



# CORTE DEI CONTI

---

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

**REFERTO SULL'ANALISI DI COERENZA TRA I DATI DELLA CONTABILITÀ  
FINANZIARIA E I DATI DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE  
NEI COMUNI CAPOLUOGO DELLA TOSCANA**

**RENDICONTO 2024**



CORTE DEI CONTI





**CORTE DEI CONTI**

---

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA**

**REFERTO SULL'ANALISI DI COERENZA TRA I DATI DELLA CONTABILITÀ  
FINANZIARIA E I DATI DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-  
PATRIMONIALE NEI COMUNI CAPOLUOGO DELLA TOSCANA**

**RENDICONTO 2024**

***Magistrati:*** Cons. Giampiero Maria Gallo, Cons. Francesco Belsanti

***Funzionari:*** Cristina Baldini

***Editing Relazione:*** Michela Battistini

## Sommario

<b>Deliberazione</b> .....	
<b>1. PREMESSA E CONTESTO NORMATIVO</b> .....	<b>1</b>
1.1 Il quadro della programmazione dei controlli.....	1
1.2 Il fondamento costituzionale e normativo del controllo .....	2
1.3 Il sistema contabile armonizzato e la sua evoluzione.....	2
1.4 Le finalità del sistema economico-patrimoniale.....	4
1.5 Le rilevazioni in contabilità economico patrimoniale .....	5
1.6 La transizione verso la contabilità accrual: lo scenario ITAS .....	7
<b>2. LE FINALITÀ DELL'INDAGINE NEL CONTESTO DELLA TRANSIZIONE</b> .....	<b>9</b>
<b>3. OBIETTIVI DELL'INDAGINE</b> .....	<b>12</b>
3.1 Premessa e scelta del panel.....	12
3.2 Struttura dell'istruttoria e principali aree di indagine.....	12
<b>4. L'ATTIVITA' ISTRUTTORIA: STRUTTURA E FINALITÀ</b> .....	<b>15</b>
4.1 Stato patrimoniale - attivo.....	15
4.2 Stato patrimoniale - passivo .....	20
4.3 Preparazione alla riforma ACCRUAL .....	22
<b>5. SCHEDE DEI COMUNI</b> .....	<b>25</b>
<b>COMUNE DI AREZZO (AR)</b> .....	<b>25</b>
<b>COMUNE DI FIRENZE (FI)</b> .....	<b>33</b>
<b>COMUNE DI GROSSETO (GR)</b> .....	<b>43</b>
<b>COMUNE DI LIVORNO (LI)</b> .....	<b>54</b>
<b>COMUNE DI LUCCA (LU)</b> .....	<b>63</b>
<b>COMUNE DI MASSA (MS)</b> .....	<b>72</b>
<b>COMUNE DI PISA (PI)</b> .....	<b>81</b>
<b>COMUNE DI PISTOIA (PT)</b> .....	<b>90</b>
<b>COMUNE DI PRATO (PO)</b> .....	<b>100</b>
<b>COMUNE DI SIENA (SI)</b> .....	<b>108</b>
<b>6. VALUTAZIONI DI SINTESI E INDICAZIONI PER LA TRANSIZIONE ACCRUAL</b> ..	<b>117</b>
6.1 Quadro complessivo del panel .....	117
6.2 Le criticità trasversali al panel.....	118
6.3 Profili di adeguatezza complessiva nel panel.....	120
6.4 La prospettiva accrual: opportunità e rischi .....	121
6.5 Raccomandazioni della Sezione.....	122



**DELIBERA**





## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Mario Nispi Landi	Presidente
Giampiero Maria Gallo	Consigliere, relatore
Francesco Belsanti	Consigliere, relatore
Paolo Bertozzi	Consigliere
Rosaria Di Blasi	Primo Referendario
Anna Peta	Primo Referendario
Lucia Marra	Primo Referendario
Matteo Lariccia	Referendario

Nell'adunanza del 23 aprile 2026;

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

Visto il T.U. delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni ed integrazioni;

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

Vista la l. 14 gennaio 1994, n. 20, e, in particolare, l'art. 3, comma 4, ai sensi del quale la Corte dei conti svolge il controllo successivo sulla gestione, verificando la corrispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge e valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa;

Viste le Deliberazioni n. 61/SSRRCO/INPR/2024 e n. 2/SEZAUT/2025/INPR delle Sezioni Riunite in sede di controllo e di Sezione delle Autonomie che hanno indicato tra le priorità dell'attività di controllo per il 2025 la necessità di monitorare l'attuazione della riforma contabile e la transizione verso il sistema di contabilità economico-patrimoniale *accrual*;

