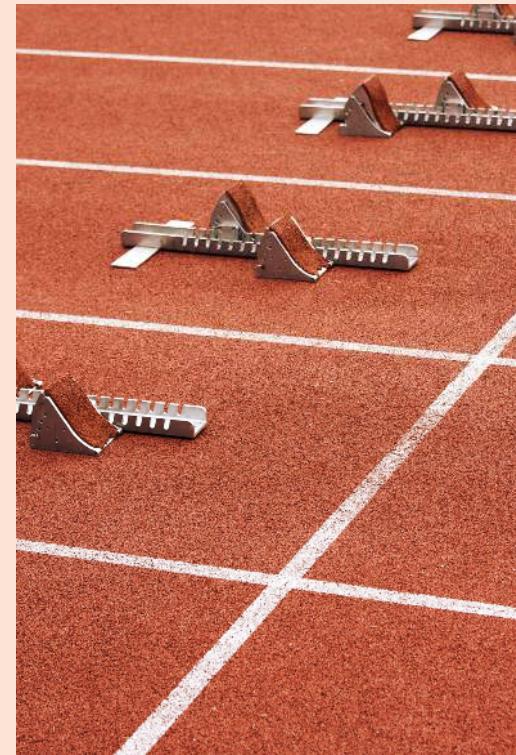
MEF: definisce il set minimo di attributi che il sistema di inventariazione della Pubblica amministrazione deve possedere ai fini della contabilità Accrual, per garantire:

- tracciabilità;
- confrontabilità;
- qualità

dei dati patrimoniali.

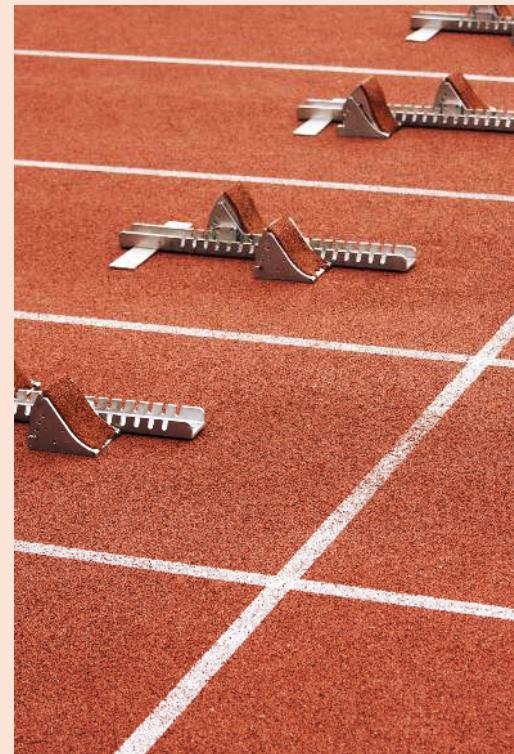
MODELLO CON 4 dimensioni informative:

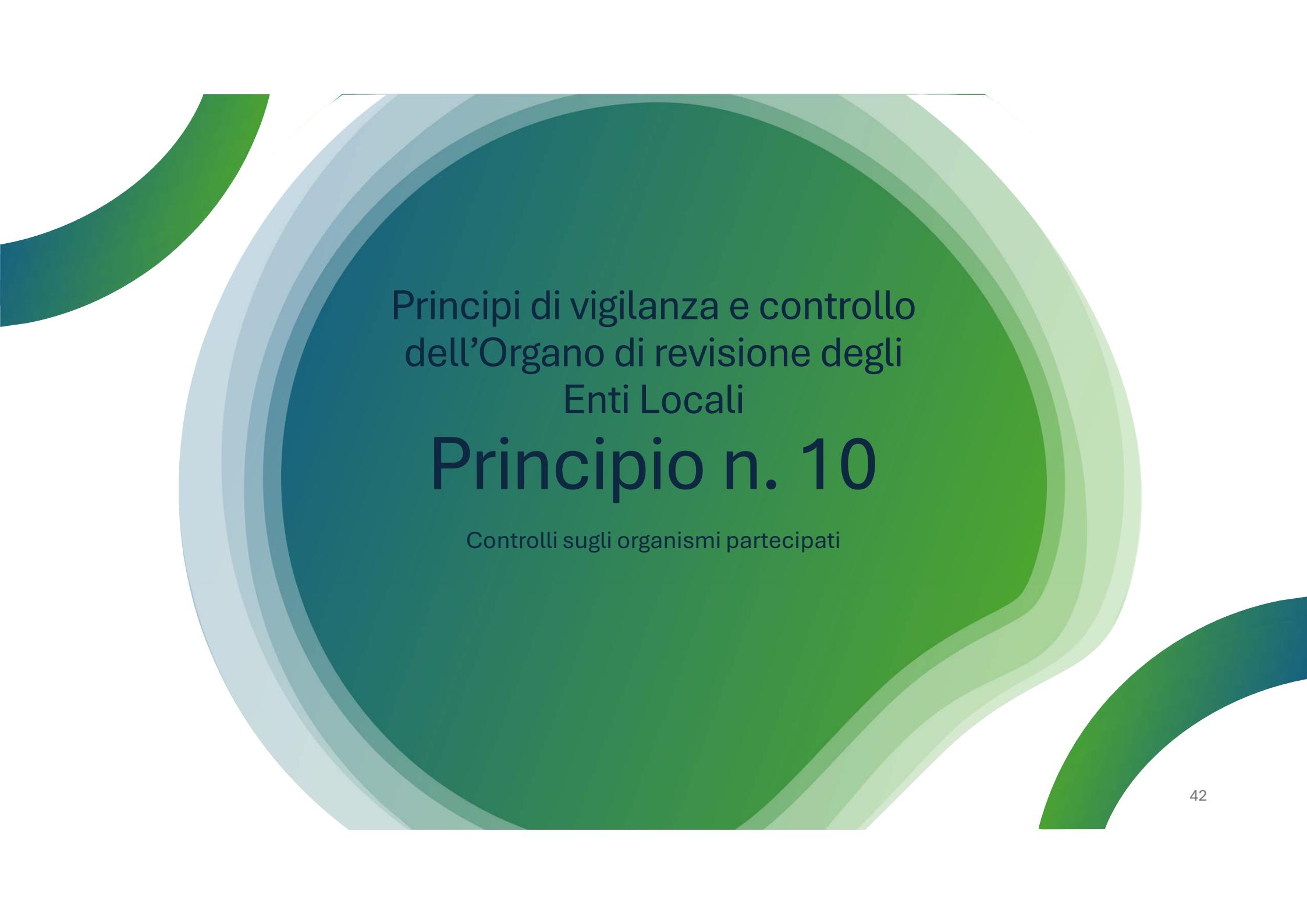
- Anagrafica: natura, destinazione e caratteristiche del bene;
- Acquisizione: dati sull'origine del bene;
- Variazioni: documenta le modifiche nel tempo (ammort, manutenzioni, svalutazioni);
- Dismissione: registra alienazione o cessazione d'uso del bene.



