

Corte dei Conti | **Delibera** | 27 febbraio 2025 | **n. 7 (prot. n. SEZAUT/2025/INPR)**

Linee guida per la relazione dell'organo di revisione economico-finanziaria dei comuni, delle città metropolitane e delle province, sul bilancio di previsione 2025-2027, per l'attuazione dell'art. 1, comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266

Allegato

Linee guida per la relazione dell'organo di revisione dei comuni, delle città metropolitane e delle province sul bilancio di previsione 2025-2027 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266

1. Premessa

Le presenti linee guida, adottate in attuazione dell'art. 1, comma 166 e seguenti della legge n. 266/2005, definiscono i criteri cui debbono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione per il triennio 2025-2027.

Esse rappresentano, unitamente al questionario allegato, un importante supporto per lo svolgimento dei controlli finanziari sugli enti locali da parte delle Sezioni regionali di controllo, favorendo una diffusione generalizzata delle verifiche sul ciclo di bilancio, con particolare riferimento a quelle relative al rispetto e al perseguimento, anche prospettico, degli equilibri, nonché al rispetto dei limiti quali-quantitativi dell'indebitamento e dei vincoli imposti dai limiti di finanza pubblica, impregiudicata la facoltà delle Sezioni regionali di controllo di svolgere ulteriori approfondimenti istruttori. Sono, altresì, d'ausilio per le attività delle Sezioni delle Regioni a statuto speciale e delle due Province autonome, nel rispetto dei regimi di autonomia differenziata ad esse applicabili. In tale ottica, i revisori dei predetti enti avranno cura di richiamare, negli appositi quadri riservati ai chiarimenti, la normativa di settore eventualmente applicata in luogo di quella nazionale.

La Sezione delle autonomie, inoltre, potrà avvalersi delle informazioni acquisite in sede di referto al Parlamento in ordine agli andamenti complessivi della finanza territoriale ([art. 7, co. 7, legge 5 giugno 2003, n. 131](#)).

I criteri che hanno guidato la Sezione nell'aggiornamento del questionario preventivo 2025/2027 permangono quelli della semplificazione e dell'alleggerimento complessivo dei quesiti, pur nel rispetto dei limiti previsti dalla stringente normativa vincolistica in vigore e dell'omogeneità nell'attività di controllo in coerenza con gli indirizzi forniti nella delibera n.

61/SSRRCO/INPR/2024 del 19/12/2024 e con il programma delle attività della Sezione approvato con delibera n. 2 /SEZAUT/2025/INPR.

Il questionario è stato elaborato da un gruppo di lavoro con il contributo attivo dei rappresentanti delle Sezioni territoriali. Il documento è stato affinato grazie al confronto con esperti in contabilità pubblica e revisione legale, quindi trasmesso alle Sezioni regionali, alle principali associazioni degli enti locali (ANCI e UPI) e al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili. Attraverso questo processo di consultazione, è stato possibile bilanciare le esigenze istruttorie con quelle di semplificazione, valutando attentamente i suggerimenti ricevuti al fine di mantenere una visione unitaria e coordinata.

Anche nell'attuale versione, permane l'attenzione sulla corretta applicazione degli istituti dell'armonizzazione contabile, necessari a garantire la stabilità finanziaria dell'ente, in considerazione del persistere di diffuse resistenze a gestire le obbligazioni secondo il principio della competenza finanziaria potenziata e tenuto conto del fatto che la contabilità finanziaria continuerà a conservare la funzione autorizzatoria, anche con l'introduzione della riforma "accrual".

2. Informazioni generali e domande preliminari

Il questionario è introdotto da due moduli iniziali: "Notizie generali" e "Domande preliminari".

Il primo, che delinea il profilo dell'ente, si è arricchito di approfondimenti volti ad individuare l'esistenza di situazioni di criticità diverse dal dissesto e ad accertare se l'ente sia soggetto attuatore di investimenti PNRR o PNC. La loro collocazione consente di escludere la compilazione delle pertinenti domande successive, nel caso in cui la condizione non ricorra.