Viste le deliberazioni della Sezione n. 100/2025/INPR e n. 50/2026/INPR, con le quali è stato approvato il programma del controllo per le annualità 2025 e 2026, nel cui ambito è stata prevista un'indagine volta ad analizzare la coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e i dati della contabilità economico-patrimoniale dei Rendiconti 2024 dei Comuni capoluogo della Toscana;

Vista l'ordinanza n. 17 del 2025 del Presidente della Sezione regionale di controllo per la Toscana di ripartizione tra i magistrati delle funzioni di controllo;

Viste le richieste istruttorie e le note di risposta degli enti locali coinvolti nell'indagine la coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e i dati della contabilità economico-patrimoniale dei Rendiconti 2024 dei Comuni capoluogo della Toscana;

Viste le osservazioni conclusive dei magistrati istruttori e le controdeduzioni inviate dagli enti;

Visto lo schema di Referto su "Analisi di coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e i dati della contabilità economico-patrimoniale dei Rendiconti 2024 dei Comuni capoluogo della Toscana";

Vista l'ordinanza del 20 aprile 2026, n. 9 con la quale il Presidente della Sezione regionale di controllo per la Toscana ha convocato la Sezione per la data odierna;

Uditi i Relatori, Cons. Giampiero Maria Gallo, Cons. Francesco Belsanti;

### **DELIBERA**

È approvato il Referto "Analisi di coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e i dati della contabilità economico-patrimoniale dei Rendiconti 2024 dei Comuni capoluogo della Toscana", articolato nella parte prima, avente carattere generale, che contiene valutazioni d'insieme e considerazioni trasversali, parte seconda, che riporta gli esiti delle istruttorie svolte sui singoli enti, con i rilievi e le osservazioni a ciascuno riferiti, nonché le conclusioni generali.

### **DISPONE**

che la presente deliberazione e l'allegata relazione che ne costituisce parte integrante, sia trasmessa, a cura della segreteria della Sezione,

- Ai Presidenti dei Consigli comunali degli enti coinvolti nell'indagine;
- Ai Sindaci degli Enti coinvolti nell'indagine;
- Al Consiglio delle autonomie locali della Regione Toscana;
- Al Ministero dell'Economia e delle Finanze;

Così deciso in Firenze, nella Camera di consiglio del 23 aprile 2026.

I Relatori

Giampiero Maria Gallo  
(firmato digitalmente)

Francesco Belsanti  
(firmato digitalmente)

Il Presidente

Mario Nispi Landi  
(firmato digitalmente)

Depositato in Segreteria il 30 aprile 2026.

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto

Cristina Baldini  
(firmato digitalmente)

**REFERTO**



# REFERTO SULL'ANALISI DI COERENZA TRA I DATI DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA E I DATI DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE NEI COMUNI CAPOLUOGO DELLA TOSCANA

## RENDICONTO 2024

### 1. PREMESSA E CONTESTO NORMATIVO

#### 1.1 *Il quadro della programmazione dei controlli*

Con deliberazione n. 100/2025/INPR del 28 maggio 2025, questa Sezione regionale di controllo ha approvato il programma di attività per l'anno 2025, includendo tra le iniziative prioritarie una specifica indagine volta ad analizzare la coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e i dati della contabilità economico-patrimoniale dei Rendiconti 2024 dei Comuni capoluogo della Toscana.

Tale iniziativa si inserisce nel quadro più ampio della programmazione dei controlli definito dalle Sezioni Riunite in sede di controllo<sup>1</sup> e dalla Sezione delle Autonomie<sup>2</sup> che hanno indicato tra le priorità dell'attività di controllo per il 2025 la necessità di monitorare l'attuazione della riforma contabile e la transizione verso il sistema di contabilità economico-patrimoniale *accrual*.

In particolare, come evidenziato nella programmazione delle Sezioni Riunite, *"altro tema di interesse riguarda la riforma, considerata abilitante in ambito PNRR, che prevede l'adozione, ormai imminente, di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale 'accrual' per le pubbliche amministrazioni, in attuazione della Direttiva 85/2011/UE"*. La Corte ha manifestato l'intento di *"monitorare l'attuazione della riforma, che avrà rilevanti ricadute tanto nella prospettiva degli amministratori che in quella degli organi di controllo, alla luce di un quadro di regole contabili che puntano maggiormente sull'equilibrio economico-patrimoniale e sulla efficienza gestionale"*.

La Sezione delle Autonomie, nel proprio programma di attività, ha ulteriormente specificato che *"merita attenzione l'integrazione della nuova contabilità con quella finanziaria potenziata, che è in vigore dal 1° gennaio 2015, e che si è consolidata negli enti regionali e locali dopo un periodo di sperimentazione. La conciliazione tra i due sistemi contabili, finanziario ed economico-patrimoniale, è rilevante per garantire l'accountability sia nei confronti di chi autorizza il bilancio sia dei cittadini contribuenti"*.

