CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMI 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266. RENDICONTO DELLA GESTIONE 2018.

DELIBERAZIONE N. 12/SEZAUT/2019/INPR

CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 12/SEZAUT/2019/INPR

Adunanza del 28 maggio 2019

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione	Luciana SAVAGNONE, Francesco PETRONIO, Antonio Marco CANU, Manuela ARRIGUCCI;
Consiglieri	Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Dario PROVVIDERA, Mario GUARANY, Marcello DEGNI, Stefano GLINIANSKI, Valeria FRANCHI, Amedeo BIANCHI;
Primi Referendari	Vanessa PINTO.

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

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

Vista la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che ha introdotto il principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale;

Vista la legge 24 dicembre 2012, n. 243 recante disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione, come modificata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164;

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

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

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sugli enti locali (TUEL) e successive modificazioni, ed in particolare l'art. 148-*bis*, del TUEL,

così come introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, decreto-legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

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

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) ed in particolare l'articolo 1, commi 166 e seguenti;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", corretto ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126;

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

Vista la legge 7 agosto 2016, n. 160, di conversione del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, recante "Misure finanziarie per gli Enti territoriali e il territorio";

Visto il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, recante "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo";

Visto il Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 21 febbraio 2017, n. 21 che ha adottato il Regolamento recante criteri e modalità di attuazione dell'articolo 10, comma 5, della legge 24 dicembre 2012, n. 243;

Vista la legge 27 dicembre 2017, n. 205 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020;

Visto il D.M del Ministro dell'interno del 7 maggio 2018 recante la proroga della sospensione dei termini di alcuni adempimenti finanziari, contabili e certificativi per i comuni compresi negli allegati 1, 2 e 2-*bis*, del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito con modificazioni dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229;

Visto il decreto-legge 29 maggio 2018, n. 55, convertito con modificazioni dalla L. 24 luglio 2018, n. 89, che reca "Ulteriori misure urgenti a favore delle popolazioni dei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria, interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016";

Visto il D.M del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, del 27 luglio 2018, di ulteriore proroga della sospensione dei termini di alcuni adempimenti finanziari, contabili e certificativi per i comuni compresi negli allegati 1, 2 e 2-*bis*, del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito con modificazioni dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, tra cui la proroga al 30 settembre 2018 del termine per l'adozione della delibera con cui si dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio;

Visti l'art. 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, e 11 bis, comma 6, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, che dispongono, rispettivamente, lo stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010 ed il riparto dell'eventuale disavanzo conseguente in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti;

Vista la legge 30 dicembre 2018, n. 145 recante le disposizioni per la formazione del bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni Riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, e successive modifiche e integrazioni;

Viste le note del Presidente della Sezione delle autonomie preposto alla funzione di coordinamento n. 270 e n. 271 del 17 maggio 2019, con le quali è stata trasmessa ai Presidenti dell'ANCI e dell'UPI la bozza del questionario relativo al rendiconto 2018;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 277 del 21 maggio 2019 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Valutate le osservazioni rappresentate dall'ANCI – IFEL, settore Finanza Locale, con nota del 22 maggio 2019;

Vista la nota n. 187 del 24 maggio 2019 fatta pervenire dall'UPI;

Uditi i relatori, Consiglieri Rinieri Ferone, Elena Brandolini, Dario Provvidera e Valeria Franchi;

DELIBERA

di approvare gli uniti documenti, che costituiscono parte integrante della presente deliberazione, riguardanti le Linee guida e il questionario, cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), richiamato dall'art. 1, comma 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, gli organi di revisione

economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2018.

La presente deliberazione sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 28 maggio 2019.

I Relatori
F.to Rinieri FERONE

Il Presidente
F.to Angelo BUSCEMA

F.to Elena BRANDOLINI

F.to Dario PROVVIDERA

F.to Valeria FRANCHI

Depositata in segreteria il 11 giugno 2019

Il Dirigente
F.to Renato PROZZO

CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

LINEE GUIDA E RELATIVO QUESTIONARIO PER GLI ORGANI DI REVISIONE ECONOMICO FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI PER L'ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 1, COMMI 166 E SEGUENTI DELLA LEGGE 23 DICEMBRE 2005, N. 266. RENDICONTO DELLA GESTIONE 2018.

1. Le presenti Linee guida accompagnano il questionario finalizzato alla predisposizione delle relazioni sul bilancio consuntivo degli Enti locali che gli Organi di revisione economico-finanziaria dei medesimi devono inviare alle Sezioni regionali di controllo, competenti per territorio, ai fini del controllo di regolarità e di legittimità sui bilanci e rendiconti, introdotto dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e potenziato con le misure di cui al d.l. 10 ottobre 2012, n. 174 convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, i cui contenuti sono stati recepiti nell'art. 148-*bis* del TUEL. Costituiscono strumento essenziale delle verifiche sul rispetto degli obiettivi del pareggio di bilancio, dei vincoli di finanza pubblica e della sostenibilità dell'indebitamento da parte di Comuni, Province e Città metropolitane, nell'ottica di una proficua collaborazione tra la Corte e le Istituzioni territoriali, nonché di una più efficace e sinergica cooperazione tra gli organi preposti al controllo interno ed esterno.
Come noto, infatti, alle Linee guida e all'annesso questionario devono fare riferimento sia i Collegi dei revisori dei conti degli enti locali, per le attività di controllo agli stessi demandate, sia le Sezioni regionali di controllo - comprese quelle delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome di Trento e di Bolzano - per le analisi di propria competenza.
Inoltre, al fine di realizzare quella uniformità di comportamento idonea a garantire una tendenziale unitarietà di indirizzo nell'esercizio delle funzioni attribuite alla Corte, anche per la stesura delle presenti linee guida e dell'annesso questionario viene utilizzato il contributo fornito dalle Sezioni regionali di controllo.
Un importante elemento di novità rispetto al passato è rappresentato dall'interlocuzione realizzatasi con i rappresentanti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec) attraverso alcuni incontri preliminari all'adozione, da parte degli stessi, dell'annuale schema di relazione dell'organo di revisione sulla proposta di delibera dell'ente e dello schema del rendiconto della gestione 2018 e documenti allegati. Tale interlocuzione ha consentito di individuare alcuni spazi di semplificazione all'interno di un adempimento - quello della relazione sui risultati della gestione compendiati nel conto del bilancio - cui sono tenuti i revisori dei conti, sia in veste di organo di revisione economico-finanziario nei confronti dell'organo di indirizzo politico dell'ente, sia nell'assolvimento dei compiti di organo di collaborazione e raccordo operativo ai fini dell'esercizio dei controlli intestati alla magistratura contabile.
Resta, quindi, intatta la differenziazione tra la relazione che l'organo di revisione deve inviare alle Sezioni regionali di controllo ex art. 1, comma 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 , e quella che gli stessi revisori trasmettono ai consigli degli Enti di