Nelle "domande preliminari" permangono quesiti atti a verificare la correttezza dei principali adempimenti di carattere contabile e finanziario correlati alla programmazione e alla costruzione delle previsioni di bilancio, in coerenza con il concorso alla finanza pubblica richiesto ai Comuni, alle Province e alle Città metropolitane. È stato quindi confermato il richiamo al d.m. 25 luglio 2023, in parte confluito nel paragrafo 9.3 dell'allegato 4.1. al [d.lgs. n. 118/2011](#), sulla scansione temporale degli adempimenti in tema di processo di bilancio, oltre che agli altri strumenti di programmazione strategica e gestionale (DUP, Nda DUP, PEG e PIAO). Anche al fine di aumentare il raccordo con i controlli interni affidati all'organo di revisione, è stata introdotta la richiesta al revisore di indicare eventuali criticità o anomalie rilevate, specificandone l'esito nel documento definitivo approvato dall'assemblea elettiva di riferimento. Sono state quindi predisposte una serie di risposte multiple che intercettano le criticità più comunemente riscontrate, selezionabili in apposito menu a tendina, al duplice fine di facilitare l'attività di redazione del questionario e favorire la comparazione delle informazioni.

3. Le novità di rilievo

Le modifiche rispetto al precedente questionario sono conseguenziali alla necessaria attività di aggiornamento richiesta dalla normativa sopravvenuta, con particolare riferimento alle novità introdotte per gli EE.LL. dalla legge di bilancio per il 2025 ([legge n. 207/2024](#)).

Al riguardo, va segnalata l'introduzione di alcune domande volte ad evidenziare il corretto stanziamento di spesa per il nuovo contributo alla finanza pubblica richiesto ai Comuni, alle Province e alle Città metropolitane previsto dall'art. 1, co. 788, della legge di bilancio, aggiuntivo rispetto ai due contributi previgenti, tutt'ora produttivi di effetti: il primo (c.d. spending review informatica) introdotto dalla legge n. 178/2020; il secondo disciplinato dall'art. 1, co. 533, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio per il 2024). Il nuovo contributo, da finanziare con risorse di parte corrente, va contabilizzato secondo le modalità previste dal comma 789 della legge di bilancio. A differenza dei precedenti, che prevedono il versamento al bilancio dello Stato mediante il meccanismo della trattenuta operata dal Ministero dell'Interno sulle risorse del Fondo di Solidarietà Comunale (con conseguente utilizzo della voce del piano dei conti finanziario U.1.04.01.01.020 "Trasferimenti correnti al MEF in attuazione di norme in materia di contenimento della spesa"), il comma 789 della legge di bilancio 2025 prescrive che per ciascuno degli anni dal 2025 al 2029 gli enti debbano iscrivere nella missione 20 della parte corrente di ciascuno degli esercizi del bilancio di previsione un fondo (da registrare quindi nel Programma 3 al piano dei conti finanziario U.1.10.01.07.001) di importo pari al contributo stesso.

4. Equilibri e gestione finanziaria

Nella prima sezione "Equilibri finanziari" sono confermati i quesiti sul FAL e quelli relativi alle misure che l'ente ha adottato per ridurre i tempi di pagamento dei debiti commerciali. Le modalità di determinazione delle quote accantonate al Fondo crediti di dubbia esigibilità sono monitorate in continuità con il precedente questionario, ma con spunti innovativi volti a meglio precisare le metodologie e le verifiche necessarie.

Sono state attualizzate le tabelle che raccolgono i dati sugli accantonamenti e sulla copertura del disavanzo che conservano la medesima struttura.

In particolare, per quanto riguarda gli accantonamenti in conto competenza stanziati nel bilancio triennale, sono state inserite le voci "passività potenziali" e il "Fondo obiettivi di finanza pubblica" introdotto dall'art. 1, co. 788, legge n. 207/2024.

Ai fini del rispetto del pareggio di bilancio (co. 821 della legge n. 145/2018), sono stati introdotti quesiti per verificare se l'ente abbia tenuto conto, a partire dall'esercizio 2025, dell'obbligo di un "saldo non negativo tra le entrate e le spese di competenza finanziaria", come disposto dalla legge di bilancio 2025 al comma 785. Tale saldo tiene conto: dell'avanzo/disavanzo eventualmente applicati, del fondo pluriennale vincolato e delle entrate vincolate e accantonate non utilizzate nel corso dell'esercizio.