---

<sup>1</sup> Deliberazione n. 61/SSRRCO/INPR/2024, depositata il 19 dicembre 2024.

<sup>2</sup> Deliberazione n. 2/SEZAUT/2025/INPR depositata il 23 gennaio 2025.

La rilevanza del tema è confermata e ulteriormente accentuata nella programmazione per l'anno 2026. Le Sezioni Riunite in sede di controllo<sup>3</sup> e la Sezione delle Autonomie<sup>4</sup> hanno sottolineato come nel 2026 la riforma assuma una rilevanza operativa concreta: le amministrazioni territoriali sono chiamate per la prima volta a produrre i prospetti consuntivi di stato patrimoniale e conto economico secondo i principi *accrual*, con riferimento all'esercizio 2025. In tale prospettiva, la Sezione delle Autonomie ha evidenziato che la verifica della corretta valutazione dei beni compresi nell'inventario, delle modalità di iscrizione delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale e della determinazione dei crediti e debiti a partire dai residui attivi e passivi – unico dato allo stato certificato dagli organi di revisione – consentirà di misurare la *compliance* alle direttive del MEF e di operare una comparazione a livello nazionale delle attività propedeutiche realizzate per assicurare una base informativa adeguata e coerente per la costruzione dei documenti di avvio dell'implementazione.

In questo quadro, l'indagine avviata da questa Sezione sui rendiconti 2024 dei Comuni capoluogo toscani si colloca in una posizione di particolare utilità sistematica in quanto mira a rilevare lo stato della contabilità economico-patrimoniale derivata nell'esercizio immediatamente precedente all'avvio della fase pilota *accrual*, offrendo così elementi di raffronto e di valutazione dei progressi nell'attuazione della riforma sul territorio di competenza.

### 1.2 *Il fondamento costituzionale e normativo del controllo*

L'attività di controllo si inserisce nel più ampio quadro delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti dall'art. 148-bis del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), nonché dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, con particolare riferimento alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio e della regolarità della gestione amministrativo-contabile.

Le funzioni di controllo della Corte ancorano saldamente le proprie radici nell'ampio tessuto costituzionale individuato negli articoli 28, 81, 97, 100 e 119 della Costituzione. In particolare, con riguardo all'art. 100, che fa riferimento sia al bilancio dello Stato che degli Enti a cui lo Stato stesso contribuisce in via ordinaria, la Corte costituzionale (sent. n. 179/2006) ha chiarito che *"se al momento dell'emanazione della Costituzione per indicare l'intera finanza pubblica non poteva non farsi riferimento al bilancio dello Stato, è altrettanto vero che oggi tale dizione deve intendersi riferita non solo al bilancio dello Stato, ma anche a quello di tutti gli altri enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata"*.

### 1.3 *Il sistema contabile armonizzato e la sua evoluzione*

Il sistema contabile armonizzato introdotto dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, prevede l'affiancamento della contabilità economico-patrimoniale alla tradizionale contabilità finanziaria, al fine di fornire una rappresentazione più completa e veritiera della situazione patrimoniale e finanziaria degli enti locali. Tale integrazione costituisce uno dei pilastri del sistema di armonizzazione contabile e rappresenta un elemento essenziale per garantire trasparenza, confrontabilità e attendibilità dei dati contabili.

---

<sup>3</sup> Deliberazione n. 26/SSRRCO/INPR/2025, depositata il 19 dicembre 2025.

<sup>4</sup> Deliberazione n. 1/SEZAUT/2026/INPR, depositata il 27 gennaio 2026.

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nell'introdurre il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ha imposto agli enti in contabilità finanziaria l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali secondo una duplice prospettiva: finanziaria ed economico-patrimoniale. In considerazione della minore complessità gestionale che caratterizza gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, il medesimo decreto prevede per essi un regime diverso, consentendo l'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale in forma semplificata.

Tale sistema si inserisce nel più ampio quadro delle riforme della contabilità pubblica volte ad assicurare trasparenza, confrontabilità e consolidamento dei conti pubblici, in attuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica di cui all'articolo 117, comma 3, e 119, comma 2, della Costituzione.

Occorre preliminarmente chiarire che la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, la quale mantiene natura di sistema contabile principale e fondamentale ai fini autorizzatori e della rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria. La contabilità finanziaria rimane, infatti, lo strumento mediante il quale si realizza l'autorizzazione alla riscossione delle entrate e all'effettuazione delle spese.

La contabilità economico-patrimoniale si pone, pertanto, quale sistema complementare finalizzato alla rilevazione dei costi, degli oneri, dei ricavi e dei proventi derivanti dalle transazioni attuate dall'ente, a prescindere dalla manifestazione finanziaria delle stesse.

La contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale rispondono a logiche e finalità profondamente diverse, pur dovendo rappresentare la medesima realtà gestionale dell'ente. La contabilità economico-patrimoniale ha come scopo primario la misurazione delle variazioni della ricchezza dell'ente: rileva ricavi e costi di competenza economica riferiti a un dato intervallo temporale, sicché il loro differenziale – se positivo – incrementa il patrimonio netto, e – se negativo – lo erode. La contabilità finanziaria persegue invece una finalità di governo delle risorse: essa mira a consentire le decisioni di allocazione delle risorse disponibili e, al tempo stesso, a valutare e controllare l'operato di coloro ai quali è affidata l'esecuzione di tali decisioni. A tal fine, misura flussi di entrate e di uscite, autorizzazioni di spesa e relative coperture, restituendo un quadro delle risorse nette disponibili per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente.

Questa differenza di prospettiva si riflette nella diversa centralità delle fasi del ciclo di bilancio: nella contabilità finanziaria assume valenza centrale il momento preventivo, nel quale il decisore politico autorizza la destinazione delle risorse verso finalità previamente individuate, esercitando così la funzione di indirizzo e controllo; nella contabilità economico-patrimoniale è invece centrale il momento consuntivo, nel quale si verifica l'effetto delle scelte compiute sulla consistenza e sulla qualità del patrimonio dell'ente. È proprio in questa tensione tra le due prospettive – l'una orientata al flusso di cassa e all'autorizzazione, l'altra alla competenza economica e alla variazione patrimoniale – che risiede la complessità del raccordo tra i due sistemi.

Il criterio cardine della contabilità economico-patrimoniale è costituito dal principio della competenza economica in virtù del quale costi, oneri, ricavi e proventi devono essere

imputati all'esercizio cui si riferiscono sotto il profilo economico, a prescindere dalla manifestazione finanziaria (incasso o pagamento).

Tale principio si distingue — pur non essendone del tutto distante — da quello della competenza finanziaria rafforzata introdotto dal d.lgs. n. 118/2011. Quest'ultima, superando la logica della mera cassa, vincola l'imputazione delle entrate e delle spese all'esercizio in cui l'obbligazione giuridica diviene esigibile, ovvero nel momento in cui la prestazione è resa, la fornitura è consegnata, il corrispettivo è maturato — in sostanza, quando sorge il titolo concreto all'incasso o al pagamento. Le quote riferite a obbligazioni già sorte ma non ancora esigibili vengono, invece, rinviate agli esercizi futuri attraverso il meccanismo del Fondo pluriennale vincolato. In tal modo la competenza finanziaria rafforzata introduce una logica di maturazione dell'obbligazione che tende ad avvicinarsi alla dimensione economica del fatto gestionale.

Tuttavia, l'avvicinamento non equivale a sovrapposizione. La competenza finanziaria rafforzata rimane pur sempre ancorata alla dimensione giuridica dell'obbligazione — alla sua esigibilità — laddove la competenza economica è invece orientata alla dimensione sostanziale del fatto aziendale, vale a dire al momento in cui il costo o il ricavo matura indipendentemente dal sorgere o dalla scadenza di qualsiasi rapporto obbligatorio. Ne conseguono divergenze strutturali non eliminabili per via interpretativa: ad esempio, elementi tipici della competenza economica quali gli ammortamenti, gli accantonamenti a fondi rischi (che nella contabilità finanziaria non danno luogo a scritture continuative di rilevazione del rischio, ma si traducono esclusivamente in quote accantonate nel risultato di amministrazione), le rimanenze, le sopravvenienze da valutazione restano privi di corrispondenza diretta nelle scritture finanziarie. È questa irriducibile distanza tra i due principi a rendere metodologicamente non praticabile una traduzione automatica delle scritture finanziarie in scritture economico-patrimoniali, e a giustificare la necessità di un sistema contabile integrato — quale delineato dallo stesso d.lgs. n. 118/2011 — che affianchi, senza sovrapporre, i due piani di rilevazione.

#### *1.4 Le finalità del sistema economico-patrimoniale*

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale risponde a molteplici esigenze conoscitive e di controllo, espressamente individuate dal legislatore delegato.

a) Predisposizione del Conto Economico. Esso è destinato a rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche laddove le stesse non trovino diretta corrispondenza nei relativi movimenti finanziari. Tale strumento alimenta il processo di programmazione, consentendo una più corretta valutazione della sostenibilità economica delle scelte gestionali dell'amministrazione.

b) Formazione dello Stato Patrimoniale. Esso consente la rilevazione della consistenza e delle variazioni del patrimonio dell'ente, che costituiscono un indicatore essenziale dei risultati della gestione. La rappresentazione della situazione patrimoniale risponde all'esigenza di evidenziare la solidità finanziaria dell'ente e la capacità dello stesso di fare fronte agli impegni assunti.

