



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**



OSSERVATORIO ENTI LOCALI

Roma, 31 luglio 2016

## OSSERVATORIO ENTI LOCALI

LUGLIO 2016

### **LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO DELLA CORTE DEI CONTI PER LA PREDISPOSIZIONE DELLA RELAZIONE SUL RENDICONTO 2015 A CURA DELL'ORGANO DI REVISIONE**

*Laura Pascarella*

*Manuela Sodini*

#### **Consiglieri Delegati CNDCEC**

*Marcello Marchetti*

*Giovanni Gerardo Parente*

#### **Consigliere Delegato FNC**

*Michele de Taronatti*



**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Linee guida per il rendiconto della gestione 2015. – 3. Funzione e responsabilità dell'organo di revisione. – 4. Composizione del questionario.

## 1. Premessa

Con deliberazione n. 22 del 30 maggio 2016, la Corte dei conti ha approvato le linee guida, il relativo questionario e l'annessa appendice, cui gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali devono attenersi nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2015, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266, come rafforzato dall'art. 30 della legge n. 161/2014<sup>1</sup>, in vista della tutela del coordinamento della finanza pubblica e della tenuta degli equilibri di bilancio.

In particolare, il questionario, che contiene le informazioni previste nella relazione sul rendiconto, deve essere trasmesso a cura dell'organo di revisione, entro il termine stabilito annualmente dalla Corte dei conti, alla competente sezione regionale di controllo, tramite il *Sistema Informativo Questionari degli Enti Locali (SIQuEL)*.

## 2. Linee guida per il rendiconto della gestione 2015

Le linee guida relative alla predisposizione del rendiconto della gestione 2015 costituiscono il completamento del percorso di indirizzo e orientamento per il passaggio al sistema contabile armonizzato avviato dalla Corte dei conti nel corso dell'anno 2015, con le delibere nn. 4, 31 e 32.

Nelle suddette deliberazioni, particolare attenzione è stata posta dalla Corte alla corretta

---

<sup>1</sup> Art. 30, legge n. 161/2014: “1. Al fine di dare piena attuazione, per le parti non direttamente applicabili, alla direttiva 2011/85/UE del Consiglio, dell'8 novembre 2011, e al regolamento (UE) n. 473/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, con particolare riferimento all'attività di monitoraggio sull'osservanza delle regole di bilancio, la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, verifica la rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni. 2. La Corte dei conti, per le verifiche di cui al comma 1, definisce le metodologie e le linee guida cui devono attenersi gli organismi di controllo interno e gli organi di revisione contabile delle pubbliche amministrazioni. 3. La Corte dei conti può chiedere alle amministrazioni pubbliche, di cui al comma 1 l'accesso alle banche di dati da esse costituite o alimentate. 4. Ai fini di cui al comma 1, per valutare i riflessi sui conti delle pubbliche amministrazioni, la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, può chiedere dati economici e patrimoniali agli enti e agli organismi dalle stesse partecipati a qualsiasi titolo.”.



esecuzione degli adempimenti della fase di transizione, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, la quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, l'individuazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata nel bilancio di previsione, secondo il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, a seguito della reimputazione delle poste attive e passive.

La Corte ha, infatti, evidenziato le implicazioni che tali adempimenti hanno sulla conservazione degli equilibri generali di competenza, anche in prospettiva dell'applicazione del principio del pareggio di bilancio per il 2016, nonché sulla salvaguardia dell'equilibrio complessivo della finanza pubblica.

Il questionario è stato quindi predisposto tenendo conto anche delle precedenti indicazioni operative della Corte, al fine di verificare in quale misura gli enti locali vi si siano attenuti nel corso della gestione 2015.

Diversamente dagli anni precedenti, in considerazione della sostanziale uniformità degli adempimenti richiesti agli enti monitorati, la Corte ha ritenuto di approvare, per l'anno 2015, un questionario unico che, tuttavia, tiene conto delle specifiche peculiarità delle province/città metropolitane e dei comuni appartenenti alle differenti fasce di popolazione.

Inoltre, gli schemi contenuti nei questionari, pur mantenendo la vecchia articolazione dei conti<sup>2</sup>, sono stati opportunamente adeguati alle novità introdotte dal D.Lgs. n. 118/2011, per quel che riguarda, in particolare, la dimostrazione del risultato di amministrazione e la sua composizione. Nei questionari sono stati inclusi, altresì, prospetti aggiornati relativi alla verifica degli equilibri di bilancio e specifici quesiti relativi all'evoluzione, in corso d'esercizio, sia del fondo pluriennale vincolato che del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Al fine di monitorare, invece, la gestione degli enti sperimentatori, i quali, al contrario, hanno adottato gli schemi di bilancio armonizzati e, solo a meri fini conoscitivi, i vecchi schemi ex D.P.R. n. 194/1996, è stata allegata un'apposita appendice ("Sperimentatori"), ad integrazione del questionario generale, ove sono stati inseriti quesiti volti a cogliere gli adempimenti già posti in essere da questi enti in attuazione del nuovo sistema contabile.

Il questionario include altresì una parte dedicata specificatamente al patto di stabilità interno,

---

<sup>2</sup> Chiarisce, in merito, la Corte che "per quanto riguarda l'esercizio 2015, in forza di quanto disposto dall'art. 11, commi 12 e 13, del D.Lgs. n. 118/2011, gli enti locali non sperimentatori hanno adottato gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, aventi valore a tutti gli effetti giuridici, ai quali hanno affiancato i nuovi schemi di bilancio armonizzato, con funzione conoscitiva. Il relativo questionario, pertanto, è stato costruito anche per il rendiconto 2015 con la struttura dei conti ex D.P.R. n. 194/1996."



per il quale, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità per il 2016, n. 208/2015, l'anno 2015 è stato l'ultimo esercizio di applicazione.

Il questionario è costituito da una parte introduttiva, contenente domande preliminari inerenti la gestione, e dalle seguenti quattro sezioni:

1. gestione finanziaria;
2. indebitamento e utilizzo degli strumenti di finanza derivata;
3. patto di stabilità;
4. esternalizzazione dei servizi.

Per quanto riguarda, in particolare, la prima sezione, l'analisi della gestione finanziaria si concentra in particolare sulla formazione e composizione del risultato di amministrazione. Viene rivolta una specifica attenzione agli equilibri di bilancio e al loro mantenimento in corso d'esercizio e in prospettiva, oltre che all'evoluzione del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo pluriennale vincolato, e alla gestione dei residui in termini di riaccertamento ordinario. Puntuali domande sono, infine, rivolte alla verifica del rispetto dei limiti e dei vincoli alla spesa di personale, nonché all'accertamento della tempestività dei pagamenti.

In merito all'indagine sull'esternalizzazione dei servizi, inclusa nella quarta sezione, il questionario mira a verificare il rispetto delle relative prescrizioni normative, anche con riferimento alla razionalizzazione delle partecipazioni.

A tal proposito, la Corte precisa che, per quanto riguarda la banca dati degli organismi partecipati, in virtù delle intese con il MEF – Dipartimento del Tesoro, i dati relativi agli organismi partecipati, per l'esercizio 2015, saranno acquisiti per il tramite dell'applicativo "Partecipazioni" implementato dal predetto Dipartimento. Resta, tuttavia, fermo l'obbligo di inserimento di informazioni nella banca dati allocata in SIQuEL, relativamente all'esercizio 2014 e precedenti, qualora mancanti.

### **3. Funzione e responsabilità dell'organo di revisione**

Ai fini di tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005, stabilisce che l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale deve trasmettere alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di



competenza e una relazione sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

A tal fine, ai sensi del successivo comma 167, la Corte definisce unitariamente criteri e linee guida cui i revisori debbono attenersi nella predisposizione delle suddette relazioni che, in ogni caso, devono dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione<sup>3</sup>.

Le richiamate disposizioni, come ha avuto modo di precisare la stessa Corte<sup>4</sup>, forniscono strumenti di attuazione della legge n. 131 del 2003, permanendo nel quadro di un controllo di carattere collaborativo, compatibile con l'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata<sup>5</sup>.