Rispetto alla precedente versione del questionario, è stato aggiornato il quesito sul rispetto dei criteri enunciati dall'art. 1, cc. 897 e 898, legge n. 145/2018 (legge di bilancio 2019), per l'applicazione dell'avanzo vincolato e dell'avanzo accantonato, fatte salve le deroghe di legge (art. 52, co. 1-ter, d.l. 25 maggio 2021, n. 73, convertito dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 - FAL; art. 15, co. 3, d.l. 31 maggio 2021, n. 77, convertito dalla legge 29 luglio 2021, n. 108 -PNRR e PNC; art. 1, comma 3, d.m. 8 febbraio 2024).

La sezione si chiude con il prospetto relativo alla copertura del disavanzo, che sarà visibile al revisore nel solo caso in cui abbia dichiarato l'esistenza dello stesso e che è stato aggiornato precisando, ove possibile, il primo esercizio di applicazione del disavanzo previsto dalla legge, nonché la durata massima prevista del ripiano.

Nell'ottica della semplificazione, si è ritenuto non più necessario riproporre la tabella per la rappresentazione del Fondo pluriennale vincolato relativo alla prima annualità del bilancio.

Con lo stesso obiettivo, si è ritenuto di non riproporre la sezione dedicata al PNRR. Nel solo caso in cui l'ente sia soggetto attuatore di interventi finanziati con risorse PNRR/PNC, dovrà fornire informazioni richieste con specifici quesiti redistribuiti nelle diverse sezioni tematiche. Ciò al fine di verificare come la gestione dei finanziamenti PNRR possa incidere su aspetti fondamentali della gestione finanziaria.

5. Spesa per il personale

È stata poi data separata evidenza, attraverso l'istituzione di una sezione dedicata senza tuttavia aggravare il numero complessivo delle domande, alla "Spesa per il personale" che mira a verificare il rispetto delle facoltà assunzionali e dell'eventuale superamento delle soglie di spesa, delle conseguenti azioni di riduzione e della congruità degli stanziamenti rispetto ai piani programmati di rientro. Le capacità assunzionali degli enti locali continuano ad essere determinate dal rapporto tra spesa del personale ed entrate correnti al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità. Dal 1° gennaio 2025 gli enti cosiddetti "virtuosi" (quelli che hanno un rapporto tra spesa del personale ed entrate correnti al netto dell'FCDE inferiore alla soglia fissata dai decreti attuativi) potranno aumentare la spesa del personale, quindi effettuare nuove assunzioni, a condizione che rimangano all'interno della già menzionata soglia. Vengono meno, pertanto, sia i limiti previsti dal regime transitorio legati alla spesa del 2018 (del 2019 per le province e le città metropolitane), sia la possibilità di usare i risparmi derivanti dalla mancata utilizzazione delle capacità assunzionali dei cinque anni precedenti l'entrata in vigore del citato **decreto-legge n. 34/2019**. Per gli enti cosiddetti "non virtuosi" il percorso di rientro si concretizza invece con l'applicazione del turnover al 30% rispetto ai risparmi derivanti dalle cessazioni.

6. Cassa

Il questionario al bilancio di previsione 2025-2027 contiene una specifica sezione dedicata alla cassa, da sempre indagata dalle Sezioni regionali, ma che, dall'esercizio in corso, assume un maggior rilievo in considerazione delle novità normative intervenute.

Allo scopo di rafforzare le misure per la riduzione dei tempi di pagamento in attuazione della milestone M1C1-72 bis del Piano nazionale di ripresa e resilienza, si è infatti ritenuto di rafforzare il momento programmatico delle previsioni dei flussi di cassa aumentandone l'attendibilità attraverso la parametrizzazione delle previsioni ai dati Siope recanti le riscossioni ed i pagamenti ivi registrati nell'esercizio n-2.