competenza ai sensi dell'art. 239, comma 1, del T.U. n. 267/2000, tanto per il profilo procedimentale (in quanto nel rapporto Organo revisione/Consiglio essa precede l'approvazione del documento contabile mentre nel rapporto organo revisione /Corte essa è resa a documento già approvato) che per quello sostanziale (poiché il contenuto dei pareri sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio nonché sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto, quale espressamente stabilito dall'art. 239 TUEL, comprende tutti gli aspetti della gestione mentre il questionario della Corte si focalizza su temi centrali per la stabilità finanziaria degli enti territoriali e sulla corretta tenuta della contabilità armonizzata). Ma, insieme all'obiettivo di economizzare e razionalizzare i flussi informativi, si intende in tal modo perseguire anche una maggiore sinergia tra il controllo interno delle amministrazioni locali e i controlli esterni della Corte, rinforzando la garanzia della sana e corretta gestione finanziaria pubblica. Depone in tal senso anche la disposizione dell'art. 239 del TUEL, che suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione, già ricordato, che deve intercorrere tra l'Organo di revisione contabile degli Enti e la Corte dei conti, istituendo uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione.
L'esito dei confronti e delle interlocuzioni sul merito dei più significativi aspetti giuridico-contabili della gestione finanziaria conclusa ha reso possibile ai rappresentanti del predetto Consiglio nazionale di trasfondere all'interno del richiamato parere anche tutte le informazioni, compresi gli schemi contabili, richieste dai questionari redatti dalla Corte ai sensi della sopra richiamata normativa. Il tutto in coerenza con il nuovo sistema dei controlli interni delineato dal D.L. 174/2012, che attribuisce all'organo di revisione una funzione neutra, a tutela ausiliaria di un interesse generale dello Stato ordinamento. Tra l'altro, proprio con specifico riferimento all'Organo di revisione dell'ente locale, si ricorda che lo stesso, da un lato, assume la qualificazione di organo tecnico di controllo che somma in sé obblighi e responsabilità della revisione, da svolgere in aderenza a precise regole giuridiche, e, dall'altro, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente (l'Ente locale) bensì nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente.

1.1. Giova ricordare che gli Organi di revisione contabile sono chiamati ad una costante vigilanza sulla corretta attuazione dei principi contabili sanciti dal d.lgs. n. 118/2011 in uno con gli indirizzi e le soluzioni interpretative forniti dalla Sezione delle autonomie in materia di contabilità armonizzata (cfr. deliberazioni n. 4/INPR, n. 31/INPR e n. 32/INPR del 2015; n. 3/QMIG, n. 9/INPR, n. 26/QMIG e n. 31/FRG del 2016; n. 15/QMIG, n. 14/INPR del 2017; n. 2/QMIG e n. 8/INPR del 2018). Inoltre, l'esigenza che l'attività di controllo della Corte sia sempre più orientata alla valutazione dei risultati ottenuti nelle diverse aree di intervento delle politiche pubbliche (SS.RR in sede di controllo, deliberazione n. 12/SSRRCO/INPR/17) implica una maggiore attenzione ai fenomeni gestori che richiedono una ricalibratura degli interventi, specie ove questi presentino impatti sui conti non in linea con le attese o dimostrino risultati non corrispondenti agli obiettivi. In questa prospettiva, pertanto, spetta agli Organi di revisione contabile effettuare valutazioni in ordine all'efficacia delle politiche adottate ed alla qualità dei servizi resi dagli enti controllati, ponendo a raffronto i risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici originariamente dagli stessi definiti.

Più in generale, si richiede ai revisori di porre una particolare attenzione, sia pure sotto forma di opera di sensibilizzazione dei soggetti di volta in volta coinvolti, ai numerosi e diversi adempimenti, di natura soprattutto informativa, a carico degli enti. Oltre agli interventi surrogatori nei casi di inadempienze di particolare gravità (art. 141 TUEL), occorre ricordare le misure sanzionatorie statuite dall'art. 9 comma 1-quinquies del d.l. 113/2016 in caso di mancato invio nei termini ivi stabiliti dei documenti contabili approvati secondo le cadenze legislative; così come i dati di monitoraggio delle opere pubbliche curati da BDAP-MOP e gli obblighi di pubblicazione concernenti i tempi di pagamento dell'amministrazione di cui all'art. 33 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 e la corretta quantificazione del debito commerciale residuo, alla luce anche delle novità dalla legge di bilancio 2019 (legge 30 dicembre 2018, n. 145, in particolare: art. 1, commi 867 e ss. e commi dal 1015 al 1017).
In proposito occorre sottolineare l'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi nella BDAP e nelle altre banche dati pubbliche e richiamare l'attenzione sul fatto che non si tratta di meri adempimenti a fini statistici: tali banche dati – per la realizzazione e la manutenzione delle quali si impiegano ingenti risorse – sono strumenti di monitoraggio e controllo ai fini del coordinamento della finanza pubblica e le informazioni ivi presenti sono alla base delle decisioni di politica finanziaria. Nella prospettiva dell'amministrazione digitale, inoltre, l'obiettivo cui si deve tendere è la piena conformità dei dati inseriti con i documenti prodotti dai software gestionali dei singoli enti che sono oggetto di approvazione da parte degli organi di governo e consiliari.
All'Organo di revisione, pertanto, viene richiesto di verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati - con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall'ente, almeno per quanto riguarda i contenuti del Quadro generale riassuntivo, del Prospetto degli equilibri di bilancio e del prospetto del risultato di amministrazione, nonché gli errori e le incongruenze segnalate dalla BDAP, ove non risolte, nonchè la coerenza delle informazioni sugli organismi partecipati inserite dagli enti nella banca dati del Dipartimento del Tesoro con quelle rilevabili da altra documentazione oggetto di verifica. Anche in queste ipotesi di errata o incompleta comunicazione dei dati, i Revisori dovranno segnalare alle Amministrazioni la necessità di operare le rettifiche/integrazioni necessarie.
A tal fine sembra opportuno ribadire quanto già detto nelle precedenti linee di indirizzo (in particolare: deliberazioni n. 6/SEZAUT/2017/INPR e n. 8/SEZAUT/2018/INPR) e cioè che gli Organi di revisione per poter accedere in visualizzazione di tutti i documenti contabili (Schemi di Bilancio, Piano dei conti integrato – con i relativi dati contabili analitici e Piano degli Indicatori e Risultati attesi) relativi all'ente o agli enti di propria competenza, dovranno registrarsi presso il sistema gestionale selezionando il link "Nuova Registrazione" presente nell'area riservata della Home page di BDAP: http://www.bdap.tesoro.it/Pagine/default.aspx. Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all'utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce "Supporto" all'interno della Home page. La registrazione potrà essere eseguita dal Presidente del collegio dei revisori (PCR) e dai collaboratori del Collegio dei Revisori (CCR).