In particolare, l'art. 7, comma 7, della citata legge n. 131/2003, demanda alla Corte il compito di verificare, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, il rispetto degli equilibri di bilancio da parte di comuni, province, città metropolitane e regioni, in relazione al patto di stabilità interno e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. A tal fine, le sezioni regionali di controllo della Corte verificano, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti locali e il funzionamento dei controlli interni e riferiscono sugli esiti delle verifiche ai consigli degli enti controllati.

---

<sup>3</sup> Ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. e), del T.U.E.L., l'organo di revisione riferisce all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità.

<sup>4</sup> Corte dei conti, Sezione delle autonomie, delibera n. 6/2006 "Linee guida per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali e relativi questionari, con riferimento ai bilanci preventivi 2006".

<sup>5</sup> In merito alla legittimità costituzionale delle disposizioni in commento, con riferimento alla regioni e province autonome, si è in più occasioni pronunciata la Corte costituzionale (cfr., da ultimo, sent. n. 179 del 7 giugno 2007), precisando che "nella sua configurazione, questa nuova forma di controllo sviluppa il quadro delle misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci e il rispetto del patto di stabilità interno, prescritti dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131. Infatti è evidente che, a detti fini, oltre al controllo sulla gestione in senso stretto, che ha ad oggetto l'azione amministrativa e serve ad assicurare che l'uso delle risorse avvenga nel modo più efficace, più economico e più efficiente, occorre avere riguardo anche all'aspetto, particolarmente rilevante nell'ambito del fenomeno finanziario considerato nel suo complesso, che attiene alla allocazione delle risorse e, quindi, alla struttura ed alla gestione del bilancio.". E ancora, "il controllo previsto dai commi da 166 a 169 dell'art. 1 della legge n. 266 del 2005, risulta dettato da esigenze di tutela dell'unità economica della Repubblica e di coordinamento della finanza pubblica, ed è finalizzato (nel quadro del controllo disciplinato dalla legge n. 131 del 2003), con funzione collaborativa, alla tempestiva segnalazione agli Enti interessati di situazioni inerenti agli equilibri di bilancio, per l'adozione delle necessarie misure correttive."



I dati e le informazioni raccolte dalle sezioni regionali di controllo, costituiscono altresì elementi di valutazione ai fini della predisposizione delle relazioni concernenti l'esito dei controlli eseguiti che la Corte dei conti deve trasmettere almeno annualmente al Parlamento, ai sensi dell'art. 3, comma 6, della legge n. 20/1994.

Il controllo esterno della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali è stato ulteriormente rafforzato dal contenuto dell'art. 148-*bis* del T.U.E.L., introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012, come modificato in sede di conversione. In particolare, secondo quanto stabilito dalle nuove disposizioni - che hanno contestualmente provveduto ad abrogare il comma 168 dell'art. 1 della legge n. 266/2005<sup>6</sup> - le sezioni regionali di controllo della Corte esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della suddetta verifica, le sezioni regionali accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche degli organismi partecipati ai quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

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

---

<sup>6</sup> Art. 1, comma 168, legge n. 266/2005: *“Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.”*



In merito, specificatamente, al contenuto minimo delle relazioni redatte dall'organo di revisione, come stabilito dall'art. 1, comma 167, della legge n. 266/2005, e, in particolare, al significato della locuzione '*grave irregolarità contabile e finanziaria*', la Corte dei conti ha chiarito<sup>7</sup> che la gravità non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, tenendo conto del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio. Alla nozione di gravi irregolarità non possono essere, dunque, ascritte generiche disfunzioni gestionali, giacché un'eventuale pronuncia in merito della Corte non dovrebbe essere rivolta a censurare aspetti che riguardano meramente l'inefficienza o inefficacia dell'azione amministrativa, ma solo questioni strettamente finanziarie e contabili e di rilievo tale da mettere in forse l'equilibrio di bilancio e non consentire all'ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica.

Precisa, tuttavia, ulteriormente la Corte, che una minaccia al conseguimento o tenuta degli equilibri può anche derivare, al di là del formale conseguimento, da parte del bilancio, degli equilibri stessi, e del formale rispetto del patto di stabilità e dei limiti all'indebitamento, dalla errata collocazione contabile di alcune poste strategicamente rilevanti (oneri di urbanizzazione, proventi contravvenzionali etc.), dalla quantificazione di entrate in misura ripetutamente rivelatasi esuberante nei precedenti esercizi, dalla conservazione di residui attivi di dubbia esigibilità, dal decisivo ricorso a poste di non ripetibile utilizzazione (avanzo di amministrazione, entrate straordinarie, indebitamento etc.). Anche a tali profili deve pertanto ritenersi esteso l'obbligo di segnalazione, allorché il rischio riguardi gli equilibri, come anche alla eventuale presenza di oneri sommersi derivanti, ad esempio, dalla gestione di società partecipate, o resi altrimenti sintomaticamente probabili dall'emergere di cospicui debiti fuori bilancio.

E' opportuno rilevare che l'obbligo di referto da parte dell'organo di revisione al consiglio dell'ente, *in primis*, e successivamente, in caso di inerzia del consiglio stesso, alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, delle gravi irregolarità contabili e finanziarie, è subordinato alla conoscibilità delle stesse da parte del revisore che adempie alle sue funzioni con la diligenza del mandatario<sup>8</sup> (art. 240, T.U.E.L.).

In tale circostanza, l'eventuale inadempienza può costituire per il revisore causa di revoca

---

<sup>7</sup> Corte dei conti, Sezione delle autonomie, delibera n. 6/2006, cit. in nota.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art. 1710 del codice civile, il mandatario è tenuto a eseguire il proprio mandato con la diligenza del buon padre di famiglia.



dall'incarico ex art. 235, comma 2, del T.U.E.L.<sup>9</sup>.

In tal senso è intervenuta la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, con delibera n. 27 del 4 marzo 2015, nei confronti dell'organo di revisione che non ha adempiuto all'obbligo di trasmissione del questionario relativo al rendiconto, sebbene diffidato dalla medesima Corte, adducendo motivazioni ritenute non esaustive.

In questo caso la Corte dei conti non si è limitata a segnalare al consiglio dell'ente l'inadempienza dell'organo di revisione per l'eventuale revoca ai sensi dell'art. 235 del T.U.E.L., ma ha provveduto a trasmettere gli atti anche alla Procura regionale della Corte dei conti per accertare eventuali profili di responsabilità amministrativa e danno erariale, nonché alla Procura della Repubblica presso il Tribunale territorialmente competente, ai fini della verifica di eventuali responsabilità per omissione di atti di ufficio ai sensi dell'art. 328 c.p..

Di diverso esito, invece, l'intervento della sezione regionale per la Lombardia (delibera n. 132/2015), la quale, valutate le giustificazioni fornite dall'organo di revisione per il ritardato invio del questionario sul rendiconto, e ritenuta impregiudicata l'attività di controllo demandata alla medesima Corte, stabilisce il non luogo a deliberare, fatte salve la necessità di indirizzare apposita segnalazione al consiglio affinché valuti quanto occorso, e l'invito all'organo di revisione a trasmettere, in futuro, entro i termini previsti dal sistema normativo i questionari di cui all'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005.

#### **4. Composizione del questionario**

Il questionario, in un'ottica di economicità e semplificazione, considerata la sostanziale uniformità degli adempimenti richiesti agli enti monitorati per il 2015, è unico e si rivolge, fatte salve le specifiche peculiarità, alle province/città metropolitane ed ai comuni appartenenti a tutte le fasce di popolazione.

In base a quanto disposto dall'art. 11, commi 12 e 13, del D.Lgs. n. 118/2011, gli enti locali non sperimentatori hanno adottato gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, ai quali hanno affiancato i nuovi schemi di bilancio armonizzato, con funzione conoscitiva. Il questionario è stato costruito anche per il rendiconto 2015 con la struttura dei conti ex D.P.R.