L'articolo 6, co. 1 del d.l. n. 155/2024, in particolare, ha introdotto l'obbligo di approvazione, da parte della giunta di ciascun ente territoriale, entro il 28 febbraio di ogni anno a partire dal 2025, del Piano annuale dei flussi di cassa (PAFC). Esso contiene un cronoprogramma dei pagamenti e degli incassi relativi all'esercizio di riferimento secondo previsioni trimestrali la cui elaborazione, come più volte sottolineato dalla Sezione nei questionari e linee guida degli anni passati, non può essere di esclusiva competenza del responsabile finanziario, ma richiede la necessaria collaborazione dei responsabili degli altri servizi dell'ente. Il modello del Piano annuale dei flussi di cassa è stato pubblicato il 13 gennaio 2025 sul sito istituzionale di Arconet (Mef-RGS) ed è articolato in previsioni trimestrali degli incassi e dei pagamenti con i dati cumulati dei flussi sia dei residui che delle previsioni di competenza, comparabili con i flussi di cassa dello stesso trimestre dell'anno n-2 presenti in Siope (per il 2025 i dati Siope corrispondono all'esercizio 2023).

Le domande del questionario sono quindi volte a verificare che i controlli dell'organo di revisione sugli equilibri di cassa si concentrino innanzitutto sull'attendibilità del Piano e sulla coerenza di tale documento con le previsioni di cassa del bilancio, nonché a verificare l'esistenza di criticità nei flussi di cassa che impongano, già nella fase previsionale, il ricorso all'utilizzo in termini di cassa dei fondi vincolati e/o al ricorso alle anticipazioni di tesoreria. Ciò al fine di accertare se detti strumenti di regolazione dei flussi dipendano da fisiologici scostamenti temporali tra incassi e pagamenti o, piuttosto, siano sintomatici di una crisi di liquidità strettamente collegata a previsioni di cassa inattendibili che consentano un effetto espansivo della spesa priva di reale copertura.

Non manca una domanda connessa agli effetti sugli equilibri di cassa dei progetti finanziati con le risorse del PNRR e sui loro riflessi nei ritardi dei pagamenti.

7. Indebitamento

La sezione dedicata all'indebitamento, pur assumendo una diversa numerazione rispetto al questionario dello scorso anno, ne conserva il contenuto; i quesiti riproposti mirano a verificare il rispetto delle condizioni e dei vincoli normativi previsti nell'attivazione e nella gestione delle risorse prese in prestito per finanziare gli investimenti programmati.

8. Enti in dissesto

La sezione enti in dissesto, ormai al terzo anno dalla sua introduzione, conferma l'esigenza di indagare le modalità di gestione del dissesto con particolare riferimento ai rapporti ente/OSL, anche allo scopo di verificare l'effettiva adozione di misure che garantiscano un definitivo ritorno alla stabilità finanziaria. In quest'ottica sono stati confermati i quesiti volti ad approfondire i motivi che, anche prospetticamente, non consentono l'estinzione della massa passiva. Si è inoltre ritenuto di focalizzare il controllo sulle cause che, nella costruzione e gestione del bilancio stabilmente riequilibrato, possono comprometterne l'equilibrio.

9. Organismi partecipati e società a controllo pubblico

La sezione dedicata agli Organismi partecipati conserva la struttura di modello “a cascata”: con il primo quesito, di ordine generale, si chiede infatti se l’ente abbia o meno partecipazioni e se abbia ottemperato all’obbligo di comunicazione di cui all’**art. 20, comma 1, d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175** (Tusp). In tal modo, in caso di risposta negativa, il revisore sarà indirizzato per la compilazione direttamente alla sezione successiva del questionario. In caso di risposta affermativa, il revisore è chiamato a rispondere circa l’avvenuta approvazione, da parte delle società partecipate, del bilancio relativo all’ultimo esercizio, nonché delle eventuali misure di razionalizzazione/revisione delle partecipazioni da parte dell’ente di riferimento.