**Conclusione:**  
**nel 2026**  
**confronto con di n. 3 contabilità parallele**

- 1) contabilità finanziaria
- 2) Contabilità economico-patrimoniale prevista dalla contabilità armonizzata del Dlgs 118/2011 (ultimo anno dovrebbe essere il 2025): fino ad ora è rimasta nei confini ristretti di un'applicazione ai soli fini conoscitivi degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali (per lo più delegata ai software)
- 3) Contabilità Accrual: orizzonte temporale ancora indefinito, dovrebbe archiviare la contabilità finanziaria





Principi di vigilanza e controllo  
dell'Organo di revisione degli  
Enti Locali

## Principio n. 10

Controlli sugli organismi partecipati

## Inquadramento generale

- Controllo diretto: verifica del rispetto da parte dell'ente locale degli obblighi imposti dalla legge e dello statuto ecc..
- Controllo indiretto: verifica che l'ente vigili sugli organismi partecipati, senza entrare nel merito di tale controllo.

## Gli organismi partecipati

1. le Aziende speciali (art. 114, comma 1, D.lgs. n. 267/2000);
2. le Istituzioni (art. 114, comma 2, D.lgs. n. 267/2000);
3. i Consorzi (art. 31, comma 1, D.lgs. n. 267/2000), cui si applicano le disposizioni relative alle aziende speciali;
4. le Società a partecipazione pubblica (art. 2, comma 1, D.lgs. n. 175/2016 – Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica Tusp).

### “Aziende speciali” (art. 114, comma 1, D.lgs. n. 267/2000):

L'azienda speciale è un ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale. L'azienda speciale conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'[allegato n. 1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#), e successive modificazioni, ed ai principi del codice civile.

### “Istituzioni” (art. 114, comma 2, D.lgs. n. 267/2000):

L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale. L'istituzione conforma la propria gestione ai principi contabili generali e applicati allegati al [decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#) e successive modificazioni e integrazioni ed adotta il medesimo sistema contabile dell'ente locale che lo ha istituito, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 151, comma 2. L'ente locale che si avvale della facoltà di non tenere la contabilità economico patrimoniale di cui all'art. 232, comma 3, può imporre alle proprie istituzioni l'adozione della contabilità economico-patrimoniale

Consorzi (art. 31, comma 1, D.lgs. n. 267/2000), cui si applicano le disposizioni relative alle aziende speciali;

Gli enti locali per la gestione associata di uno o più servizi e l'esercizio associato di funzioni possono costituire un consorzio secondo le norme previste per le aziende speciali di cui all'articolo 114, in quanto compatibili. Al consorzio possono partecipare altri enti pubblici, quando siano a ciò autorizzati, secondo le leggi alle quali sono soggetti

Società a partecipazione pubblica (art. 2, comma 1, D.lgs. n. 175/2016 – TUSP).

- n) «società a partecipazione pubblica»: le società a controllo pubblico, nonché le altre società partecipate direttamente da amministrazioni pubbliche o da società a controllo pubblico;
- m) «società a controllo pubblico»: le società in cui una o più amministrazioni pubbliche esercitano poteri di controllo ai sensi della lettera b);
- b) «controllo»: la situazione descritta nell'[articolo 2359 del codice civile](#). Il controllo può sussistere anche quando, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo



## Verifiche preliminari

L'Organo di revisione, **all'atto del suo insediamento**, dovrà raccogliere la seguente documentazione:

1. l'elenco delle società e degli organismi partecipati dall'ente locale con l'indicazione dell'attività da essi svolta;
2. informazioni circa il Modello di *governance* adottato dall'ente locale per la gestione delle proprie società e dei propri organismi partecipati;
3. la delibera dell'organo esecutivo che individua il Gruppo Amministrazione Pubblica di cui al principio applicato concernente il bilancio consolidato, allegato 4/4 al D.lgs. n. 118/2011 e s.m.i., e l'ultimo bilancio consolidato approvato;
4. lo Statuto delle società e degli organismi partecipati;
5. gli ultimi tre bilanci della società e degli organismi partecipati con i relativi allegati obbligatori;
6. il *budget* annuale con evidenziati i rapporti finanziari previsti con l'ente locale controllante;
7. situazioni infra-annuali e/o *report* economico-finanziari periodici;
8. le delibere assembleari e degli altri organi sociali che possano comportare oneri per l'ente locale;
9. i contratti di servizio stipulati tra l'ente locale e le società e gli organismi partecipati.