c) Elaborazione del bilancio consolidato. Il sistema economico-patrimoniale costituisce il presupposto imprescindibile per l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna

amministrazione pubblica con i propri enti strumentali, organismi, aziende e società controllate e partecipate, in attuazione dell'articolo 11-bis del d.lgs. n. 118/2011, che impone la rappresentazione unitaria del "gruppo amministrazione pubblica".

d) Determinazione analitica dei costi. La contabilità economico-patrimoniale predisponde la base informativa necessaria per l'implementazione di sistemi di contabilità analitica, indispensabili per la misurazione dell'efficienza e dell'economicità della gestione dei singoli servizi pubblici, in coerenza con i principi di cui agli articoli 1 e 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241.

e) Trasparenza e accountability. Il sistema economico-patrimoniale persegue le ulteriori finalità previste dall'ordinamento e, segnatamente, consente ai diversi portatori di interesse – i c.d. stakeholder, organi di controllo, cittadini, istituzioni – di acquisire informazioni più complete e significative concernenti la gestione delle amministrazioni pubbliche, in attuazione dei principi di trasparenza e accountability.

L'effettiva operatività del sistema contabile integrato e, in particolare, l'attendibilità e la veridicità delle risultanze della contabilità economico-patrimoniale presuppongono il rispetto di specifiche condizioni operative che attengono tanto alla fase ricognitiva del patrimonio quanto alle modalità tecniche di rilevazione contabile.

La corretta rappresentazione dello Stato Patrimoniale e, conseguentemente, la significatività del Conto Economico presuppongono necessariamente la tenuta regolare, completa e aggiornata degli inventari di cui agli articoli 230 e seguenti del Testo Unico degli Enti Locali (d.lgs. n. 267/2000).

L'inventario costituisce, infatti, la fonte primaria per l'iscrizione in Stato Patrimoniale delle immobilizzazioni materiali e immateriali, dei beni del demanio e del patrimonio disponibile e indisponibile. L'assenza o l'incompletezza degli inventari determina l'impossibilità di procedere alla corretta valorizzazione patrimoniale e, quindi, al calcolo degli ammortamenti, con conseguente indebolimento dell'attendibilità del risultato economico dell'esercizio.

Si sottolinea che l'inventario non assolve una mera funzione ricognitiva, ma costituisce un vero e proprio obbligo di legge, la cui inosservanza integra, secondo consolidata giurisprudenza di questa Corte, una violazione del principio di regolarità contabile e, nei casi più gravi, può configurare anche profili di responsabilità amministrativo-contabile per danno erariale.

La giurisprudenza contabile ha più volte evidenziato come la mancata o irregolare tenuta degli inventari impedisca una corretta rappresentazione del patrimonio dell'ente e ostacoli l'attività di controllo degli organi preposti, determinando opacità nella gestione delle risorse pubbliche. Si rende, pertanto, necessaria una costante attività di aggiornamento e riconciliazione tra le risultanze inventariali e quelle contabili.

### *1.5 Le rilevazioni in contabilità economico patrimoniale*

Il sistema contabile integrato prevede che la contabilità economico-patrimoniale sia alimentata attraverso varie tipologie di rilevazioni: le scritture continuative (o di esercizio), le scritture di assestamento (o di fine esercizio) e le scritture derivanti dagli inventari e dalle valutazioni annuali delle immobilizzazioni finanziarie.

Per quanto attiene alle scritture continuative, il principio contabile applicato consente l'utilizzo della cosiddetta matrice di correlazione, strumento tecnico-informatico che permette di tradurre automaticamente le registrazioni finanziarie in rilevazioni economico-patrimoniali, secondo predefinite regole di corrispondenza tra le voci del piano dei conti integrato.

La matrice di correlazione, pur rappresentando uno strumento di notevole utilità operativa in quanto consente di ridurre l'onere amministrativo delle duplici registrazioni e di garantire la coerenza tra i due sistemi contabili, deve essere correttamente configurata e periodicamente verificata.

Essa si fonda sul presupposto che vi sia una sostanziale coincidenza temporale tra competenza finanziaria potenziata e competenza economica per la generalità delle operazioni di gestione corrente: in quanto tale, la matrice di correlazione è uno strumento semplificato da applicare ad operazioni ordinarie e ripetitive, ma non è esaustiva ai fini della corretta rappresentazione economico-patrimoniale. Ciò dipende non soltanto dalla complessità intrinseca di talune fattispecie contabili, ma anche — e più in radice — dal fatto che la competenza finanziaria rafforzata e la competenza economica obbediscono alle già citate logiche diverse e non sovrapponibili (esigibilità dell'obbligazione giuridica *versus* maturazione sostanziale del fatto economico). La matrice di correlazione, costruita a partire dalle rilevazioni finanziarie, non può quindi colmare per via automatica la distanza tra i due piani contabili.