1.2. Con riferimento alle Sezioni regionali di controllo, le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità, in ordine ai quali le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile dovranno fornire tutte le informazioni richieste.

Quanto, poi, all'attività delle Sezioni regionali di controllo delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome, detti documenti potranno essere utilizzati nel rispetto dei rispettivi regimi di autonomia differenziata applicabili e, pertanto, in tale ottica, i revisori dei predetti enti potranno richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa locale eventualmente applicata in luogo di quella richiamata nel questionario.
Giova in questa sede ricordare che i controlli sui bilanci degli enti locali hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari. (cfr. ex *plurimis*: Corte Costituzionale, sentenze n. 60 del 2013, n. 155/2015; n. 188/2016). Ne consegue che tale tipo di sindacato è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso (Corte costituzionale, sentenza n. 40 del 2014) per cui il potere conferito alla Corte dei conti di adottare misure interdittive all'ente per prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali appare "strumentale" per il perseguimento del rispetto degli "obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio" (cfr. Corte costituzionale, sentenze nn. 266, 250 e 60 del 2013; n. 39 del 2014; n. 80 del 2017). A ciò aggiungasi che i predetti controlli, per espresso disposto normativo, sono altresì diretti a rappresentare agli organi elettivi degli enti controllati, la reale ed effettiva situazione finanziaria o le gravi irregolarità riscontrate nella gestione dell'ente, in modo tale che gli stessi possano responsabilmente assumere le decisioni che ritengano più opportune e, per tale motivo, si pongono in una prospettiva dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo alla adozione di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (Corte Costituzionale, sentenze n. 198 del 2012, n. 179 del 2007 e n. 267 del 2006).
In tale contesto, con riferimento ai controlli finanziari sui principali documenti contabili degli enti territoriali, l'attività svolta dalle Sezioni regionali, in sinergia con l'attività di revisione contabile degli organi interni degli enti territoriali, costituisce un indispensabile supporto informativo per un'adeguata e completa rappresentazione dei profili gestionali di maggior rilievo (efficacia della spesa, livello di realizzazione delle politiche di settore, rischi connessi alle gestioni in disavanzo, misure correttive da adottare). Detta attività, oltre ad assicurare le verifiche sulla correttezza formale della gestione delle risorse pubbliche, è chiamata anche ad una attenta verifica degli esiti effettivi dell'azione amministrativa, a livello sia macro che micro, ponendo a confronto i risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici originariamente fissati.

2. Anche nel 2018 resta cruciale il monitoraggio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici, nonché dalla attendibilità dei sottostanti conti finanziari, economici e patrimoniali, dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali.
Appare quindi utile, preliminarmente alle indicazioni sulla struttura del questionario, richiamare l'attenzione degli Organi di controllo su alcuni principi di carattere generale e

sulle novelle legislative e giurisprudenziali che hanno inciso sull'esercizio finanziario 2018.

2.1. Al riguardo, sono da considerarsi meritevoli di particolare attenzione e tra loro inscindibilmente connessi il principio di continuità del bilancio ed il concetto della prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio. Si segnala, inoltre, la necessità del rispetto dei termini di legge per l'approvazione del rendiconto e delle puntuali raccomandazioni contenute nelle precedenti linee di indirizzo e/o guida, in particolare nella deliberazione n. 8/SEZAUT/2018/INPR (che ha approvato le Linee guida e il relativo questionario per la relazione dei revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province, sui bilanci di previsione 2018-2020).

2.1.1. Il principio di continuità di bilancio è una specificazione del principio dell'equilibrio tendenziale contenuto nell'art. 81 della Costituzione, in quanto "collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato" (Corte costituzionale, *ex plurimis*, sentenza n. 181 del 2015), consentendo di inquadrare in modo strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi. In proposito si evidenzia che la stessa evoluzione normativa impone, sia a fini di gestione che di controllo, una visione unitaria e dinamica dei documenti contabili all'interno del ciclo di bilancio dell'ente. Questo, tra l'altro, può definirsi tale, cioè "ciclo", in quanto ogni elemento al suo interno è, ad un tempo, il presupposto dell'elemento successivo e la conseguenza di quello precedente.
Il concetto di prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio, già individuato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale come precetto dinamico della gestione finanziaria (*ex plurimis*, sentenze n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche e impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti.
Ne consegue che il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata (cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 18 del 2019) e che la visione "dinamica" di quest'ultimo deve necessariamente combinarsi sia con il "principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi" (Corte costituzionale, sentenze n. 155 del 2015, n. 188 del 2016, n. 89 del 2017 e n. 49 del 2018), sia con la corretta applicazione dei principi contabili della coerenza, della continuità e della costanza e dell'equilibrio di bilancio (p.c. nn. 10, 11 e 15, All. 1 al d.lgs. n. 118/2011) la cui verifica non può prescindere da una valutazione unitaria di tutto il ciclo di bilancio.