# Controlli sul modello di *governance*

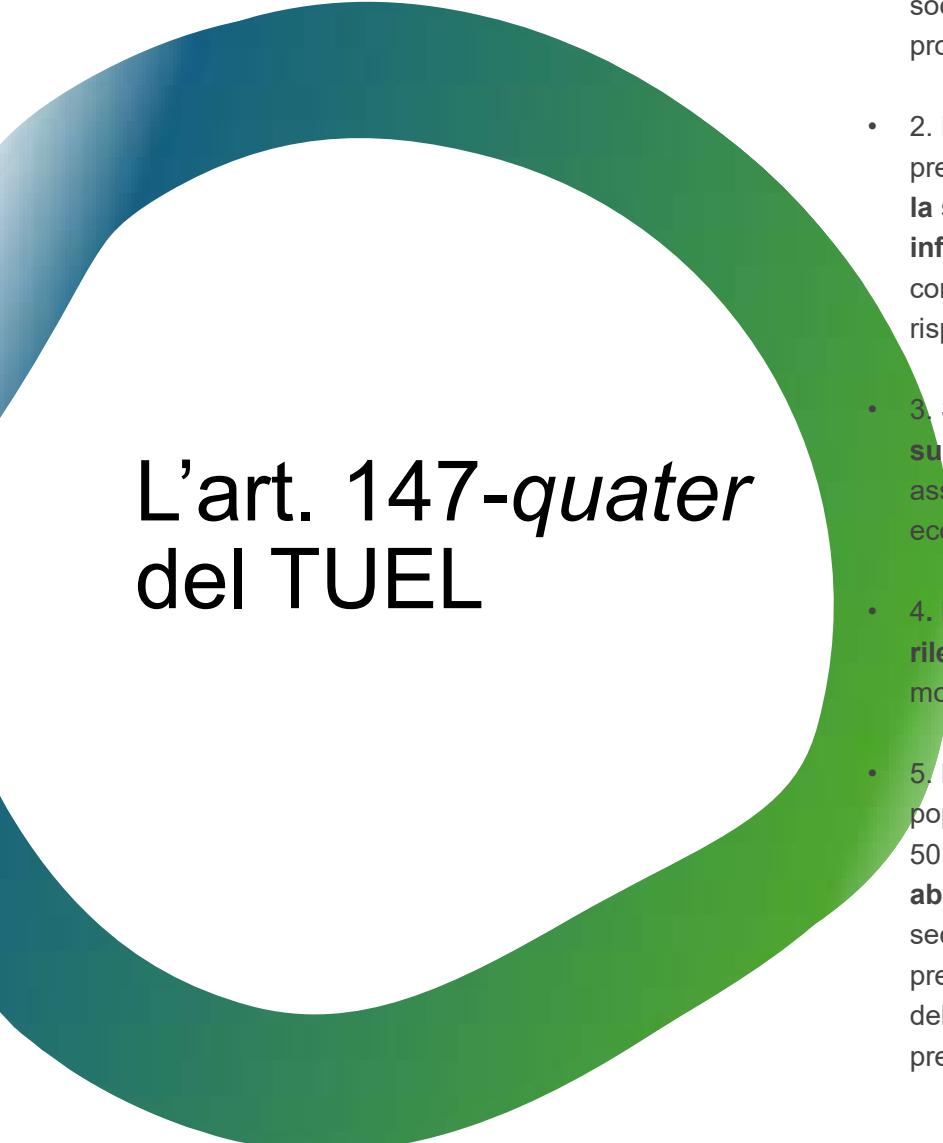
L'Organo di revisione deve valutare il modello organizzativo e il sistema di controllo interno che l'ente ha adottato per la gestione dei propri organismi partecipati.



1. Esternalizzazione vs internalizzazione → analisi costi/benefici
2. Andamento della gestione → monitoraggio continuo e costante

## N.B.

L'art. 147-quater del TUEL, per le società partecipate non quotate, prevede una modalità di controllo interno per gli enti locali con popolazione > 15.000 abitanti in cui il monitoraggio periodico sull'andamento della gestione deve essere basato su un adeguato sistema informativo e sulla previsione di obiettivi gestionali a cui la partecipata deve tendere.



## L'art. 147-quater del TUEL

- 1. L'ente locale definisce, secondo **la propria autonomia organizzativa**, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.
- 2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, **gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata**, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un **idoneo sistema informativo** finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.
- 3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, **l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società** non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.
- 4. I **risultati complessivi** della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate **sono rilevati mediante bilancio consolidato**, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal [decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#), e successive modificazioni.
- 5. Le disposizioni del presente articolo si applicano, in fase di prima applicazione, agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti, per l'anno 2014 agli enti locali con popolazione superiore a 50.000 abitanti e, **a decorrere dall'anno 2015, agli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti**, ad eccezione del comma 4, che si applica a tutti gli enti locali a decorrere dall'anno 2015, secondo le disposizioni recate dal [decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#). Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'[articolo 2359 del codice civile](#). A tal fine, per società quotate partecipate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.



## Modelli di *governance*

- **Modello tradizionale:** ogni settore dell'ente (es. lavori pubblici, ambiente) deve svolgere il controllo sulle società/organismi partecipati che hanno per oggetto l'attività del settore stesso;
- **Modello dipartimentale:** all'interno dell'ente è istituito un ufficio per il controllo delle società/organismi partecipati;
- **Modello holding:** l'ente costituisce una società che ha ad oggetto il controllo di tutte le società avendo anche la proprietà delle partecipazioni. Questo modello deve essere applicato esclusivamente agli enti di grandi dimensioni.