---

<sup>9</sup> Ai sensi dell'art. 235, comma 2, del T.U.E.L., citato, costituisce, in particolare, causa di revoca dall'incarico di revisore la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

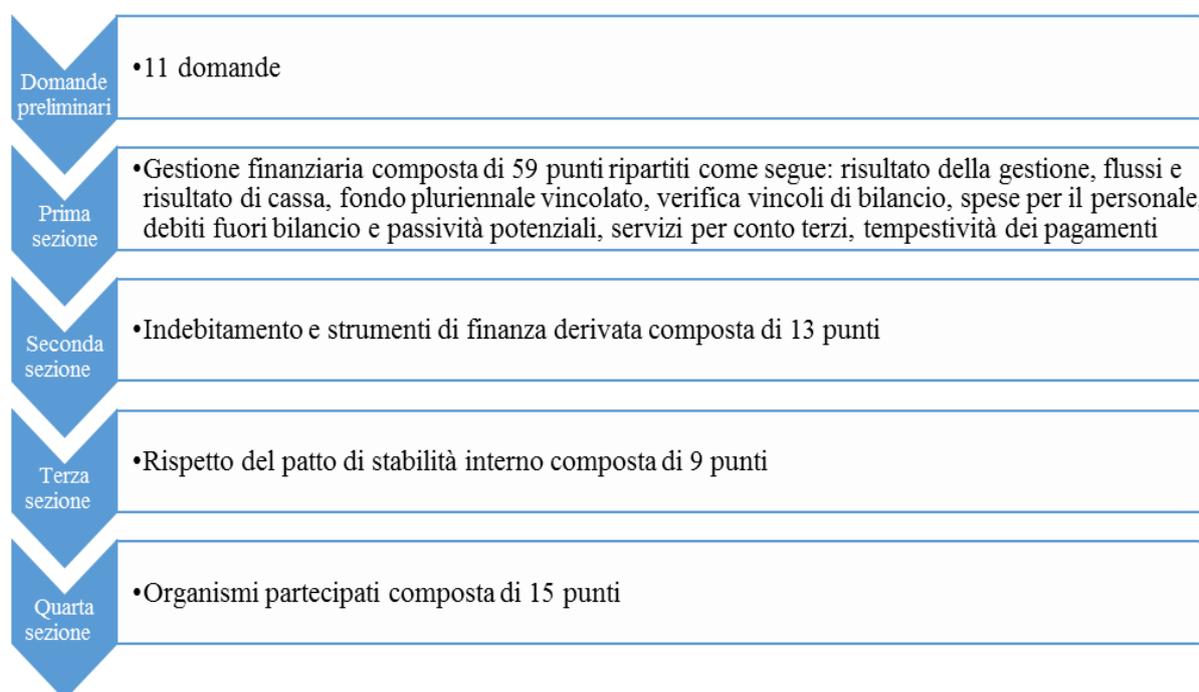


n. 194/1996.

Per gli enti sperimentatori, il questionario rinvia alla compilazione dell'apposita appendice 'Sperimentatori', ove si trovano i quesiti volti a cogliere gli adempimenti posti in essere da questi enti in attuazione del nuovo sistema contabile armonizzato. Tale appendice vale al fine di completare alcune parti del questionario generale che, in ogni caso, gli enti sperimentatori sono comunque tenuti a compilare.

Di seguito si fornisce una disamina schematica del questionario al rendiconto 2015, soffermandosi sulle domande e punti che riteniamo di maggiore interesse anche alla luce della più recente giurisprudenza contabile.

Il questionario al rendiconto 2015 si compone come segue.



## DOMANDE PRELIMINARI

### Domanda 1

La domanda 1 chiede se l'Ente si trovi in dissesto ed in caso affermativo a decorrere da quale data.

### Domanda 2

La domanda 2 chiede di indicare se l'Ente ha adottato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale.



L'art. 243-*bis* del T.U.E.L. prevede l'applicazione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale per gli enti nei quali sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario. Si tratta di una fattispecie che si va ad aggiungere a quelle contemplate dagli artt. 242 e 244 del T.U.E.L. di enti in condizioni strutturalmente deficitarie ed enti in situazioni di dissesto finanziario.

Come evidenzia la Corte dei conti Sezione delle autonomie nella delibera del 13 dicembre 2012 recante le linee guida per l'esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, *“la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale presuppone una situazione di evidente deficitarietà strutturale prossima al dissesto, che potrebbe dar luogo al procedimento del c.d. “dissesto guidato”, ma che si svolge privilegiando l'affidamento agli organi ordinari dell'ente della gestione delle iniziative per il risanamento”*.

La procedura per il riequilibrio finanziario è scandita da termini perentori per porre in essere gli adempimenti e richiede l'intervento della Corte dei conti nelle diverse fasi in cui si articola. La durata massima del piano è decennale, è necessario il parere dell'organo di revisione, che assume un ruolo centrale sia in fase di predisposizione del piano che ai fini del monitoraggio della sua attuazione.

L'organo di revisione degli enti che hanno adottato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, in base all'art. 243-*quater* del T.U.E.L., deve trasmettere al Ministero dell'interno e alla competente sezione regionale della Corte dei conti nei quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati nel piano stesso, ed entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo anno di durata del piano deve presentare una relazione finale sulla completa attuazione del piano sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

### Domanda 3

La domanda 3 chiede di specificare se l'ente risulta in una situazione di deficitarietà strutturale, situazione che si manifesta nel caso in cui l'ente non rispetti almeno la metà dei parametri definiti dal D.M. 18 febbraio 2013.

In proposito si richiamano gli artt. 242 e 243 del T.U.E.L., gli enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali. Inoltre, gli enti locali strutturalmente deficitari sono soggetti ai controlli centrali in materia di copertura



del costo di alcuni servizi.

#### Domanda 4

La domanda 4 chiede se l'organo di revisione ha rilevato nel 2015 gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali e finanziarie e se abbia o meno invitato l'ente a porre in essere misure correttive che l'ente non ha adottato.

Nel caso in cui l'organo di revisione abbia rilevato gravi irregolarità, viene chiesto di riassumere sinteticamente il tipo di grave irregolarità riscontrata, indicando le misure correttive suggerite all'organo consiliare e le motivazioni addotte da quest'ultimo per il mancato accoglimento dei suggerimenti indicati dall'organo di revisione, quantificando l'impatto negativo delle irregolarità. In questo caso l'organo di revisione può allegare al questionario documentazione a supporto, utilizzando la specifica funzione 'invio nota del revisore'.

#### Domanda 5

In ipotesi di avanzo di amministrazione libero, la domanda chiede se l'organo di revisione abbia verificato che l'ente non si trovasse nel 2015 in situazioni di anticipazione di tesoreria (art. 222, T.U.E.L.) o di utilizzo di fondi vincolati non reintegrati (art. 195, T.U.E.L.), in tali ipotesi l'avanzo di amministrazione libero non può essere utilizzato ai sensi dell'art. 187 comma 3-*bis* del T.U.E.L..

La *ratio* della norma come evidenziato nel parere n. 310/2013 della Corte dei conti del Piemonte è quella di impedire che enti in condizioni di cassa deficitarie possano *“incrementare le spese per effetto della capacità autorizzatoria del bilancio di previsione, senza un corrispondente effettivo incremento delle entrate di competenza.”*.

L'anticipazione di tesoreria costituisce uno strumento di finanziamento a breve termine a cui l'ente può ricorrere solo per fronteggiare temporanei problemi di liquidità. Il ricorso a tale forma d'indebitamento, soprattutto se protratta per gran parte dell'esercizio, produce un aggravio finanziario per l'ente per effetto degli interessi passivi ad esso correlati e può rappresentare il sintomo di squilibri nella gestione, arrivando in taluni casi a configurare una violazione della *“golden rule”* di cui all'art. 119 Cost. che consente di ricorrere al debito solo per finanziarie spese di investimento.

Il divieto di cui al comma 3-*bis* dell'art. 187 del T.U.E.L. opera in costanza di utilizzo dell'anticipazione di cassa, situazione in cui versa l'ente locale che non abbia provveduto al



relativo rimborso.

Il parere richiamato conclude sostenendo che il divieto in oggetto non si configura “*in termini assoluti, ma opera in presenza di un ricorso reiterato o continuativo all’anticipazione di cassa.*”.

Questa domanda è destinata solo ai comuni e non alle province e città metropolitane.

#### Domanda 6

La domanda 6 chiede se l’organo di revisione abbia verificato l’esistenza delle condizioni per poter disporre l’utilizzo dell’avanzo vincolato presunto determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell’esercizio precedente.