Le scritture di assestamento costituiscono il momento tecnico-contabile in cui si realizza pienamente il principio della competenza economica e, conseguentemente, rappresentano un passaggio assolutamente imprescindibile per la corretta formazione del Conto Economico e dello Stato Patrimoniale.

Attraverso le scritture di assestamento si procede, infatti, a:

a) Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali

La rilevazione sistematica del deperimento tecnico-economico dei cespiti costituisce elemento fondamentale per la corretta determinazione del risultato economico. L'ammortamento ripartisce il costo pluriennale del bene negli esercizi di effettiva utilizzazione, secondo coefficienti tecnici che devono riflettere la residua possibilità di impiego del cespite. L'omessa o irregolare contabilizzazione degli ammortamenti determina una sovrastima del risultato economico e una falsa rappresentazione della consistenza patrimoniale.

b) Ratei e risconti

Consentono di rettificare i componenti di reddito la cui manifestazione finanziaria non coincide con la competenza economica, ripartendo costi e ricavi secondo il criterio temporale di maturazione. La loro corretta individuazione presuppone un'analisi puntuale delle singole fattispecie e non può essere demandata a procedure automatizzate.

c) Rimanenze di magazzino

La valutazione delle giacenze di materiali, merci e beni di consumo al termine dell'esercizio costituisce elemento essenziale per determinare il costo effettivo dei fattori produttivi consumati nell'anno. L'omessa rilevazione delle rimanenze e delle variazioni nell'esercizio comporta un'errata imputazione temporale dei costi.

d) Accantonamenti a fondi rischi e oneri

La corretta applicazione del principio di prudenza impone la rilevazione di passività potenziali e oneri futuri correlati a fatti di gestione dell'esercizio. Particolare importanza assume il fondo svalutazione crediti, che deve essere dimensionato in coerenza con il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nella contabilità finanziaria.

e) Scritture di integrazione e rettifica

Comprendono tutte le ulteriori operazioni necessarie ad allineare la competenza economica con quella finanziaria: fatture da ricevere e da emettere, sopravvenienze attive e passive, utilizzo dei fondi spese, riconciliazione delle poste patrimoniali.

La carente o omessa esecuzione delle scritture di assestamento determina l'inattendibilità delle risultanze del Conto Economico il cui risultato determina la variazione in positivo e in negativo dello Stato Patrimoniale, vanificando le finalità informative e di controllo che il legislatore ha inteso perseguire con l'introduzione del sistema contabile integrato.

In sintesi, si può affermare che il sistema di contabilità economico-patrimoniale delineato dal d.lgs. n. 118/2011 costituisce uno strumento essenziale per la corretta rappresentazione della gestione pubblica, superando i limiti informativi della contabilità meramente finanziaria. Esso consente una più approfondita valutazione della sana gestione finanziaria, dell'equilibrio economico e della sostenibilità delle politiche pubbliche, fornendo agli organi di controllo - interno ed esterno - e agli *stakeholder* elementi conoscitivi indispensabili per l'esercizio delle rispettive funzioni di vigilanza e verifica della legittimità, regolarità ed economicità dell'azione amministrativa.

Tuttavia, l'effettività di tale sistema è subordinata al rigoroso rispetto di precisi adempimenti amministrativo-contabili: la regolare tenuta degli inventari e la puntuale esecuzione delle scritture di assestamento rappresentano i pilastri su cui si fonda l'attendibilità delle risultanze contabili.

In tale prospettiva, si impone agli enti una rinnovata attenzione alla qualità delle rilevazioni contabili, che non può limitarsi all'applicazione automatizzata della matrice di correlazione per le scritture continuative, ma richiede un'attività di analisi, verifica e integrazione manuale nella fase di chiusura dell'esercizio, attraverso le scritture di assestamento.

Solo attraverso tale approccio metodologico rigoroso è dunque possibile assicurare che il sistema contabile integrato assolva effettivamente alle finalità per cui è stato concepito: fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente, nella prospettiva di una gestione improntata ai principi di efficienza, efficacia, economicità e trasparenza che devono informare l'azione delle pubbliche amministrazioni.

#### 1.6 *La transizione verso la contabilità accrual: lo scenario ITAS*

Si è ormai entrati in una fase cruciale caratterizzata dall'imminente adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale "*accrual*" per le pubbliche amministrazioni, in attuazione della Direttiva n. 85/2011/UE. Tale riforma è considerata "*abilitante*" nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR).