- **VERIFICA PERIODICHE SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI DELL'ENTE**

L'Organo di revisione deve monitorare l'andamento della gestione delle partecipate con il fine di individuare i riflessi economici-finanziari che possono gravare sul bilancio dell'ente.

Annualmente deve ottenere appositi riepiloghi dei dati degli organismi partecipati e dei loro risultati.

Per ciò che concerne le Società a partecipazione pubblica, l'art. 21 del D.lgs. n. 175/2016 stabilisce che, **in caso di risultato di esercizio negativo, gli enti locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, devono accantonare nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.**

**CORTE DEI CONTI:**

- Non equivale a un obbligo di copertura della perdita;
- Non implica alcuna responsabilità per i debiti della partecipata;
- È uno strumento di salvaguardia per l'ente, nel rispetto dell'autonomia patrimoniale delle società di capitali.

- VERIFICA DEI SALDI RECIPROCI

Al termine dell'esercizio, **l'ente locale verifica, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. j) del D.lgs. n.118/2011, i saldi dei propri crediti e debiti con quelli degli organismi e società partecipati e illustra gli esiti di tale verifica nella Relazione sulla gestione,** evidenziando le eventuali discordanze e fornendone la motivazione.

in presenza di discordanze



- L'ente **assume senza indugio, entro l'approvazione del rendiconto e comunque, nel caso di contestazioni, non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari** ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.
- **L'Organo di revisione verifica le cause alla base delle suddette discordanze e:**
  - se accerta che le suddette siano dovute a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti, **monitors, nel corso dei mesi successivi, la situazione sino a che le stesse non saranno risolte;**
  - se accerta che le suddette siano dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente, in termini di residui passivi, a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipati, controlla la reale ed effettiva esistenza di tali crediti ed eventualmente, in caso tale controllo dia esito positivo, **verifica che l'ente attivi, entro l'approvazione del rendiconto, la procedura di cui all'art. 194 del Tuel relativa al riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio.**

- **FLUSSI INFORMATIVI TRA REVISORE E ORGANO DI CONTROLLO DEGLI ORGANISMI PARTECIPATI**

- Scambio periodico di dati e informazioni con gli organi di controllo degli organismi partecipati e società partecipate dell'ente locale;
- Auspicabile effettuare incontri periodici con i singoli organi di controllo dei singoli organismi e partecipate:
  - In fase di avvio della propria attività;
  - In fase di rilascio del parere su rendiconto e bilancio di previsione;
  - In fase conclusiva del proprio incarico.
- Chiedere agli organi di controllo per il tramite dell'ente locale:
  - Le comunicazioni effettuate destinate all'ente locale;
  - Esistenza di fatti censurabili o irregolarità riscontrate;
  - Relazioni o verbali per cui è previsto un parere dell'organo di controllo.

## Gestione dei servizi

- Art. 239, co. 1, lett. b), n. 3 del TUEL:  
l'Organo di revisione deve rilasciare un parere circa le modalità di gestione dei servizi da parte dell'ente, secondo le modalità stabilite dal regolamento dell'ente stesso.
- Art. 4, co. 16, del D.L. n. 138/2011:  
l'Organo di revisione deve monitorare il rispetto dei contratti di servizio, con riferimento alle società in house e a quelle partecipate dall'ente locale (anche eventuali aggiornamenti/modifiche).

# Acquisto di partecipazioni: Inquadramento generale

Quando l'ente intende procedere con la costituzione o l'acquisizione di partecipazioni in organismi e società partecipanti, l'Organo di revisione deve **asseverare il trasferimento delle risorse umane e finanziarie**, e va trasmessa una relazione:

- alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica;
- al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato;
- oltre a segnalare eventuali inadempimenti alle competenti Sezioni della Corte dei Conti.

Per poter adempiere a quest'obbligo, **le verifiche da effettuare riguardano**:

- la concordanza delle previsioni di *business-plan* con le previsioni annuali e pluriennali del bilancio dell'ente;
- il corretto e puntuale inquadramento dei rapporti finanziari e fiscali tra l'ente e l'organismo partecipato, come risultante da specifici accordi o dal contratto di servizio;
- l'adeguatezza delle risorse umane da trasferire sulla base del piano di fattibilità economico-finanziario allegato ai documenti di costituzione del nuovo organismo o di acquisto di partecipazione in organismo esistente;
- l'adeguatezza e compatibilità di bilancio delle risorse finanziarie e strumentali da trasferire sulla base del piano di fattibilità economico-finanziario allegato ai documenti di costituzione del nuovo organismo o di acquisto di partecipazione in organismo esistente;
- l'effettivo trasferimento di personale all'organismo partecipato;
- la rideterminazione della dotazione organica dell'ente a seguito del trasferimento del personale all'organismo partecipato;
- l'effettività delle risorse finanziarie trasferite in relazione all'ammontare individuato nell'atto di costituzione o di acquisto di partecipazioni.

# Acquisto di partecipazioni e costituzione di aziende speciali e istituzioni

Art. 239, co. 1, lett. b), n. 3 del TUEL: l'Organo di revisione deve rilasciare un parere obbligatorio in relazione alle proposte di costituzione o di partecipazione a organismi esterni da parte dell'ente.

Art. 42, co. 2, lett. e), del TUEL: il Consiglio comunale è l'organo a cui compete la costituzione di istituzioni e aziende speciali.