A differenza della quota libera dell'avanzo per il cui utilizzo è richiesta la preventiva approvazione del rendiconto (articolo 187, comma 2, T.U.E.L.), il comma 3 dell’art. 187 consente l'utilizzo delle quote accantonate o vincolate, per le finalità cui sono destinate, anche prima dell'approvazione del consuntivo, con l'iscrizione delle risorse, come posta d'entrata, nel bilancio di previsione o, se già approvato, con variazione. La disposizione precisa che l'impiego dell'avanzo vincolato è consentito, previa relazione motivata del dirigente competente, anche in esercizio provvisorio, ma solo per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenze, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

#### Domanda 7

Indicare se l’ente partecipa o meno ad un’unione dei comuni o consorzio, la domanda non è rivolta a città metropolitane e province.

#### Domanda 8

La domanda 8 chiede all’organo di revisione se abbia verificato il rispetto della c.d. *golden rule* di cui all’art. 119 della Costituzione che preclude a comuni, città metropolitane e province la possibilità di ricorrere ad intermediari creditizi per il finanziamento della spesa corrente.

Infatti la domanda chiede se le somme iscritte nel rendiconto 2015 per accensione di mutui, aperture di credito, cartolarizzazioni, cessioni di crediti e prestiti obbligazionari siano state destinate esclusivamente al finanziamento di spese per investimento (somme iscritte al titolo V, per gli enti sperimentatori VI).

In proposito si precisa che l’anticipazione di tesoreria ha natura esclusivamente di



anticipazione, non potendo rappresentare la fonte di finanziamento di nuove spese, ma soltanto la risorsa per il pagamento di debiti pregressi.

#### Domanda 9

La domanda 9 è di tipo compilativo e richiede di indicare se l'ente ha fatto ricorso a:

- *leasing* immobiliare;
- *leasing* immobiliare in costruendo;
- *lease-back*,

e, in caso affermativo viene richiesto di specificare se tali operazioni rappresentano forme di partenariato pubblico-privato.

#### Domanda 10

La domanda 10 chiede se nel 2015 l'ente ha posto o meno in essere operazioni di *project financing*.

#### Domanda 11

L'ultima domanda chiede se l'ente si è avvalso nel 2015 del contratto di disponibilità, strumento di partenariato pubblico privato con la finalità di favorire l'intervento di capitali privati nel settore pubblico per sostenere nuovi investimenti.

Tale contratto era stato introdotto dall'art. 44 della legge n. 27/2012 nel codice appalti all'art. 160-ter del D.Lgs. n. 163/2006, attuale art. 188 del D.Lgs. n. 50/2016.

Si tratta di uno strumento mediante il quale gli enti possono costruire e mantenere, a cura della controparte, opere per pubblici servizi. L'operatore economico assegnatario, che provvede alla progettazione, assume ogni rischio.

Il contratto è assegnato con gara.

L'opera rimane di regola di proprietà privata per tutta la durata del contratto, anche se posta nella disponibilità dell'ente, che deve corrispondere un canone di disponibilità. Al termine del contratto l'ente potrà corrispondere un prezzo per il trasferimento a suo favore della proprietà dell'opera, oppure rinunciare.

Il contratto si caratterizza per il trasferimento dei rischi di costruzione e della successiva gestione delle opere pubbliche alla controparte; l'operazione non costituisce indebitamento, a differenza del *leasing* finanziario e dal *project financing*. Per le sue particolari caratteristiche, il contratto dovrebbe contribuire ad incrementare gli investimenti pubblici.



## PRIMA SEZIONE: GESTIONE FINANZIARIA

Si precisa che la presente sezione deve essere compilata indicando anche i centesimi di euro.

Risultato della gestione (punti 1.1, 1.1.1, 1.1.2, 1.1.3, 1.2, 1.2.1, 1.2.2, 1.2.3)

### Punti 1.1 e 1.1.1

I punti in oggetto sono relativi alla gestione di competenza, in particolare nella prima tabella si devono indicare gli accertamenti di competenza e gli impegni di competenza dell'ultimo triennio (2013, 2014 e 2015).

Per l'esercizio 2015 gli accertamenti e gli impegni sono iscritti in base alle regole introdotte dall'armonizzazione contabile, e quindi ai sensi dell'art. 183 del T.U.E.L. *“gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili.”*. In base all'art. 179 del T.U.E.L. *“l'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.”*.

La seconda tabella chiede informazioni sulla gestione di competenza 2014 e 2015 suddividendola fra gestione di parte corrente e gestione di parte capitale al fine di evidenziare il conseguimento o meno dei rispettivi equilibri.

Nella colonna relativa al 2014 non devono essere compilati i campi riferiti al fondo pluriennale vincolato, istituto entrato a regime con l'adozione della contabilità armonizzata, questa seconda tabella non deve essere compilata dagli enti sperimentatori.

### Punto 1.1.2

Il punto in oggetto richiede di indicare in due apposite tabelle:

- le entrate eccezionali correnti o in conto capitale accertate destinate a spesa corrente quali ad esempio: permesso contributo a costruire, contributo per sanatoria abusi edilizi e sanzioni, recupero evasione tributaria, entrate per eventi calamitosi, canoni concessori pluriennali, sanzioni per violazioni al codice della strada, altre entrate da specificare;
- spese correnti straordinarie impegnate finanziate con risorse eccezionali quali ad esempio: consultazioni elettorali o referendarie, ripiani disavanzi aziende, oneri straordinari della gestione corrente, spese per eventi calamitosi, sentenze esecutive, altre spese da specificare.

La ragione di tali richieste è da ricondurre alla necessità di acquisire informazioni per approfondire e meglio interpretare i dati che sono evidenziati nelle tabelle precedenti (punti



1.1 e 1.1.1), lo scopo è quello di monitorare e controllare gli equilibri al fine di verificare che il loro conseguimento non dipenda da entrate non ricorrenti e solamente eventuali utilizzate per finanziare spese correnti.

Quanto alla distinzione fra entrate ricorrenti e non ricorrenti, l'art. 25, comma 1, lett. b), della legge n. 196/2009, considera ricorrenti quelle che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime.

Si ritiene che un'entrata possa essere considerata a regime se presenta una continuità di almeno 5 esercizi. In ogni caso, in considerazione della loro natura, sono da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti:

- i contributi per la sanatoria di abusi edilizi e sanzioni;
- i condoni;
- le entrate derivanti dall'attività straordinaria diretta al recupero evasione tributaria;
- le entrate per eventi calamitosi;
- le plusvalenze da alienazione;
- le accensioni di prestiti.

Tutti i trasferimenti in conto capitale sono non ricorrenti, a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Le altre entrate sono da considerarsi ricorrenti.

### Punto 1.1.3

Il punto chiede di indicare in apposita tabella gli stanziamenti per accantonamenti in conto competenza suddividendoli fra: accantonamenti per crediti di dubbia esigibilità, per spese potenziali, per ripiano quota disavanzo da riaccertamento straordinario, altri accantonamenti di cui specificare la natura.

### Punti 1.2, 1.2.1, 1.2.2, 1.2.3

I punti in oggetto sono dedicati al risultato di amministrazione (avanzo/disavanzo).

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta costituito ai sensi dell'art. 186 del T.U.E.L. dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre, maggiorato dei residui attivi e ridotto dei residui passivi.

La prima tabella chiede per il biennio 2014 e 2015 la compilazione del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione ripartendo la gestione sia del 2014 che del 2015 in conto competenza e conto residui.



La tabella successiva (punto 1.2.1) chiede la composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015. Il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del T.U.E.L. è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati agli investimenti (art. 187, T.U.E.L.).

La tabella 1.2.1 chiede in particolare la composizione della quota del risultato accantonata e vincolata, al fine di acquisire informazioni sulla natura degli accantonamenti e sulla natura dei vincoli.

Il risultato di amministrazione, come precisa il principio contabile n. 4/2 allegato al D.Lgs. n. 118/2011, non può mai essere considerato una somma "certa", in quanto si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà, in particolare derivante da una possibile sovrastima dei residui attivi ed una sottostima dei residui passivi.