2.1.2. Fermo restando quanto già costantemente affermato da questa Sezione circa l'ineludibile necessità del rispetto di tutti i termini di legge per l'intero procedimento del ciclo di bilancio, si ritiene opportuno ribadire la necessità del rispetto dei termini per l'approvazione del rendiconto, adempimento che costituisce obiettivo prioritario nell'ottica della verifica della regolarità delle gestioni. La rendicontazione, infatti, in parallelo alla tempestiva programmazione delle politiche di bilancio, rappresenta non solo la certificazione dei risultati dell'esercizio trascorso, ma anche il presupposto per gli eventuali interventi di variazione delle previsioni del bilancio in corso di gestione. Si

richiamano, al riguardo, le conseguenze previste dall'art. 243, comma 6, del TUEL e le istruzioni di cui al decreto del Ministero dell'Interno 23 aprile 2018.
Si evidenzia, altresì, che nella rendicontazione deve essere garantita la puntuale rilevazione delle spese liquidabili secondo i criteri espressi al punto 6.1. del principio contabile 4/2 della contabilità finanziaria, tenendo conto che la determinazione della somma da pagare (cioè la liquidazione o liquidabilità) deve essere fatta, determinata e registrata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile. La mancanza di una corretta determinazione delle spese liquidabili preclude la correttezza e veridicità della determinazione dei debiti dell'ente al 31 dicembre, con le conseguenti alterazioni dei risultati di gestione, di amministrazione e di quelli dipendenti dal computo degli impegni.
Utile appare, al riguardo, il riferimento all'art. 1, comma 905 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) che prevede un trattamento normativo più favorevole per gli enti cha approvano i bilanci preventivi e consuntivi entro i termini previsti dal TUEL.

3. La declinazione nel questionario, allegato alle presenti linee-guida, sia dei principali adempimenti posti dall'ordinamento contabile a garanzia della regolarità delle gestioni, sia dei più importanti dati contabili rappresentativi della sana gestione, si aggiunge all'importanza da attribuire ad alcuni istituti contabili rilevanti nella costruzione dei bilanci e, dunque, dei loro effetti che spesso non sono limitati alla competenza di un solo esercizio. Pertanto, anche al fine di tener conto delle novità normative da ultimo intervenute, dovrà prestarsi particolare attenzione ai seguenti adempimenti:

a) La corretta determinazione del Fondo pluriennale vincolato a consuntivo, sia verificando la coerenza della sua consistenza rispetto agli sviluppi della realizzazione delle spese da esso coperte, sia operando, a posteriori, una verifica del legittimo ricorso alla costituzione del fondo sulla base della sola prenotazione degli impegni quando ciò sia consentito.
In proposito oltre a ricordare quanto dispone l'art. 1, comma 880, che consente di conservare nel FPV di spesa dell'esercizio 2017 le risorse accantonate nel FPV dell'esercizio 2016, in applicazione del punto 5.4 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, si richiamano le raccomandazioni contenute nella deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR, indicate al fine di arginare i possibili effetti di un sostanziale "ingolfamento" delle risorse conservate nei FPV in applicazione delle disposizioni derogatorie introdotte dall'art. 1, comma 467, legge n. 232/2016, come modificato dall'art. 37, comma 1 del d.l. n. 50/2017 (conv. nella legge n. 96/2017) e dall'art. 1, comma 880 della legge di bilancio n. 205/2017 (cfr. deliberazione n. 8/SEZAUT/2018 cit.).
Nella prospettiva, poi, dell'applicazione delle modifiche apportate al punto 5.4. del principio contabile applicato della competenza finanziaria ad opera del decreto correttivo del 1 marzo 2019 (che amplia, significativamente, le facoltà di prenotazione degli impegni e conseguentemente di costituzione, ai fini della sua determinazione, del FPV) particolare cura dovrà essere posta alla verifica dell'accertamento dell'entrata destinata a dare copertura alle spese esigibili negli esercizi successivi a quello di riferimento così come alla verifica della sussistenza dei presupposti richiesti dal principio contabile per il mantenimento del fondo pluriennale non operando la confluenza delle somme, costituenti lo stesso, al risultato di amministrazione.

b) La puntuale verifica di congruità del Fondo crediti di dubbia esigibilità che, si ricorda, è condizione essenziale per poter applicare durante l'esercizio l'avanzo di

amministrazione. In proposito il conto del bilancio 2018 costituisce una particolare scadenza, visto che il DM 20 maggio 2015, nell'introdurre un correttivo al criterio di accantonamento totale in sede di rendiconto, ha previsto che solo fino al 2018 la quota di FCDE nel risultato di amministrazione potesse essere determinata secondo un metodo di calcolo semplificato che si fonda sulla presunta equivalenza tra residui smaltiti e residui di nuova formazione. La valutazione di congruità dell'accantonamento deve, quindi, essere finalizzata a dimostrare che il metodo semplificato non abbia determinato un insufficiente accantonamento di una quota del risultato al FCDE negli esercizi pregressi e che di tale quota si sia correttamente tenuto conto nella determinazione del risultato di amministrazione al 31.12.2018.
Ulteriore specifica attività di verifica riguarda le novità introdotte dal d.l. 23 ottobre 2018, n. 119 ("Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria"), convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136: l'art. 4 della citata normativa ha previsto lo stralcio fino a mille euro dei debiti affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010.
Al riguardo, è opportuno chiarire che la permanenza in bilancio di residui così risalenti (ruoli emessi nel periodo 2000-2010) è sintomatica di una difforme applicazione sia delle regole che hanno disciplinato il passaggio al sistema di contabilità armonizzato e, segnatamente, del procedimento di riaccertamento straordinario dei residui, sia delle ordinarie regole di gestione delle poste pregresse che prevedono lo stralcio dei crediti dal conto del bilancio dopo tre anni dalla loro scadenza. Quanto agli effetti contabili dello stralcio sul risultato di amministrazione, sarà da verificare se la comunicazione dell'agente della riscossione all'ente circa riguardo alle quote annullate sia coerente con le risultanze relative ai residui iscritti in bilancio. L'eventuale disallineamento tra i dati considerati nella fase del riaccertamento dei residui e quelli effettivi comporta l'iscrizione nel rendiconto 2018 di valori non corretti, condizionando anche l'utilizzo delle agevolazioni concesse dall'art. 11-*bis*, comma 6 del d.l. 14 dicembre 2018, n. 135 (cd. decreto semplificazioni), convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12. Tale disposizione prevede di ripartire in cinque anni l'eventuale, disavanzo derivante da tale operazione, precisando che l'importo del disavanzo ripianabile non può, comunque, essere superiore alla sommatoria dei residui attivi cancellati per effetto dell'operazione di stralcio al netto dell'accantonamento al FCDE nel risultato di amministrazione. Non va trascurato anche l'impatto sulla TARI che la cancellazione dei residui può avere, tenuto conto che tutti i crediti dichiarati inesigibili fanno parte del costo del servizio.