## L'Organo consigliare:

1. Conferisce il capitale di dotazione;
2. Determina le finalità e gli indirizzi;
3. Approva gli atti fondamentali;
4. Esercita la dovuta vigilanza;
5. Verifica i risultati della gestione;
6. Provvede alla copertura degli eventuali costi dell'Azienda/Istituzione stessa;
7. Approva il piano-programma;
8. Approva il *budget* economico **almeno triennale**.

# Acquisto di partecipazioni e costituzione di società a partecipazione pubblica

Gli enti locali, ai sensi dell'art. 3 del Tusp, possono partecipare esclusivamente a società, anche consortili, costituite in forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, anche in forma cooperativa.



L'acquisto, anche indiretto, o la costituzione **deve essere analiticamente motivato** dall'ente locale, mediante apposito atto deliberativo ai sensi dell'art. 5, co. 1, del Tusp (con invio obbligatorio alla Corte dei Conti e all'Autorità garante della concorrenza e del mercato)

L'atto deliberativo deve:

- evidenziare le necessità della società per il perseguimento delle finalità istituzionali di cui all'art. 4 del Tusp;
- evidenziare le ragioni e le finalità che giustificano tale scelta, anche sul piano della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria, nonché di gestione diretta o esternalizzata del servizio affidato;
- dare conto della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa;
- dare atto della compatibilità dell'intervento finanziario previsto con le norme dei trattati europei (in particolare con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato alle imprese).



# Acquisto di partecipazioni e costituzione di società a partecipazione pubblica: Finalità

- L'Organo di revisione verifica la ricorrenza nella sostanza di un rapporto di indispensabilità o insostituibilità tra la partecipazione societaria dell'ente e la sua finalità istituzionale.
- Ai sensi del comma 2 dell'art. 4 del D.lgs. N. 175/2016, le attività delle società partecipate possono riguardare:
  - **produzione di un servizio di interesse generale**, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi;
  - progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra enti locali ai sensi dell'art. 193 del D.lgs. n. 50/2016;
  - **realizzazione e gestione di un'opera pubblica**, ovvero organizzazione e gestione di un servizio di interesse generale attraverso un contratto di partenariato;
  - **autoproduzione di beni o servizi strumentali all'ente** o agli enti pubblici locali partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni;
  - **servizi di committenza**, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, resi a supporto di enti senza scopo di lucro e di enti aggiudicatori.
- L'art. 4 prevede anche delle esclusioni dall'applicazione dei limiti di cui sopra. Si rimanda alla lettera della norma per approfondimenti.

# Alienazione di una partecipazione

L'Organo di revisione verifica il rispetto degli adempimenti e dell'*iter* procedurale previsti in materia di alienazione di partecipazioni societarie o di costituzione di vincoli sulle stesse.



1. E' necessario un atto deliberativo come quello previsto per le operazioni di costituzione/acquisizione;
2. L'alienazione va effettuata nel rispetto dei principi di pubblicità, trasparenza e non discriminazione.

# Verifiche preliminari e periodiche specifiche sulle Aziende Speciali e le Istituzioni

## ADEMPIMENTI

- Deposito del bilancio presso la CCIAA **entro il 31 maggio** di ciascun anno;
- Trasmissione alla BDAP, entro 30 gg dall'approvazione:
  - del bilancio d'esercizio/budget economico da parte delle aziende speciali
  - del bilancio di previsione/rendiconto della gestione da parte delle istituzioni.