La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita in particolare dall'indennità di fine mandato, dai fondi spese e rischi (passività potenziali), quali fondo copertura perdite delle società partecipate (art. 1, comma 550, legge n. 147/2013), dal fondo rischi cause legali e da altri accantonamenti prudenziali operati dall'ente, nonché dal fondo crediti di dubbia esigibilità.

Quest'ultima voce è particolarmente significativa, costituendo lo strumento, unitamente ad altri introdotti dalla contabilità armonizzata, che concorre al raggiungimento e mantenimento degli equilibri finanziari degli enti, con l'istituzione del fondo per crediti di dubbia esigibilità si evita di spendere entrate di difficile esazione.

In caso di disavanzo viene chiesto di suddividere quello derivante dal riaccertamento straordinario dei residui da quello derivante dalla gestione dell'esercizio precedente.

#### Punti 1.2.4.1, 1.2.4.2, 1.2.5 e 1.2.5.1

##### *Flussi e risultato di cassa*

Nella tabella del punto 1.2.4.1 è richiesto di esporre l'evoluzione del fondo di cassa partendo dal fondo di cassa iniziale all'1 gennaio 2015 e, mediante l'indicazione delle riscossioni di entrate in competenza e residui e dei pagamenti in competenza e residui, determinare il valore della cassa al 31 dicembre 2015.

Nel punto successivo (1.2.4.2) è richiesto di indicare se il fondo cassa al 31 dicembre 2015 risultante dalle scritture contabili dell'ente riconcilia con il conto del tesoriere, e in caso di discordanza illustrarne le motivazioni.

Il punto seguente 1.2.4.2.a chiede di ripartire il fondo cassa al 31 dicembre 2014 e al 31



dicembre 2015 scomponendolo in due parti:

- fondo di cassa libero;
- fondo di cassa vincolato,

indicando gli eventuali utilizzi di cassa vincolata non reintegrati alle date del 31 dicembre 2014 e del 31 dicembre 2015. In ipotesi di utilizzo di fondi vincolati non reintegrati (art. 195, T.U.E.L.), l'avanzo di amministrazione libero non può essere utilizzato ai sensi dell'art. 187, comma 3-*bis* del T.U.E.L..

Prima dell'armonizzazione, la gestione delle somme vincolate avveniva a livello di sola tesoreria, senza visibilità nel bilancio. Si ricorda che la riforma contabile non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali, ma è intervenuta obbligando con decorrenza dall'1 gennaio 2015 alla contabilizzazione in partite di giro dei movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lett. d) del T.U.E.L..

Gli ultimi due punti (1.2.5 e 1.2.5.1) della parte dedicata ai flussi di cassa si riferiscono all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria, in particolare viene richiesto di indicare se la Giunta ha autorizzato il ricorso all'anticipazione e l'impiego delle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti.

In caso affermativo deve essere compilata la tabella che richiede rispettivamente per gli esercizi 2013, 2014 e 2015 di esporre quanto segue:

- importo dell'anticipazione complessivamente concessa, si ricorda che ai sensi dell'art. 222 T.U.E.L. l'anticipazione non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente.

L'art. 1, comma 542, della legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015) ha prorogato al 31 dicembre 2015 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo di ricorso degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria al fine di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali di cui al D.Lgs. n. 231/2002 (termine prorogato anche per il 2016, art. 1, comma 738, della Legge n. 208/2015, legge di stabilità 2016);

- importo delle entrate vincolate utilizzate per spese correnti, si ricorda che per queste entrate opera la disciplina di cui all'art. 195 del T.U.E.L. che consente di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, per il finanziamento di spese correnti nel limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente. La legge di stabilità 2015, al comma 542, ha prorogato di un anno, fino al 31 dicembre 2015



(termine ulteriormente prorogato fino al 2016), la possibilità di elevare a cinque dodicesimi il ricorso ad anticipazioni di tesoreria, limite che si estende all'utilizzo di entrate vincolate per effetto dell'articolo 195, comma 1, del T.U.E.L.. La sezione delle autonomie della Corte dei conti è intervenuta con la deliberazione n. 31 del 9 novembre 2015 sul rapporto fra anticipazione di tesoreria ed entrate vincolate, precisando che l'utilizzo di entrate vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria, il limite è dunque da intendersi unico;

- i giorni di utilizzo dell'anticipazione;

- importo massimo dell'anticipazione giornaliera utilizzata. In relazione al rispetto del limite di cui all'art. 222 del T.U.E.L. si segnala che secondo la sezione delle autonomie della Corte dei conti, deliberazione n. 23 del 15 settembre 2014, il limite è da intendersi rispettato se rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute. Considerare il limite computando il totale delle utilizzazioni (vale a dire il totale delle richieste di anticipazione accordate), senza tenere conto delle eventuali intermedie restituzioni effettuate, non sarebbe in linea alla ratio dell'istituto, che è quella di assicurare per un determinato periodo (l'intero esercizio) risorse entro un tetto prestabilito a prescindere dal numero delle prestazioni. Tuttavia, il frequente ricorso alle anticipazioni di tesoreria per finanziarie spese correnti può rappresentare la spia di una possibile precarietà degli equilibri strutturali di bilancio, è per questo che l'organo di revisione deve verificarne gli utilizzi che potrebbero essere il sintomo di una criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi. In base al principio contabile applicato della contabilità finanziaria, l'anticipazione attivata può essere esposta al 31 dicembre nel rendiconto al netto dei relativi rimborsi. Tenuto anche conto della possibilità di iscrivere nel rendiconto l'anticipazione al netto, l'organo di revisione deve verificare durante tutto l'esercizio gli utilizzi ed il rispetto del limite che, per effetto dell'iscrizione al netto, potrebbe essere di non immediata evidenza;

- importo dell'anticipazione non restituita al 31 dicembre. Si segnala che ai sensi del D.M. 18 febbraio 2013 l'eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazione di tesoreria non rimborsata in misura superiore al 5% delle entrate correnti rappresenta un parametro di deficitarietà;

- importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31 dicembre. La sezione delle



autonomie della Corte dei conti è intervenuta con la deliberazione n. 31 del 9 novembre 2015 precisando che le entrate vincolate, se esistenti, sono da utilizzare prioritariamente rispetto all'anticipazione di tesoreria, questa preferenza, secondo la Sezione delle Autonomie, è da ricondurre ad esigenze sia di ordine pubblicistico, per evitare agli enti gli oneri (gli interessi) derivanti dall'anticipazione di tesoreria, sia al criterio della fungibilità dello strumento monetario.

I punti in commento trovano, peraltro, un ulteriore collegamento nella richiesta di informazioni nei successivi punti (1.2.15.1, 1.2.15.2, 1.2.15.3, 1.2.15.4) dedicati alla tempestività dei pagamenti, ultima parte della prima sezione, nonché con la domanda 5 delle domande preliminari.

Punti 1.2.6.1, 1.2.6.2, 1.2.6.3, 1.2.6.4, 1.2.6.5

*Fondo pluriennale vincolato*

I punti in oggetto sono relativi al fondo pluriennale vincolato, istituto contabile e di programmazione introdotto dalla nuova contabilità armonizzata; è un saldo finanziario costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Il FPV rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse, è dunque un istituto contabile e di programmazione, infatti i punti 1.2.6.3 e 1.2.6.4 chiedono se l'evoluzione dei cronoprogrammi è stata monitorata e se si sono rese necessarie variazioni del fondo.

Il punto 1.2.6.2 chiede la ripartizione del fondo pluriennale vincolato fra parte corrente e parte capitale, ancorché come indicato nel principio contabile n. 4/2 il fondo riguardi prevalentemente le spese in conto capitale, tuttavia può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Il punto 1.2.6.5 chiede se in chiusura dell'esercizio 2015 le spese di investimento non impegnate a fronte di entrate esigibili siano confluite al risultato di amministrazione vincolato o destinato ad investimenti.

Punti 1.2.7.1, 1.2.7.2, 1.2.7.3, 1.2.8

*Fondo crediti di dubbia esigibilità*



Il punto 1.2.7.1 chiede se l'ente ha fatto ricorso alla semplificazione introdotta nel principio contabile n. 4/2 dal D.M. del 20 maggio 2015 in base alla quale gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi, anziché in base alla media quinquennale del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata.