Si richiama anche l'attenzione sul corretto esercizio della facoltà contemplata dall'art. 1, comma 814, della legge n. 205/2017, che reca l'interpretazione della disposizione (art. 2, comma 6, d.l. n. 78 del 2015) in base alla quale è consentito agli enti locali destinatari di anticipazioni di liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui al d.l. n. 35/2013, di utilizzare la relativa quota accantonata nel risultato di amministrazione ai fini dell'accantonamento al FCDE. La norma precisa che tale facoltà poteva essere esercitata anche con effetti sulle risultanze finali esposte nell'allegato 5.2 al d.lgs. n. 118/2011, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato nel 2015, nonché sul ripiano del disavanzo eventualmente derivato, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015.
Importante, altresì, è la verifica dei presupposti che condizionano l'esercizio della facoltà introdotta dall'art. 1, comma 866, che consente agli enti locali, limitatamente agli anni dal

2018 al 2020, l'utilizzo dei proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali o anche da azioni o piani di razionalizzazione, al fine di finanziare le quote capitali dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno o in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento. Detta possibilità è consentita, infatti, esclusivamente agli enti che: i) dimostrino, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, un rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore a 2; ii) in sede di bilancio di previsione non registrino incrementi di spesa corrente ricorrente, come definita dall'allegato 7 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118; iii) siano in regola con gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità.

4. Elementi di novità emergono poi dall'interpretazione dei principi contabili armonizzati offerta dalle recenti sentenze costituzionali. Infatti, l'anno 2018 è stato contrassegnato dalla necessità di adeguare il quadro dei principi contabili contenuti nel d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e nella legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243, in materia di equilibri di bilancio degli enti territoriali, ai principi espressi dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247/2017 (confermati dalle sentenze n. 94 e 101/2018), secondo i quali l'avanzo di amministrazione e il Fondo pluriennale vincolato non possono essere limitati nel loro utilizzo. In particolare, viene affermato che "l'avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge è nella disponibilità dell'ente che lo realizza".
La Corte costituzionale ha tuttavia precisato che "rimane comunque necessaria una vigilanza sul corretto accertamento degli avanzi e della destinazione del fondo pluriennale vincolato. In particolare, tali risorse non possono essere confuse con la disponibilità di cassa momentanee. I saldi attivi di cassa, infatti, non sono di per sé sintomatici di sana e virtuosa amministrazione in quanto legati ad una serie di variabili negative, tra le quali spicca la possibile esistenza di debiti sommersi in grado di dissimulare la reale situazione economico-finanziaria". Ne consegue la necessità di assoggettare a una rigorosa verifica in sede di rendiconto "gli avanzi di amministrazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari, e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato" (sentenza n. 101 del 2018).
Giova richiamare, inoltre, l'ulteriore consolidato orientamento (ribadito da ultimo con sentenza n. 89 del 2017) in base al quale la copertura delle spese, per rispondere ai canoni dell'art. 81, quarto comma, Cost., deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale (sentenze n. 192 del 2012, n. 106 e n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966) e la copertura ricavata dai risultati di amministrazione degli esercizi precedenti deve trovare analitico e congruente riscontro negli esiti dell'ultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce la risorsa utilizzata per detta copertura. Inoltre, in caso di disavanzo, i vincoli di destinazione delle risorse confluenti a fine esercizio nel risultato di amministrazione permangono e l'ente "deve ottemperare a tali vincoli attraverso il reperimento delle risorse necessarie per finanziare gli obiettivi, cui sono dirette le entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione negativo o incapiente" (sentenza n. 89 del 2017).
Ciò precisato, si evidenzia che il questionario in allegato, relativo al rendiconto della gestione 2018, si pone in linea con il percorso intrapreso da questa Sezione in relazione alla nuova impostazione dei controlli finanziari intestati alle Sezioni regionali di controllo dalla sopra richiamata normativa, nonché delle finalità conoscitive da soddisfare attraverso la tradizionale interlocuzione con l'Organo di revisione dell'Ente. Da un lato,

quindi, si persegue lo scopo di "coniugare le tradizionali finalità di prevenzione e di contrasto delle disfunzioni gestionali suscettibili di alterare gli equilibri di finanza pubblica (art. 81 Cost.) con l'esigenza di sostenere le elaborazioni di politica economica di ciascun livello di governo con apporti conoscitivi obiettivi e sintesi valutative utili ai sistemi decisionali di riferimento" (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 1/SEZAUT/2018/INPR; in termini anche Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 12/SSRRCO/INPR/17) e, dall'altro, si intende privilegiare un'azione di controllo e correttiva che, nel pieno rispetto dell'autonomia propria delle Sezioni medesime, privilegi gli obiettivi più rilevanti delle gestioni finanziarie, quali individuati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e ribaditi anche di recente con la sentenza 101/2018 (effettività degli avanzi accertati, correttezza della individuazione delle risorse conservate nel FPV, copertura delle spese e, in generale, equilibrio di bilancio).

Nel descritto contesto operativo – in cui si avvia a completamento anche il disegno di acquisizione dei dati contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati da banche dati esterne – l'allegato questionario privilegia l'acquisizione di informazioni mirate su temi centrali per la stabilità finanziaria degli enti territoriali e sulla corretta tenuta della contabilità armonizzata e, nel contempo, si connota di maggiore snellezza e semplificazione richiedendo solo le informazioni non reperibili direttamente dalla BDAP (Banca Dati Amministrazioni Pubbliche) e da altre Banche dati esterne.