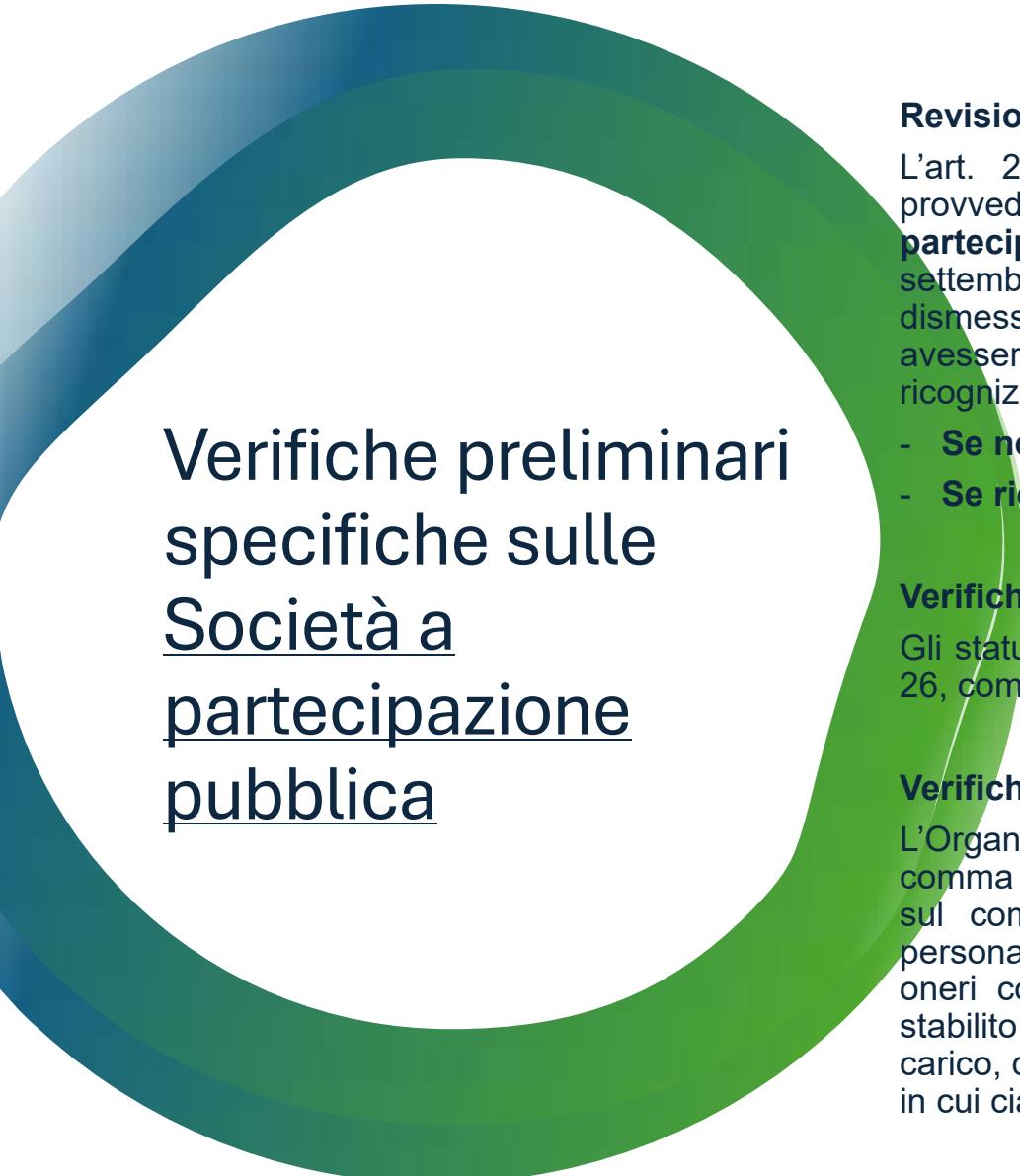
## Verifiche sulle Aziende Speciali

- esaminare gli indirizzi che l'ente locale ha impartito o intende impartire;
- verificare il mantenimento dell'equilibrio economico stabilito dalle norme di legge;
- incontrare periodicamente i revisori dell'azienda speciale e scambiare con gli stessi ogni informazione utile;
- qualora esista una funzione di *internal auditing* aziendale è opportuno che i revisori dell'ente locale chiedano allo stesso di reperire le informazioni che tale funzione ha trasmesso al Consiglio di amministrazione o alla direzione e al Collegio dei revisori dell'azienda.



## Verifiche sulle Istituzioni

- esaminare le finalità dell'istituzione quali risultano dallo Statuto e dai regolamenti e da eventuali indirizzi dell'Organo consiliare dell'ente stesso;
- esaminare il regolamento generale e i regolamenti interni e prendere visione del quadro normativo del settore in cui l'istituzione opera;
- esaminare il piano dei conti e della contabilità;
- esaminare l'organigramma e il funzionigramma;
- esaminare il contratto di servizio e la situazione dei contributi assegnati dall'ente locale, degli eventuali "distacchi" del personale dall'ente locale e delle altre prestazioni reciproche;
- controllare le scritture contabili;
- controllare i contratti di appalto di lavori, servizi e forniture;
- rilasciare un parere sul bilancio preventivo;
- esaminare e redigere la relazione sul rendiconto con eventuali proposte tendenti a ottenere una migliore efficienza, produttività ed economicità di gestione;
- controllare le riscossioni e i pagamenti effettuati in materia di adempimenti tributari e previdenziali.



# Verifiche preliminari specifiche sulle Società a partecipazione pubblica

## Revisione straordinaria delle partecipazioni pubbliche:

L'art. 24 del Tusp dispone che gli enti locali dovevano effettuare, con provvedimento motivato, **la ricognizione straordinaria di tutte le partecipazioni detenute** alla data di entrata in vigore del Testo unico (23 settembre 2016), entro il 30 settembre 2017. Le partecipazioni dovevano essere dismesse entro il 30 settembre 2018, salvo che per le società partecipate che avessero prodotto un risultato medio in utile nel triennio precedente alla ricognizione, per le quali il termine è stato prorogato al 31 dicembre 2022:

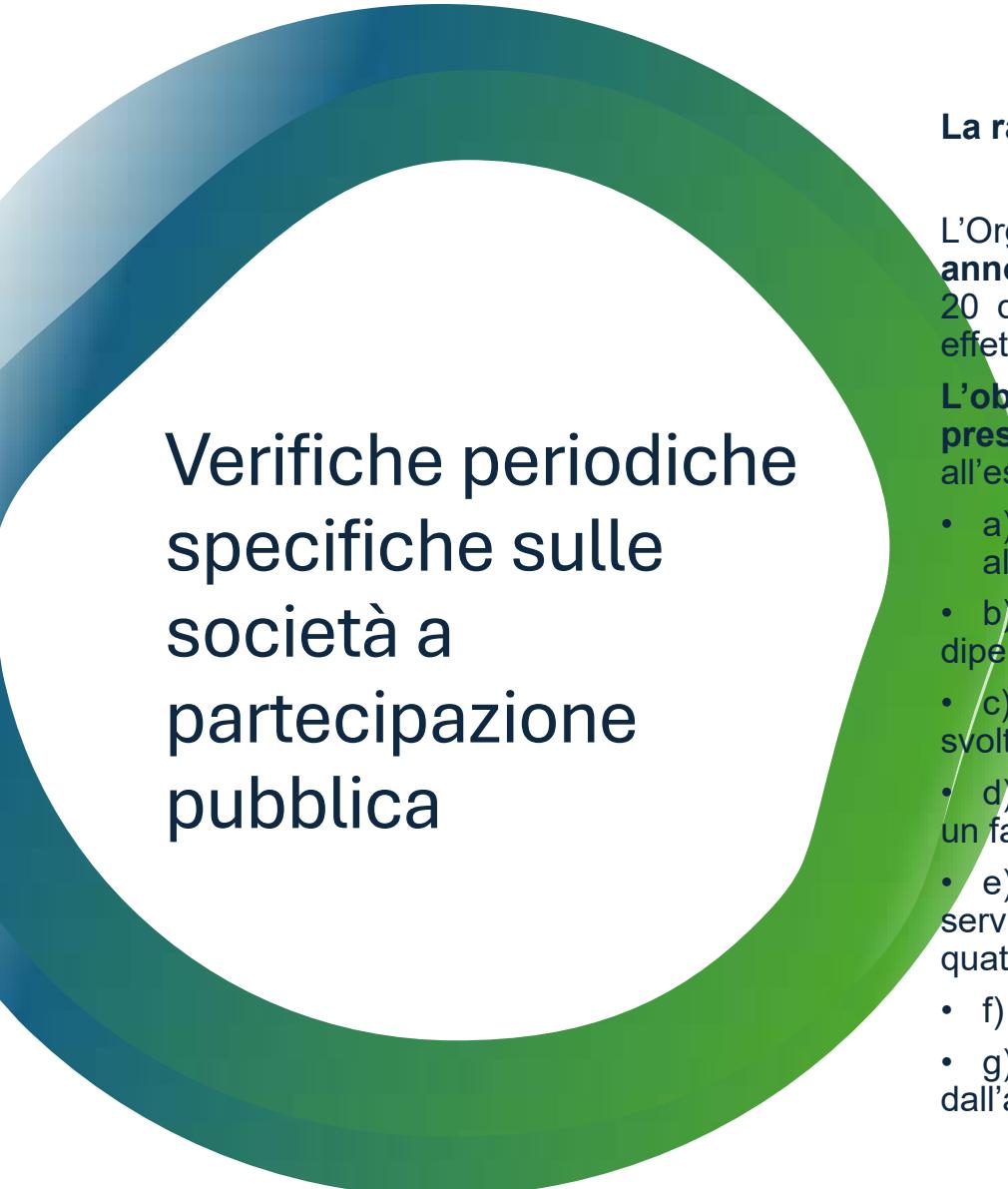
- Se non rientranti nelle categorie di cui all'art. 4 del TUSP;
- Se rientranti in una delle ipotesi di cui all'art. 20 c. 2 del TUSP.

## Verifiche sugli statuti delle società:

Gli statuti delle società **a controllo pubblico** devono riportare, ai sensi dell'art. 26, comma 1, del Tusp tutta una serie di clausole obbligatorie.

## Verifiche sulla gestione del personale delle società controllate:

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, ai sensi dell'art. 19, comma 5, del Tusp fissi o abbia fissato obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, **delle società controllate**, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale e tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 25, ovvero delle eventuali disposizioni che stabiliscono, a loro carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera.



## Verifiche periodiche specifiche sulle società a partecipazione pubblica

### La razionalizzazione periodica delle partecipazioni societarie pubbliche

L'Organo di revisione verifica che l'ente locale, **entro il 31 dicembre di ogni anno**, effettui la **ricognizione ordinaria delle partecipazioni**, ai sensi dell'art. 20 del Tusp, con eventuale redazione del piano di razionalizzazione, e che effettui altresì le relative comunicazioni obbligatorie.

L'**obbligo di redigere il suddetto piano sorge “qualora ricorrono i presupposti di cui al comma 2” dell'art. 20 del Tusp**, ossia qualora gli enti, all'esito della ricognizione, rilevino:

- a) partecipazioni societarie che non rientrano in alcuna delle categorie di cui all'art. 4 del Tusp;
- b) società prive di dipendenti o con numero di amministratori superiore ai dipendenti;
- c) partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o similari a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;
- d) partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro;
- e) partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio di interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;
- f) necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
- g) necessità di aggregazione di società aventi a oggetto le attività consentite dall'art. 4 del Tusp.



# Verifiche periodiche specifiche sulle società a partecipazione pubblica

## La razionalizzazione periodica delle partecipazioni societarie pubbliche

- Il piano di razionalizzazione deve essere corredata da un'apposita relazione tecnica, con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione, prevedendo la dismissione o l'assegnazione anche in virtù di operazioni straordinarie.
- Gli atti di scioglimento della società o di alienazione della partecipazione sono compiuti, salvo quanto diversamente disposto dal Tusp, dalle disposizioni del codice civile.
- In merito al **parere dell'Organo di revisione** sul piano di razionalizzazione, quest'ultimo è da rilasciare, ai sensi dell'art. 239, comma 1, n. 3, del Tuel, nel caso in cui il piano **modifichi le modalità di gestione dei servizi**, quale potrebbe essere la re-internalizzazione degli stessi.
- **Il parere non è invece da rilasciare nel caso in cui il piano non modifichi le modalità di gestione dei servizi.**
- L'ente deve inviare il provvedimento relativo al piano di razionalizzazione periodica e la relativa relazione tecnica alla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo, e alla struttura competente per l'indirizzo, il controllo e il monitoraggio sull'attuazione del Tusp presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.
- Nel caso in cui l'ente locale non detenga alcuna partecipazione, entro il 31 dicembre dell'anno cui l'analisi si riferisce, deve comunque comunicare detta situazione alla Corte dei Conti.
- In caso di adozione e approvazione del piano di razionalizzazione, nell'esercizio successivo rispetto a quello cui il piano si riferisce, l'Organo di revisione dovrà verificare che l'ente dia attuazione a quest'ultimo e che approvi una relazione su tale attuazione, dando evidenza dei risultati conseguiti.