I punti successivi sono dedicati ad acquisire informazioni sull'eventuale eliminazione di crediti riconosciuti inesigibili ancorché non prescritti.

#### Punti 1.2.8.1, 1.2.8.2

##### *Efficienza della riscossione*

I punti in oggetto sono destinati solo ai comuni, pertanto risultano esonerati dalla compilazione città metropolitane e province.

Si richiedono informazioni sull'attività di contrasto all'evasione tributaria, in particolare al fine di porre a confronto accertamenti e riscossioni per recupero evasione di tributi quali: Imu, Tarsu/Tia/Tares, Cosap/Tosap e altri tributi.

All'organo di revisione in particolare viene richiesto di specificare se nell'ambito dell'attività di vigilanza di cui all'art. 239 del T.U.E.L. ha riscontrato irregolarità nel rapporto fra l'ente ed il concessionario della riscossione.

Inoltre è richiesto se il concessionario affidatario della riscossione ha provveduto a riversare le somme riscosse sul conto corrente di tesoreria dell'ente entro la prima decade di ogni mese con riferimento alle somme accreditate nel mese precedente sui conti correnti di riscossione.

#### Punti 1.2.9.1 e 1.2.9.2

##### *Verifica vincoli di bilancio*

I punti in oggetto si riferiscono all'accertamento, riscossione ed impiego per spesa corrente degli oneri di urbanizzazione e sanzioni amministrative, specificandone l'evoluzione negli esercizi 2013, 2014 e 2015.

Si ricorda che in base all'art. 1, comma 536, della legge n. 190/2014 (legge di stabilità 2015) è possibile destinare il 50% dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal T.U. dell'edilizia al finanziamento della spesa corrente.

In merito a tale agevolazione si segnala la posizione della Corte dei conti che nelle linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità (N. 4 /SEZAUT/2015/INPR) ritiene che tale



misura non va nella “direzione di una reale sostenibilità degli equilibri nel tempo”.

Il comma 737 della legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015) prevede che, per gli anni 2016 e 2017, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni possano essere utilizzati per una quota pari al 100% per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale e per spese di progettazione delle opere pubbliche.

L'art. 208 del codice della strada disciplina la destinazione dei proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie. Come più volte affermato dalla giurisprudenza contabile (sezione regionale di controllo per la Lombardia, 30 marzo 2015, n. 138), la disposizione deroga al principio di unità del bilancio, consentendo che i proventi derivanti da sanzioni amministrative per violazione del codice della strada siano vincolati a specifiche finalità previste per legge con il fine di correlare parte delle somme incassate dalle amministrazioni locali al miglioramento della sicurezza ed al potenziamento delle attività di controllo sulla circolazione stradale.

Si segnala che la Corte dei conti sezione controllo dell'Abruzzo, con la deliberazione n. 151/2016 ha precisato che i comuni non sono legittimati ad alimentare i fondi per il trattamento accessorio del personale investito di specifiche responsabilità, connesse alla circolazione stradale, con i proventi delle sanzioni amministrative pecuniarie del codice della strada, se non ai sensi dell'art. 15, comma 5, del C.C.N.L. del 1 aprile 1999.

Punti 1.2.10.1, 1.2.10.2, 1.2.10.3, 1.2.10.4, 1.2.10.5, 1.2.10.6, 1.2.10.7, 1.2.10.8, 1.2.10.9

#### *Gestione dei residui*

I punti in oggetto sono destinati ad acquisire informazioni sulla gestione dei residui attivi e passivi.

In particolare la tabella del punto 1.2.10.2 chiede se la ricognizione annuale dei residui attiva condotta secondo il principio di contabilità finanziaria ha permesso di individuare:

- crediti di dubbia e difficile esazione;
- crediti riconosciuti inesigibili;
- crediti insussistenti;
- crediti non imputati correttamente;
- crediti da reimputare ad altro esercizio.

In caso di crediti inesigibili o insussistenti viene richiesto di specificare se sono stati rimossi dal bilancio ed in caso affermativo di indicare le procedure poste in essere per il loro



recupero.

Al punto 1.2.10.4 viene richiesto se il riaccertamento dei residui attivi è stato effettuato coinvolgendo tutti i singoli responsabili delle diverse entrate.

La tabella di cui al punto successivo (1.2.10.5) chiede se la ricognizione annuale dei residui passivi condotta secondo il principio di contabilità finanziaria ha permesso di individuare:

- debiti insussistenti o prescritti;
- debiti non correttamente imputati;
- debiti da reimputare ad altro esercizio.

Le tabelle di cui al punto 1.2.10.6 richiedono di evidenziare l'evoluzione dei residui attivi e passivi indicando l'importo dei residui attivi di cui ai titoli da I a VI e dei residui passivi di cui ai titoli da I a IV alla data dell'1 gennaio 2015. Nelle successive colonne delle tabelle si chiede di indicare per ogni titolo gli importi rispettivamente riscossi, pagati, conservati ed eliminati mediante l'operazione di riaccertamento ordinario in modo da determinare il valore al 31 dicembre 2015.

Si precisa che queste tabelle non devono essere compilate dagli enti sperimentatori.

#### Punti 1.2.11.1, 1.2.11.2, 1.2.11.3

##### *Spese per il personale*

I punti in oggetto chiedono se la spesa di personale sostenuta nell'anno 2015 rientra nei limiti di cui all'art.1, commi 557 e 557-*quater* (spesa per il personale impegnata nel 2015 nei limiti della spesa media impegnata per il personale nel triennio 2011-2013) della legge n. 296/2006. Gli enti sperimentatori sono esclusi da questa richiesta. Per gli enti con popolazione fino a 1.000 abitanti il limite anziché dal triennio è dato dalla spesa del 2008.

Nel computo della spesa di personale 2015 l'ente è tenuto ad includere tutti gli impegni che, secondo il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, venendo a scadenza entro il termine dell'esercizio, siano stati imputati all'esercizio medesimo, ivi inclusi quelli relativi all'anno 2014 e precedenti rinviati al 2015; mentre si devono escludere quelle spese che, venendo a scadenza nel 2016, dovranno essere imputate all'esercizio successivo (Corte dei conti sezione regionale per il controllo regione Molise, delibera n. 218/2015).

#### Punti 1.2.12.1, 1.2.12.2, 1.2.13.1, 1.2.13.2

##### *Debiti fuori bilancio e passività potenziali*

I punti in oggetto sono volti ad acquisire informazioni sulla presenza o meno di debiti fuori



bilancio, se sono stati riconosciuti si chiedono indicazioni sull'imputazione e sulle modalità di copertura. Si chiede inoltre se l'ente ha subito pignoramenti di somme di denaro presso il tesoriere ed in quale misura.

Punti 1.2.14.1, 1.2.14.2

*Servizi per conto terzi e partite di giro*

In questa parte viene richiesto all'organo di revisione se ha verificato la corrispondenza tra gli accertamenti ed impegni dei capitoli relativi a servizi per conto terzi.

Seguono delle tabelle in cui è richiesto di indicare l'andamento nel 2015 e la natura degli accertamenti e riscossioni, nonché impegni e pagamenti dei servizi conto terzi e partite di giro.

In base al principio contabile n. 4/2 *“i servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. Non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria.”*.

Ad esempio si qualificano come 'Servizi per conto terzi': le operazioni svolte dall'ente come 'capofila', la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo, la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. Non hanno natura di 'Servizi per conto di terzi' e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio: le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc., le operazioni svolte per conto di un altro soggetto che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni, i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti, le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

In base al principio contabile n. 4/2 la necessità di garantire l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve corrispondere, necessariamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa) richiede che, in deroga al principio generale n. 16 della competenza



finanziaria, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, siano registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile.

Fra le operazioni elusive del patto/pareggio di bilancio rientra la non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio come ad esempio in caso di errata contabilizzazione in partite di giro di poste contabili che, secondo i nuovi principi contabili, dovrebbero essere allocate altrove, è vietato per esempio iscrivere tra le partite di giro le spese per il referendum.