Il quadro della riforma 1.15 del PNRR è delineato sul sito MEF-RGS all'indirizzo <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/riforma-1.15/index.html> che contiene una serie di importanti strumenti unici per tutte le pubbliche amministrazioni, tra cui:

- il quadro concettuale (*conceptual framework*), inteso come "struttura" di riferimento che si colloca a monte dell'intero impianto contabile;
- le linee guida;
- la descrizione degli standard contabili "armonizzati" denominati ITAS (Italian Public Sector Accounting Standards, articolati in 18 sezioni);
- la versione del Piano dei conti multidimensionale aggiornata al 17 aprile 2025 che verrà utilizzata per la fase pilota 2025 ai fini della produzione degli schemi di bilancio.

Il passaggio al sistema di contabilità *accrual* prende avvio in un contesto di profonda trasformazione che ha interessato la finanza locale negli ultimi decenni. Il sistema finanziario degli enti locali, infatti, ha progressivamente modificato il proprio baricentro, transitando da un modello fondato prevalentemente sui trasferimenti erariali ad un modello imperniato sull'autonomia finanziaria e sulla prevalente utilizzazione di risorse proprie.

Tale evoluzione, costituzionalizzata dalla riforma del Titolo V (legge costituzionale n. 3/2001) che ha riconosciuto agli enti locali autonomia finanziaria di entrata e di spesa nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, ha comportato un progressivo spostamento del *focus* dell'attività di controllo. Si è passati, infatti, da una fase in cui l'attenzione era concentrata primariamente sulla verifica del corretto utilizzo delle risorse trasferite dallo Stato - e dunque sul controllo della legittimità formale della spesa, in relazione alle finalità indicate dal trasferimento - ad una fase in cui assume carattere centrale l'ottimizzazione della spesa e l'efficiente gestione delle risorse proprie.

In questo mutato contesto, la contabilità finanziaria, pur mantenendo la sua insostituibile funzione autorizzatoria, manifesta crescenti limiti informativi. Il bilancio finanziario, infatti, fornisce primariamente informazioni sui flussi di cassa e sulle obbligazioni giuridicamente perfezionate, ma non consente di apprezzare compiutamente l'effettivo consumo delle risorse, il costo reale dei servizi erogati, la sostenibilità di lungo periodo delle scelte di investimento, il valore effettivo del patrimonio pubblico e la sua capacità di generare utilità future per la collettività.

La contabilità economico-patrimoniale, per contro, consente di misurare con maggiore precisione l'effettiva utilità economica consumata ed acquisita nel corso dell'esercizio, di valorizzare adeguatamente il patrimonio pubblico secondo criteri che ne riflettano la capacità di servizio, di determinare analiticamente i costi dei servizi erogati, favorendo in tal modo scelte allocative più consapevoli e maggiormente orientate all'efficienza e all'efficacia dell'azione amministrativa.

L'adozione di un sistema *accrual* rappresenta, quindi, la naturale evoluzione di un percorso già avviato con l'armonizzazione contabile del 2011 e risponde all'esigenza di dotare gli enti locali di strumenti contabili adeguati alle sfide poste dalla nuova configurazione della finanza locale. In un contesto in cui prevalgono le risorse proprie e in cui l'ente locale è chiamato a dimostrare la propria capacità di ottimizzare la spesa piuttosto che il mero corretto

utilizzo di trasferimenti vincolati, il sistema *accrual* si configura come lo strumento più idoneo per garantire trasparenza, efficienza ed *accountability* nei confronti dei cittadini contribuenti.

Va peraltro sottolineato come nel quadro della riforma in esame, il sistema di contabilità economico-patrimoniale in logica *accrual* si caratterizzi, allo stato, per un grado di coerenza differenziato rispetto alla contabilità finanziaria. Quest'ultima continua, infatti, a costituire il perno del sistema autorizzatorio e degli equilibri di bilancio degli enti locali, ai sensi del d.lgs. n. 267/2000 (TUEL), nonché il riferimento principale per i controlli interni ed esterni e per la verifica degli equilibri di finanza pubblica.

In tale contesto, il rafforzamento della contabilità economico-patrimoniale con l'introduzione degli standard *accrual* non appare ancora pienamente integrata nei meccanismi decisionali e nei processi di responsabilizzazione amministrativa. La diversa intensità degli effetti giuridici e gestionali dei due sistemi contabili può determinare, nella fase attuale, un minor grado di attenzione operativa nei confronti della contabilità economico-patrimoniale.

Tale circostanza può manifestarsi, in concreto, attraverso una prevalente focalizzazione degli uffici sugli adempimenti connessi alla contabilità finanziaria, una limitata valorizzazione informativa dello Stato Patrimoniale e del Conto economico e, infine, un ricorso non sistematico alle scritture di assestamento e alle valutazioni estimative.