## Le Società *in House*

L'Organo di revisione deve verificare:

- che la partecipazione di capitali privati non comporti controllo o poteri di voto o un'influenza determinante sulla società;
  - che l'oggetto sociale coincida unicamente con le attività di cui all'art. 4, comma 2, lett. a), b), d), e);
  - che gli statuti prevedano che oltre l'80% del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento dei compiti a esse affidati dall'ente stesso o dagli enti pubblici soci. L'eventuale produzione ulteriore, rispetto al limite di fatturato, rivolta a finalità diverse, è consentita purché permetta di conseguire economie di scala o altri recuperi di efficienza sul complesso dell'attività principale della società. Il mancato rispetto del limite in questione può essere sanato se, entro tre mesi da quando si è manifestato:
    - la società rinunci a una parte dei rapporti con soggetti terzi, sciogliendo i relativi rapporti contrattuali;
    - la società rinunci agli affidamenti diretti da parte dell'ente o degli enti pubblici soci, sciogliendo i relativi rapporti;
- in tale ipotesi, la società può continuare la propria attività unicamente se continuano a sussistere i requisiti di cui all'art. 4 del Tusp e l'ente locale provveda, entro i sei mesi successivi allo scioglimento del rapporto contrattuale, a riaffidare le attività che sono state oggetto di affidamento alla società controllata mediante procedure competitive;
- che gli acquisti di lavori, beni e servizi vengano effettuati secondo la disciplina di cui al Codice degli Appalti in vigore (D.lgs 36/2023).



# Le società a partecipazione Mista pubblico- privata

L'Organo di revisione deve verificare:

- la quota del soggetto privato non sia inferiore al 30%;
- la selezione del suddetto soggetto privato si svolga con procedure di evidenza pubblica ai sensi dell'art. 5, comma 9, del D.lgs. n. 50/2016;
- la succitata selezione abbia a oggetto, al contempo, la sottoscrizione o l'acquisto della partecipazione societaria da parte del socio privato e l'affidamento del contratto di appalto o di concessione oggetto esclusivo dell'attività della società mista;
- il socio privato sia in possesso dei requisiti di qualificazione previsti dalle norme e dai regolamenti relativi alla prestazione per cui la società è costituita;
- la durata della partecipazione privata alla società non superi la durata dell'appalto o della concessione.



## Controlli in caso di crisi d'impresa 1/3

L'Organo di revisione deve verificare, ai sensi dell'art. 14, comma 5, del Tusp che l'ente locale “salvo quanto previsto dall'art. 2447 e 2482-ter del codice civile”, non:

- sottoscriva aumenti di capitale;
- effettui trasferimenti straordinari;
- conceda aperture di credito;
- rilasci garanzie;

a favore delle proprie società partecipate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio o abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite, anche infra-annuali.

Il divieto non opera se vi è l'autorizzazione concessa con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri e gli interventi di cui sopra sono ritenuti necessari al fine della salvaguardia della continuità dei servizi di utilità pubblica.

## Controlli in caso di crisi d'impresa 2/3

La norma, inoltre, fa espressamente salvi i trasferimenti straordinari a fronte di:

- convenzioni;
- contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di “servizi di pubblico interesse”;
- realizzazione di investimenti.

Se contemplate in un **piano di risanamento**, approvato dall'Autorità di regolazione di settore (ove esistente) e comunicato alla Corte dei Conti, che preveda il **raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro 3 anni**.

## Controlli in caso di crisi d'impresa 3/3

L'Organo di revisione deve verificare che le società partecipate dall'ente abbiano predisposto **specifici programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale**.

Se emergono degli indicatori di crisi aziendale, l'Organo di revisione deve verificare che l'Organo amministrativo della società adotti gli strumenti necessari per prevenire l'aggravamento della crisi e, se possibile, la risoluzione della stessa.

Non è un provvedimento adeguato ai sensi dell'art. 14 c. 4 il ripianamento di perdite da parte di enti soci (anche con aumento di capitale o trasferimento straordinario di partecipazioni o rilascio di garanzie), **salvo il caso** in cui la previsione di ripianamento perdite sia accompagnata da un **PIANO AZIENDALE DAL QUALE RISULTI LA SUSSISTENZA DI CONCRETE PROSPETTIVE DI RECUPERO DELL'EQUILIBRIO ECONOMICO DELLE ATTIVITÀ SVOLTE**.

# Verifiche sull'organo amministrativo

L'Organo di revisione dell'ente locale, con riferimento agli organi amministrativi e di controllo delle società controllate, è tenuto a verificare che lo stesso si accerti del rispetto delle prescrizioni e degli adempimenti previsti dall'art. 11 del Tusp.



1. Requisiti di onorabilità, professionalità e autonomia;
2. Principio di equilibrio di genere;
3. Cause di incompatibilità e inconferibilità;
4. Regole sui compensi, NUMERO DI AMMINISTRATORI, DIPENDENTI

# Controlli in materia di trasparenza e anticorruzione (L. 190/2012 e D.lgs. n. 33/2013)

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale pubblichi annualmente sul proprio sito internet e invii al Dipartimento del Tesoro i dati e le informazioni relativi alle partecipazioni detenute, anche minoritarie, in via diretta e in via indiretta, in organismi e società partecipati e i dati e le informazioni relativi ai rappresentanti degli organi di governo dell'ente stesso nominati negli organi di governo dei succitati organismi e società.



Il quadro normativo si è arricchito delle indicazioni e delle linee guida dell' ANAC in merito all'applicazione delle disposizioni in questione anche alle società, muovendo dalla bipartizione tra quelle controllate e quelle solo partecipate da Amministrazioni Pubbliche.