In considerazione di tutto quanto sin qui osservato, la Sezione ha ritenuto di proseguire nel monitoraggio degli istituti più rilevanti del sistema armonizzato, focalizzando l'attenzione su specifici profili gestionali indicativi della capacità di perseguire quella effettiva stabilità di medio-lungo termine che assume valenza centrale in relazione ai plurimi oneri maturati a carico degli enti per effetto delle misure di sostegno ai bilanci.

Pertanto, in continuità con il percorso già intrapreso per il passato esercizio finanziario ed in conformità alla ormai consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, anche per l'esercizio in esame il questionario ha privilegiato l'analisi degli aspetti principali della gestione ossia: gestione finanziaria, risultato di amministrazione, indebitamento.

Specifica attenzione, anche per l'esercizio 2018, è dedicata agli enti ricompresi nell'elenco di cui agli allegati 1, 2 e 2-*bis* del d.l. n. 189/2016, convertito con modificazioni dalla L. 15 dicembre 2016, n. 229 (Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016), ovvero agli enti colpiti dal sisma del 24 agosto 2016, dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016 e dal sisma del 18 gennaio 2017.

In continuità con i precedenti questionari – ed impregiudicati gli approfondimenti demandati alle Sezioni regionali di controllo interessate – prosegue la rilevazione dei dati afferenti a profili della gestione (entrate/indebitamento) incisi da discipline derogatorie dalle quali discendono minori entrate ovvero il differimento di oneri finanziari ed in quanto tali possono rilevare ai fini degli equilibri, anche prospettici, di bilancio: in questa prospettiva si rammenta come il d.l. n. 55/2018 come convertito con legge 24 luglio 2018, n. 89 abbia, per un verso, prorogato il termine per la ripresa della riscossione dei tributi (cfr. art.1, commi 1 e 2) e, per altro, con riferimento ai contratti in essere con la Cassa Depositi e Prestiti, esteso anche alle rate in scadenza negli esercizi 2018/2019, il beneficio del differimento dei pagamenti.

Analogamente, in considerazione delle deroghe alla ordinaria disciplina vincolistica, sono state mantenute le domande relative al personale ed alle eventuali assunzioni effettuate dagli enti in relazione agli eventi sismici.

In sostanziale continuità con l'impostazione del questionario sul rendiconto 2017, è, altresì, la Sezione dedicata alle Province nella quale, coerentemente con la normativa vigente che, come noto, ha rinforzato l'autonomia organizzativa degli enti area vasta, anche in vista di una riespansione delle facoltà assunzionali, sono state implementate le domande sul personale.
Particolare significatività riveste, a tal riguardo, la disposizione di cui al comma 844 dell'articolo unico della legge n. 205/2017 (legge di bilancio 2018) che, ai predetti fini, prevede la definizione di un piano di riassetto organizzativo che – assumendo come obiettivo l'ottimale esercizio delle funzioni fondamentali delineate dalla legge 7 aprile 2014, n. 56 – si pone quale presupposto delle assunzioni di personale a tempo indeterminato cui le province possono dar corso nel rispetto del regime differenziato e delle condizioni di sostenibilità finanziaria di cui al successivo comma 845.
Completa la Sezione il quesito relativo alla contabilizzazione del concorso finanziario della Provincia al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica – determinato in base al d.l. n. 95/2012, al d.l. n. 66/2014 ed alla legge n. 190/2014 – su cui, peraltro, la Sezione delle Autonomie si è pronunciata con la deliberazione n. 2/SEZAUT/2018 che, pur a fronte delle puntuali indicazioni fornite dal comma 839 dell'articolo unico della richiamata legge di bilancio, risulta attuale atteso che il concorso di cui trattasi potrebbe non trovare totale compensazione nel meccanismo dei contributi.
Anche lo schema di relazione sul rendiconto degli enti locali per l'esercizio 2018 è strutturato in un questionario a risposta sintetica da compilare on line mediante l'applicativo Con.Te. (Contabilità territoriale), organizzato in due Parti a cui si accompagna l'Appendice per gli Enti cd. "terremotati" e una Sezione denominata "Note" in cui è possibile inserire, ad integrazione della relazione, elementi informativi aggiuntivi di carattere generale, commenti o altri dettagli informativi riferiti a specifici quesiti.
Si ricorda anche in questa sede che detto sistema è distinto in due macro-funzioni: la parte "quesiti", dedicata alle informazioni di carattere essenzialmente testuale, compilabile mediante fogli di lavoro, e la parte "quadri contabili", dedicata all'acquisizione di dati numerici, sviluppata per consentire la successiva gestione ed elaborazione degli stessi da parte del sistema informativo.
Quindi lo schema di relazione-questionario presenta una parte "fissa", contenente "quadri contabili" destinati ad implementare la predetta banca dati, affiancata da una parte "variabile", recante "quesiti" relativi a informazioni di carattere qualitativo su profili gestionali potenzialmente idonei ad incidere sulla sana gestione economico-finanziaria dell'ente.
I quadri contabili conservati all'interno dell'apposita Parte II, Sezioni da I a III, sono relativi a dati non desumibili direttamente dagli schemi di bilancio armonizzato ma attinenti a profili di particolare rilievo della gestione degli enti locali, di cui si ritiene necessaria l'acquisizione.
Nella ormai costante ottica di semplificazione e razionalizzazione dei questionari finalizzata ad alleggerire l'onere informativi a carico dei soggetti pubblici, anche per l'esercizio in esame non sono richiesti i dati quantitativi del personale, le informazioni generali sul rispetto dei saldi di finanza pubblica ed i dati di natura contabile sugli organismi partecipati. Ciò in quanto gli stessi sono altrimenti reperibili e/o acquisibili, tramite rispettivamente: il Sistema conoscitivo del personale dipendente dalle amministrazioni pubbliche – SICO; la banca dati della Ragioneria generale dello Stato –

IGEPA e l'applicativo "Partecipazioni" del Dipartimento del Tesoro. Fanno eccezione solo gli Enti colpiti da eventi sismici in ragione della specifica analisi agli stessi dedicata.
In ogni caso, come già sopra evidenziato, le Sezioni regionali di controllo potranno effettuare tutte le necessarie integrazioni istruttorie, laddove i canali informativi sopra richiamati non siano adeguatamente alimentati dagli enti e quando ne ravvisino la necessità per il compiuto esercizio delle proprie funzioni.