Sono confermate le richieste di informazioni di dettaglio sulla presenza di società in perdita, sulla eventuale sottoscrizione di aumenti di capitale, nonché di trasferimenti straordinari, aperture di credito e rilascio di garanzie, anche al fine di monitorare il rispetto dei vincoli in materia di soccorso finanziario in favore delle società partecipate di cui all’**art. 14, co. 5 del Tusp**, nonché dell’obbligo di accantonamento secondo quanto previsto dall’**art. 21, co. 1, del medesimo decreto legislativo**.

10. Istruzioni per l’invio del questionario

Lo schema di relazione dell’Organo di revisione sui bilanci di previsione 2025-2027 è volto a integrare le informazioni contabili presenti nella Banca dati della pubblica amministrazione (BDAP), comunicate dagli enti in ottemperanza agli obblighi di trasmissione di cui all’**art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196**, con riguardo non solo agli schemi di bilancio di cui all’allegato 9 del d.lgs. n. 118/2011, ai dati contabili analitici (allegati n. 6 e 7) e al piano degli indicatori e dei risultati, ma anche ai numerosi allegati obbligatori previsti a corredo dei predetti documenti contabili (cfr. **art. 11, co. 3, del d.lgs. n. 118/2011; punto 9.2 del principio contabile applicato 4/1**).

Va ribadita l’importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi in BDAP, nel rispetto dei termini previsti dall’**art. 9, co. 1-quinquies, del d.l. n. 113/2016**. Tale obbligo di trasmissione è funzionale, altresì, alla elaborazione dei flussi informativi necessari al consolidamento dei conti pubblici, per la quale è essenziale assicurare la piena corrispondenza dei dati inviati alla BDAP con i documenti contabili approvati e gestiti dagli Organi di governo e consiliari o elaborati dai software gestionali dei singoli enti.

È compito specifico dei revisori verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alle competenti strutture amministrative la necessità di integrare le informazioni mancanti o di rettificare quelle erranee.

A tal fine, i revisori si devono registrare nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati, per accedere in visualizzazione a tutti i documenti contabili dell’ente di competenza in esso presenti. La registrazione potrà essere eseguita sia dal Presidente (PCR), sia dai collaboratori dell’Organo di revisione (CCR) e dovrà essere effettuata selezionando il seguente link “Nuova Registrazione” presente nella sezione “Area operatori BDAP” della Home page di BDAP: (<https://openbdap.rgs.mef.gov.it/>).

Per qualsiasi supporto di tipo tecnico alla registrazione e all'utilizzo del sistema è possibile selezionare la voce "Assistenza tecnica" all'interno della Home page.

Per procedere, invece, alla compilazione della relazione-questionario i revisori devono entrare nel sito della Corte dei conti, area Servizi, link: <https://servizionline.corteconti.it/> e accedere alla piattaforma dedicata ai questionari di finanza territoriale "QFIT - Questionari Finanza Territoriale", tramite utenza SPID. Alternativamente, il link diretto è <https://questionari.corteconti.it/survey/>. Nella Home page della piattaforma "QFIT - Questionari Finanza Territoriale" si presenterà l'elenco dei questionari disponibili per la compilazione. I questionari inviati sono consultabili direttamente anche in un'apposita area del sistema Con.Te. accessibile dal menu "Documenti > Interrogazione questionari esterni".

Non sono ammesse differenti modalità di trasmissione.

I nuovi utenti non ancora profilati sul sistema FiTNet, sempre provvisti di utenza SPID di secondo livello, al primo accesso al sistema saranno indirizzati alla procedura di profilazione.

La procedura informatica guiderà l'utente alla compilazione della richiesta di abilitazione al nuovo profilo, attraverso una pagina di registrazione, che indicherà "step by step" le fasi tramite le quali completare l'accesso.

Per qualsiasi criticità inerente allo SPID sarà necessario contattare l'assistenza tecnica del proprio Provider, mentre, per problematiche inerenti alla compilazione del questionario, nell'applicativo "QFIT - Questionari Finanza Territoriale" sarà possibile contattare l'assistenza, attraverso il link "Assistenza".

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.

La Sezione delle autonomie comunicherà, attraverso specifico avviso sul portale FiTNet/ Con.Te., il momento in cui sarà disponibile agli utenti la versione on-line per la compilazione.