Si ricorda che il D.Lgs. n. 118/11 ha sancito l'obbligo dell'iscrizione contabile in partite di giro dei movimenti delle entrate vincolate, compresi gli utilizzi come liquidità corrente e relativi reintegri.

#### Punti 1.2.15.1, 1.2.15.2, 1.2.15.3, 1.2.15.4

##### *Rapporto sulla tempestività dei pagamenti*

Il punto 1.2.15.1 chiede se l'ente ha adottato misure per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti, in osservanza anche del nuovo testo dell'art. 183, comma 8, del T.U.E.L..

Dalla relazione annuale di Banca d'Italia presentata lo scorso 31 maggio emerge che le amministrazioni pubbliche si sono attestate mediamente su tempi di pagamento pari a circa 115 giorni nel 2015, oltre 120 giorni nel 2014, raggiungendo un picco di quasi 200 giorni nel 2010.

Il rispetto dei tempi di pagamento, nonché il monitoraggio ed il perseguimento degli equilibri di competenza e cassa richiesti dal T.U.E.L. non sono ad appannaggio esclusivamente del servizio finanziario di un ente come ben si può comprendere dalla lettura del comma 8 dell'art. 183 del T.U.E.L., ove si legge che *“al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa.”*

La riforma introdotta dal D.Lgs. n. 118/2011 si presenta dunque come una riforma a tutto



campo che non riguarda solo gli aspetti contabili, ma anche quelli amministrativi avendo un impatto direttamente sulla struttura e sui ruoli degli attori (dirigenti, uffici, ecc.) coinvolti.

In relazione alla tempestività dei pagamenti si pone anche il nuovo codice dei contratti pubblici (D.Lgs. n. 50/2016) che all'art. 38 richiede espressamente il rispetto dei tempi per il pagamento di imprese e fornitori secondo la normativa vigente (D.Lgs. n. 231/200 recante l'attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, all'art. 4 stabilisce l'obbligo per il debitore di pagare entro trenta giorni dalla data di ricevimento della fattura o dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi.).

Sicuramente fra le misure preposte al rispetto dei tempi di pagamento si pongono anche l'utilizzo delle entrate vincolate e dell'anticipazione di tesoreria, peraltro più volte innalzata a cinque dodicesimi, proprio con la finalità di contrastare i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

Il punto 1.2.15.3 chiede se l'organo di revisione ha accertato l'attuazione da parte dell'ente delle procedure previste dai commi 4 e 5 dell'art. 7-bis del D.L. n. 35/2013 che richiedono agli enti di comunicare, mediante la piattaforma elettronica di interscambio, entro il 15 di ciascun mese, i dati relativi ai debiti non estinti, certi, liquidi ed esigibili per somministrazioni, forniture e appalti e obbligazioni relative a prestazioni professionali, per i quali, nel mese precedente, sia stato superato il termine di decorrenza degli interessi moratori di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 231/2002 sopra richiamato.

I punti 1.2.15.2 e 1.2.15.4 sono dedicati ad acquisire informazioni sul rispetto degli obblighi di trasparenza imposti agli enti mediante la pubblicazione di indicatori medi sui tempi di pagamento come previsto dall'art. 33 del D.Lgs. n. 33/2013, obbligo confermato anche nella nuova versione modificata dal D.Lgs. n. 97/2016 (primo decreto approvato attuativo della riforma della P.A. di cui alla legge delega n. 124/2015).

## SECONDA SEZIONE: INDEBITAMENTO E STRUMENTI DI FINANZA DERIVATA

I punti 2.1, 2.2 e 2.3 sono dedicati alla verifica del rispetto dei limiti legati all'indebitamento.

In particolare il punto 2.1 chiede se l'ente ha rispettato le condizioni richieste dall'art. 203 del T.U.E.L., secondo cui per attivare fonti di finanziamento l'ente deve:

- aver approvato il rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si



intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;

- avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.

I successivi punti 2.2 e 2.3 sono dedicati alla verifica del rispetto di quanto disposto dall'art. 204 del T.U.E.L. secondo cui l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 10% nel 2015 delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente (2013) quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui.

Si segnala che in relazione all'incremento dei limiti di indebitamento previsti dall'art. 204 del T.U.E.L., innalzamento dall'8% al 10%, (art. 1, comma 539, legge n. 190/2014), nonché con riferimento alla proroga al 31 dicembre 2015 del limite massimo del ricorso alle anticipazioni di tesoreria, da tre a cinque dodicesimi e alla previsione di un contributo in conto interessi agli enti locali su operazioni di indebitamento (art. 1, comma 540, legge n. 190/2014), la Corte dei conti nell'adunanza n. 4/2015 ha espresso perplessità circa i possibili effetti che la crescita dell'indebitamento può comportare sulla tenuta degli equilibri.

Il successivo punto 2.4 chiede la tendenza dell'indebitamento negli esercizi 2014 e 2015, in particolare l'evoluzione dell'indebitamento dall'apertura dell'esercizio 2014, debito residuo, fino alla chiusura del 2015, indicando incrementi per accensione nuovi prestiti, decrementi per prestiti rimborsati ed estinzioni anticipate ed altre variazioni.

I punti 2.5 e 2.5.1 sono dedicati ad acquisire informazioni su eventuali rinegoziazioni di mutui, il punto 2.5.2 è invece volto ad acquisire informazioni su eventuali fidejussioni e lettere di patronage forte concesse dall'ente a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.

Le lettere di *patronage* cd. forti sono assimilabili ad obbligazioni fideiussorie il cui effetto, in caso d'insolvenza del soggetto garantito, è quello di determinare conseguenze finanziarie rilevanti in capo all'ente (Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 18/2012), per questa ragione il questionario richiede espressamente questa informazione.



La tabella di cui al punto 2.5.3 chiede l'indicazione degli oneri finanziari per ammortamento prestiti e della quota capitale rimborsata.

Il punto 2.6 è dedicato ad acquisire informazioni sulla presenza di eventuali strumenti di finanza derivata ed in caso affermativo viene richiesto se nell'avanzo di amministrazione è stato costituito un fondo rischi per tutelare l'ente per eventuali rischi futuri.

### TERZA SEZIONE: RISPETTO DEL PATTO DI STABILITÀ INTERNO

Nella terza sezione non si rilevano elementi di novità rispetto al questionario relativo al rendiconto 2014.

Come per il 2014 è richiesta, oltre alla compilazione della presente sezione che si compone di 9 punti, anche la trasmissione mediante la specifica funzione SIQuEL del prospetto relativo alla determinazione dell'obiettivo ed il prospetto relativo al monitoraggio del patto già inviati al Ministero dell'economia e delle finanze.

Si ricorda che con la legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015) il patto è stato sostituito con un obbligo di pareggio di bilancio 'temperato' rispetto a quello previsto dalla legge n. 243/2012.

### QUARTA SEZIONE: ORGANISMI PARTECIPATI

Si premette che i revisori degli enti sono esonerati dall'obbligo di inserimento dei dati relativi agli organismi partecipati per l'esercizio 2015, tenuto conto che risultano acquisiti nella banca dati SIQuEL per il tramite dell'applicativo 'Partecipazioni' implementato dal Dipartimento del Tesoro; permane l'obbligo di inserimento dati relativi al 2014 ed esercizi precedenti ove non disponibili.

I punti 4.1, 4.1.1 e 4.1.2 si focalizzano sui piani di razionalizzazione adottati dagli enti. In particolare, in base al comma 611 della legge n. 190/2014, gli enti dovevano predisporre e pubblicare piani di razionalizzazione (la pubblicazione del piano costituisce obbligo di pubblicità ai sensi del D.Lgs. n. 33/2013) volti a raggiungere una riduzione delle società partecipate detenute direttamente o indirettamente, al fine di conseguire il contenimento della spesa, il buon andamento dell'azione amministrativa e la tutela della concorrenza e del mercato.

La legge n. 190/2014 conserva espressamente i vincoli posti dai commi da 27 a 29



dell'articolo 3 della legge n. 244/2007 che recano il divieto generale di *“costituire società aventi per oggetto attività di produzione di beni e di servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, né assumere o mantenere direttamente partecipazioni, anche di minoranza, in tali società.”*

La legge n. 244/2007 aveva come obiettivo quello di riportare l'azione degli enti pubblici in un ambito strettamente istituzionale in modo da garantire il funzionamento delle logiche concorrenziali sui cui poggia il mercato.