5. Nel dettaglio il Questionario si compone di nove Sezioni di quesiti e quadri contabili compilabili mediante fogli di lavoro dedicati sia alle informazioni gestionali di carattere testuale sia all'acquisizione di dati numerici non desumibili direttamente dagli schemi di bilancio armonizzato, preceduti da una serie di domande preliminari finalizzate a realizzare una prima ricognizione dei principali adempimenti di carattere contabile e finanziario e da parte dedicata alle "notizie generali dell'ente" atta a permettere di inquadrare con immediatezza la situazione dell'ente da esaminare.

5.1. La Parte Prima –denominata "Quesiti" – raccoglie per ciascun Ente le informazioni anagrafiche, le notizie generali, le domande preliminari e le Sezioni da uno a sei.
Alle varie Sezioni specifiche si premette la parte denominata "*Domande preliminari*" che, come di consueto, si arricchisce di nuovi contenuti in relazione alle novelle legislative ed alla giurisprudenza nel frattempo intervenute.
Oltre ad operare una ricostruzione di insieme di aspetti sensibili della gestione, in questa parte del questionario si cerca di sollecitare le verifiche dell'Organo di revisione in ordine alla completezza del compendio documentale trasmesso alla BDAP (rendiconto 2018 corredato dei documenti elencati all'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011) nonché in ordine alla congruenza dei dati inviati alla predetta ovvero alla Banca dati degli organismi partecipati tenuta dal Dipartimento del Tesoro con quelli presenti nei documenti contabili dell'Ente. Ciò in quanto, come già precisato e ferme restando le molteplici e specifiche competenze di cui all'art. 239 Tuel di cui si è già detto, la possibilità di soddisfare – per le richiamate esigenze di semplificazione – gli elementi informativi connessi al sistema di controllo e referto della finanza territoriale con i dati provenienti dal sistema gestionale BDAP, non esonera i Revisori dall'onere di verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alla competente struttura di questi la necessità di inserire le informazioni mancanti. Analoga segnalazione dovrà essere fatta in caso di errata comunicazione dei dati al fine delle necessarie rettifiche. A tal fine si richiama la deliberazione n. 10/SEZAUT/2018/INPR in relazione all'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi nella BDAP e nelle altre banche dati pubbliche.
Attraverso quesiti specifici si richiama quindi l'attenzione dell'Organo di revisione sui tre principali aspetti della gestione di cui si è già detto (gestione finanziaria, risultato di amministrazione, indebitamento).

5.1.1. La Sezione prima – dedicata alla "*Gestione finanziaria*" - è volta ad intercettare la presenza di eventuali problematiche o di non corretta rappresentazione contabile delle effettive risultanze della gestione finanziaria. Ad essa si collega la Sezione prima della Parte seconda del questionario, dedicata all'acquisizione dei dati contabili più significativi.
In questa Sezione attenzione peculiare viene dedicata:

– all'analisi della situazione di cassa, da condurre in parallelo con le verifiche delle risultanze della gestione di competenza, in quanto, anche se la legge n. 243/2012 si concentra sugli equilibri di competenza e gli schemi di bilancio di cui al d.lgs. n. 118/2011 non includono la dimostrazione degli equilibri di cassa, i principi della copertura delle spese e del buon andamento – declinati a livello costituzionale dagli artt. 81 e 97 – devono trovare applicazione sostanziale con la verifica delle risorse effettivamente introitate a fronte delle spese sostenute;

– all'alimentazione del FPV con particolare attenzione alla corretta applicazione del principio applicato della competenza potenziata ed alla correlazione tra il mantenimento degli impegni di spesa ed i cronoprogrammi di investimento;

– alla gestione delle entrate ed al grado di attendibilità delle previsioni finali;

– all'evoluzione del FCDE e alla gestione dei residui, scrutinata anche sotto il profilo delle procedure e delle modalità osservate per il riaccertamento ordinario e per le eventuali declaratorie di inesigibilità e/o insussistenza;

– alle tempistiche per i pagamenti, tenuto conto che il legislatore, nel tempo, è intervenuto con una serie organica e strutturale di misure finalizzate al rispetto dei tempi di pagamento e ad evitare il riformarsi di uno stock di debito scaduto e non pagato. In proposito deve essere richiama l'attenzione sulle disposizioni contenute nell'art. 183, comma 6, del Tuel e su quanto prescritto della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019), in particolare i commi 1015, 1016 e 1017 di cui si è già detto;

– alla congruità degli accantonamenti a fondi spese e rischi futuri in relazione alle precipue finalità assolte (copertura debiti fuori bilancio/oneri da contenzioso/perdite reiterate) tipicamente espressive di uno dei principali principi contabili generali e cioè quello della prudenza, tenuto altresì conto, da un lato, che l'eventuale riscontrata presenza di debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento impone all'Ente di apporre apposito vincolo sulla quota libera dell'avanzo di amministrazione (se capiente) e, dall'altro, particolare attenzione deve essere posta sui debiti fuori bilancio atteso che essi concorrono anche alla definizione dei due nuovi indicatori di deficitarietà (parametri P6 e P7, codice indicatore, rispettivamente, 13.1 e 13.2+13.3) approvati con il D.M. 28 dicembre 2018 (sistema parametrale che trova applicazione a partire dagli adempimenti relativi al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2018 e al bilancio di previsione dell'esercizio finanziario 2020 -art. 2 DM citato);

– alla verifica della corretta contabilizzazione dei servizi in conto terzi e delle partite di giro nell'ambito dei quali attenzione deve essere posta alla contabilizzazione di risorse afferenti programmi operativi finanziati con fondi comunitari.

5.1.2. La Sezione seconda – denominata: "*Indebitamento e strumenti di finanza derivata*"- è particolarmente semplificata ed è intesa a ricostruire lo *stock* del debito e ad analizzarne la composizione, con particolare attenzione al rispetto dei vincoli di indebitamento.
Ad essa si collega si collegano le domande preliminari 16 e 16.1 e la Sezione seconda della Parte seconda del questionario.

5.1.3. La Sezione terza – dedicata al "*Rispetto del saldo di finanza pubblica*"- contiene ambiti di indagine circoscritti soprattutto a verificare l'effettivo rispetto degli obblighi e degli obiettivi fissati dalla legge di bilancio per il 2017 e del tempestivo e corretto adempimento delle prescrizioni di legge relative alla trasmissione delle certificazioni dei risultati.
Nella Parte seconda del questionario non sono inserite ulteriori richieste di dati contabili in quanto reperibili presso altre banche dati.

5.1.4. La Sezione Quarta – "Organismi partecipati"- mira a verificare il rispetto delle prescrizioni normative in materia di esternalizzazione dei servizi in organismi e società partecipate, con riferimento anche al processo di razionalizzazione delle partecipazioni.
La Sezione, come già detto, non reca richieste di dati contabili essendo gli stessi reperibili in altra banca dati.

5.1.5. La Sezione Quinta – denominata "Stato patrimoniale" - è dedicata all'acquisizione dei primi elementi conoscitivi in relazione alle determinazioni assunte dagli Enti in relazione ai numerosi adempimenti a loro carico, nonostante i reiterati differimenti disposti per l'avvio della contabilità economico-patrimoniale.
Considerato, poi, che sulla base dei nuovi principi di contabilità armonizzata il corretto utilizzo del patrimonio assume un ruolo significativo nella valutazione della sostenibilità economico finanziaria degli Enti locali e che l'efficiente sfruttamento del patrimonio immobiliare contribuisce a garantire entrate certe ed affidabili per le amministrazioni locali, è stata ravvisata l'opportunità di inserire all'interno del questionario alcuni specifici quesiti anche su questo tema.
Ad essa si collega la Sezione terza della Parte seconda del questionario.

5.1.6. La Sezione sesta – denominata "Sezione aggiuntiva Province" – pone un'attenzione particolare alla specificità delle Province.

5.2. La Parte seconda – denominata "Dati contabili" - analizza particolari profili contabili che richiedono approfondimenti specifici.
Nella Sezione prima –dedicata ai "Risultati della Gestione finanziaria" – vengono analizzati con particolare attenzione: l'evoluzione del risultato di amministrazione nell'ultimo triennio (2016-2018) e le modalità di utilizzo dello stesso; l'evoluzione dei residui con riferimento all'origine dei minori residui attivi derivanti dall'operazione di riaccertamento ordinario annuale e la conciliazione tra il risultato della gestione di competenza e il risultato di amministrazione.
Vengono quindi analizzati:

– i "*Dati contabili di cassa*" (sez. I.I) con riferimento agli equilibri di cassa, all'evoluzione della cassa vincolata nel triennio ed all'utilizzo dell'anticipazione e delle entrate vincolate nell'ultimo triennio;

– la "*Alimentazione del fondo pluriennale vincolato*" (sez. I.II) sia di parte corrente che di parte capitale;

– le "*Entrate*" e, in particolare, il grado di attendibilità delle previsioni delle entrate finali e il grado di efficienza della riscossione e dei versamenti.

Nella Sezione seconda – denominata "*Indebitamento e strumenti di finanza derivata*" – vengono richiesti i dati necessari per la dimostrazione del rispetto del limite di indebitamento, per la ricostruzione del debito complessivo contratto e per le eventuali operazioni di rinegoziazione dei mutui in essere. Attenzione viene posta anche alle

eventuali concessioni di garanzia (fidejussioni o lettere di patronage "forte") a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati.
La Sezione terza – dedicata alla "*Stato patrimoniale*" – reca una tabella da compilare solo nel caso di mancato invio alla BDAP dello stato Patrimoniale riclassificato, in applicazione del principio della contabilità economico-patrimoniale, di cui all'allegato 4/3 del d.lgs. n. 118/2011.

5.3. L'appendice –denominata "*Enti colpiti dal sisma*"- è riservata agli enti ricompresi nell'elenco di cui agli allegati 1, 2 e 2bis del d.l. n. 189/2016, convertito con modificazioni dalla L. 15 dicembre 2016, n. 229 (*Interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi sismici del 2016),* ovvero agli enti colpiti dal sisma del 24 agosto 2016, dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016 e dal sisma del 18 gennaio 2017 nonché, per quanto di interesse, alle Province in cui detti enti ricadono, e mira alla verifica dell'impatto degli eventi sismici sul bilancio degli enti interessati soprattutto in relazione alla normativa specifica dettata dall'emergenza nonché alla prosecuzione dell'analisi sulla gestione dei fondi destinati ai relativi interventi.
Nell'appendice sono stati inseriti alcuni quesiti che vanno ad integrare il quadro informativo offerto dal questionario generale che, in ogni caso, i predetti enti sono tenuti a compilare.

6. A livello operativo, premesso che la piattaforma FITNET (Finanza Territoriale Network) integra il sistema gestionale della Corte attualmente in uso (ConTe) in cui confluiscono tutti i dati/documenti che gli enti sono tenuti a comunicare alla Corte in base a specifici obblighi normativi, tra cui quelli provenienti dalla compilazione dei questionari delle "Linee guida" su preventivi e consuntivi da parte degli organi di revisione economico-finanziaria, rispettivamente, degli Enti locali e delle Regioni, per procedere alla compilazione della relazione-questionario occorre entrare nel sito della Corte dei conti, area Servizi *on line*, selezionare il *link* "Controllo e Referto" e, successivamente, selezionare il sistema FITNET per poi accedere al sistema Con.Te.
Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale "SOLE". Quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il profilo di pertinenza e ottenute, via *e-mail*, *user-id* e *password*, sarà possibile entrare su Con.Te.
All'interno del sistema Con.Te. saranno fornite le indicazioni necessarie per ottenere supporto ed assistenza tecnica sull'utilizzo dei sistemi.
Occorre, altresì, evidenziare che, per esigenze legate allo sviluppo del software, la relazione-questionario disponibile *on line* potrà mostrare talune differenze di carattere meramente formale rispetto alla versione pubblicata in Gazzetta Ufficiale.
Come di consueto, questa Sezione comunicherà la data dalla quale sarà resa disponibile agli utenti la versione *on line*.