Si precisa che il comma 611 richiede testualmente *“un processo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute”*, non estendendo il processo ad organismi diversi da società (quali ad es. fondazioni, aziende speciali, ecc.).

I piani di razionalizzazione (straordinario e ordinario) sono contemplati anche nello schema di decreto recante il testo unico delle società partecipate di prossima approvazione.

Il punto 4.1 del questionario chiede di indicare gli obiettivi conseguiti con i piani di razionalizzazione posti in essere, nonché i relativi stati di avanzamento.

Il punto 4.1.1 chiede se sono state effettuate dismissioni di organismi partecipati ed il punto 4.1.2 chiede come è stato ricollocato il personale di società per le quali sono state dismesse le relative quote di partecipazione, quale conseguenza del piano di razionalizzazione adottato ai sensi del comma 611, art. 1, legge n. 190/2014.

Il punto 4.2 chiede di indicare se risultano servizi pubblici locali gestiti in ambiti territoriali ottimali (ATO).

Il punto 4.3 è volto ad acquisire informazioni sulle operazioni di finanziamento poste in essere fra ente locale e propri organismi partecipati, chiedendo in particolare se risultano garanzie (fidejussioni, lettere di patronage) o altre operazioni di finanziamento a favore degli organismi partecipati ed in caso affermativo specificare la natura dell'operazione indicando i destinatari, il piano di ammortamento ed allegando le relative deliberazioni.

Il punto 4.4 chiede se l'ente ha rispettato il divieto previsto dall'art. 6, comma 19, del D.L. n. 78/2010 (conv. dalla legge n. 122/2010, successivamente modificato e integrato), secondo il quale gli enti non possono, salvo quanto previsto dall'art. 2447 c.c. per *“Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale”*, effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito o rilasciare garanzie a favore delle società partecipate non



quotate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. In deroga a tale divieto sono consentiti i trasferimenti a tali società a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti.

La *ratio* della disposizione è quella di contenere una prassi, ormai consolidata, seguita in particolare dagli enti locali di ricapitalizzare o effettuare trasferimenti straordinari per coprire perdite strutturali, tali da minacciare la continuità aziendale. Come evidenziato dalla Corte dei conti Lombardia, parere n. 220/2012, questa prassi conduce inevitabilmente alla compromissione degli equilibri dei bilanci degli enti ed al contempo si contrappone alle disposizioni dei trattati (art. 106, T.F.U.E., già art. 86, T.C.E.) che vietano ai soggetti che operano nel mercato comune di beneficiare di agevolazioni in grado di alterare la concorrenza ‘nel mercato’, in un’ottica macroeconomica (Corte dei conti, sez. reg. controllo per la Puglia, delibera n. 29 del 7 marzo 2012).

In caso di mancato rispetto del divieto sono richiesti chiarimenti.

Il punto successivo (4.4.1) chiede se in caso di ricapitalizzazione effettuata per obbligo di legge, in quanto il capitale sociale della società partecipata risulta al di sotto del limite legale per effetto del conseguimento di perdite, si è tenuto conto della redditività futura dell’azienda, dunque se risulta un *business plan* dal quale si possa desumere il raggiungimento nel tempo di un equilibrio nella gestione.

Il punto 4.4.2 chiede se è stato rispettato l’obbligo imposto dall’ art. 1, comma 554, della legge n. 147/2013 secondo il quale le aziende speciali, le istituzioni e le società a maggioranza pubblica titolari di affidamenti diretti per oltre l’80% del valore della produzione, devono procedere alla riduzione del 30% del compenso dei componenti degli organi di amministrazione, se nei tre esercizi precedenti hanno conseguito un risultato economico negativo. Disposizione confermata anche nello schema di decreto recante il T.U. delle società partecipate di prossima approvazione.

I punti 4.5, 4.5.1 e 4.5.2 si riferiscono ai rapporti fra enti e società partecipate, di particolare rilevanza è il punto 4.5.1 che chiede se è stata effettuata la conciliazione dei rapporti di credito/debito la c.d. ‘circularizzazione’ tra ente ed organismi partecipati come previsto dall’art. 1, comma, 6 lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011. In caso di mancata conciliazione si



chiede di fornire chiarimenti ed in caso di avvenuta conciliazione è richiesto di specificare se la nota contenente la conciliazione è stata oggetto di doppia asseverazione, vale a dire se asseverata sia dall'organo di revisione dell'ente che dall'organo di controllo della partecipata. In proposito si segnala che la sezione delle autonomie nell'adunanza del 19 gennaio 2016 (delibera n. 2/2016) si è espressa sulla corretta interpretazione della normativa disciplinante la nota informativa attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti fra enti e società partecipate o altri enti strumentali, prevista fino al 2014, dall'art. 6, comma 4, del D.L. n. 95/2012 (abrogata a decorrere dall'1 gennaio 2015), e dal 2015, dall'art. 11, comma 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011, in particolare stabilendo se la predetta nota informativa da allegare ai rendiconti debba essere asseverata dal solo organo di revisione dell'ente locale socio o anche dall'organo di revisione (collegio sindacale o revisore legale) della società partecipata ed in assenza di quest'ultimo con quali modalità.

Preliminarmente la sezione delle autonomie osserva che la nuova disposizione, rispetto alla precedente normativa, estende la circolarizzazione agli enti strumentali oltreché alle società partecipate come già previsto dall'abrogato art. 6, comma 4 sopra richiamato.

Questo adempimento si colloca in linea alle modifiche apportate al T.U.E.L. dal D.L. n. 174/2012, ove l'art. 147-*quinquies*, comma 3, del T.U.E.L., specifica che il controllo sugli equilibri finanziari implica la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

La corretta rilevazione delle posizioni intercorse fra ente ed organismi partecipati è diretta a salvaguardare gli equilibri di bilancio, riducendo il rischio di emersione di passività latenti per l'ente (ad es. un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata).

Rispetto alla questione della doppia asseverazione, la sezione delle autonomie osserva preliminarmente che l'art. 11, co. 6, lett. j), del D.Lgs. n. 118/2011, reca l'obbligo di doppia asseverazione come si deduce dal testo normativo che usa la locuzione 'rispettivi organi di revisione', formula peraltro utilizzata nella normativa previgente (art. 6, comma 4, secondo periodo, D.L. n. 95/2012, abrogato dall'1 gennaio 2015). Inoltre viene specificato che l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a prescindere che dal bilancio societario sia



possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio e l'adempimento dell'asseverazione deve essere assolto senza previsione di compensi aggiuntivi.

La sezione delle autonomie si sofferma anche sulla problematica inerente l'individuazione dell'organo chiamato ad asseverare la nota informativa per l'organismo controllato/partecipato da enti in ipotesi di assenza dell'organo di controllo o di un revisore in quanto non obbligatorio.

La sezione delle autonomie conclude come segue:

- nelle s.p.a. controllate/partecipate da enti, all'asseverazione è tenuto il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-*bis* c.c.;
- nelle s.r.l. controllate/partecipate da enti, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti ai sensi dell'art. 2477 c.c., è rimessa all'autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo;
- per le aziende speciali e le istituzioni, viene richiamato l'art. 114, comma 7, del T.U.E.L. che prevede per le aziende speciali un apposito organo di revisione e per le istituzioni che l'organo di revisione dell'ente eserciti le sue funzioni anche nei confronti di queste ultime;
- in caso di mancata individuazione nello statuto della s.r.l. o del consorzio, di un organo di controllo spetta all'ente territoriale socio individuare il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi.

In proposito si segnala che almeno per le s.r.l. controllate il problema dell'assenza dell'organo di controllo debba intendersi superato alla luce dello schema di decreto recante il T.U. delle società partecipate che stando all'attuale formulazione prevede per le s.r.l. a controllo pubblico che l'atto costitutivo o lo statuto in ogni caso preveda la nomina dell'organo di controllo o di un revisore. Mentre per le s.p.a. a controllo pubblico lo schema di decreto ha previsto che la revisione legale dei conti non possa essere affidata al collegio sindacale.