Tale dinamica, seppur da verificare nel corso dell'attuazione della riforma, non apparirebbe riconducibile a carenze organizzative specifiche (salvo le considerazioni sulle risorse umane disponibili in enti di dimensione più piccola), ma si inserisce in un quadro più ampio in cui continuano a riferirsi principalmente alle grandezze finanziarie i vincoli normativi e i controlli, nonché il sistema di responsabilità amministrativo-contabile; anche gli indicatori di *performance* e gli equilibri rilevanti ai fini della finanza pubblica sono costruiti su basi finanziarie.

Nella prospettiva dell'introduzione del sistema *accrual*, tale asimmetria assume particolare rilievo. Il nuovo impianto contabile, infatti, presuppone un utilizzo sistematico delle informazioni economico-patrimoniali, la piena affidabilità dei dati relativi alle attività e passività e, infine, la capacità degli enti di effettuare valutazioni autonome e continuative.

Tra i molti possibili, valga l'esempio delle attività di inventariazione, valutazione e aggiornamento del patrimonio. Se esse non sono svolte con continuità nella fase iniziale, il passaggio al sistema *accrual* rischia di fondarsi su basi informative incomplete o non pienamente attendibili.

## **2. LE FINALITÀ DELL'INDAGINE NEL CONTESTO DELLA TRANSIZIONE**

Il passaggio al sistema *accrual* costituisce un'importante opportunità di strumento strategico di supporto al sistema delle decisioni, funzionale al miglioramento della qualità della gestione pubblica con la finanza locale; esso non dovrebbe essere interpretato, infatti, come un mero adempimento formale imposto da normative sovranazionali, forse anche residuale rispetto al corpo della rappresentazione contabile tradizionale. Con la presente indagine questa Sezione regionale di controllo vuole verificare lo stato presente di collegamento e coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale nel *panel* di comuni capoluogo

toscani, ponendosi dunque l'obiettivo di identificare alcune criticità che, allo stato attuale, potrebbero essere di ostacolo al passaggio al sistema *accrual* e di promuovere, fin d'ora, l'adozione di prassi operative maggiormente coerenti con i principi che informeranno il nuovo sistema contabile.

Lo Stato Patrimoniale attualmente risultante dall'applicazione dell'armonizzazione costituirà la base di partenza per il nuovo sistema contabile *accrual*. Sebbene non sia stato adottato uno specifico ITAS su come gestire la transizione nel quadro italiano, i principi tecnici di riferimento sono contenuti nell'**IPSAS 33** "*First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards*", lo standard internazionale emanato dall'IPSASB nel gennaio 2015 che disciplina il passaggio dai precedenti sistemi contabili alla contabilità *accrual* secondo gli standard IPSAS.

L'IPSAS 33, come illustrato nella Nota 148 del 31 marzo 2025 del Servizio Studi della Ragioneria Generale dello Stato, prevede che in sede di prima adozione degli standard *accrual* assuma rilievo la determinazione del valore iniziale delle attività patrimoniali, che, in assenza di dati storici attendibili, può essere effettuata mediante criteri estimativi. In tali circostanze, si fa ricorso a un valore determinato in via convenzionale (costo attribuito o *deemed cost*), definito come "*un importo utilizzato come surrogato del costo di acquisizione o del costo ammortizzato*". In linea con i principi contabili internazionali del settore pubblico (IPSAS) e con gli standard nazionali in corso di definizione (ITAS), tale valore può essere determinato facendo riferimento a tre opzioni: il valore equo del bene alla data di transizione (*fair value* – di per sé appropriato quando esistono mercati attivi o valutazioni affidabili, ma meno nel contesto di beni pubblici); il valore operativo corrente (*current operational value* – che misura il valore del bene in funzione del servizio reso, non del prezzo di mercato e richiede modelli estimativi e competenze tecniche). La terza opzione, quella di utilizzare i valori contabili esistenti come base per la determinazione del costo attribuito è quella di più immediata applicazione, in quanto consente di valorizzare le informazioni già disponibili. Tuttavia, essa comporta che eventuali incompletezze o disallineamenti presenti nei sistemi attuali tendano a riflettersi anche nel nuovo impianto contabile. In pratica, partendo dallo Stato Patrimoniale attuale occorre effettuare pulizia dei dati, rettifiche (es. ammortamenti mancanti, svalutazioni) e operare una riclassificazione secondo le nuove categorie previste dagli IPSAS/ITAS. Anche se offre il vantaggio di continuità e di "familiarità" per le pratiche contabili esistenti (e quindi minore rischio di errori), questa opzione rende particolarmente rilevante la fase di ricognizione e verifica preliminare della qualità dei dati attuali.

Da considerare, inoltre, che l'Italia ha già compiuto uno sforzo considerevole con l'armonizzazione del 2015, costruendo un sistema di contabilità economico-patrimoniale integrato, sforzo che va valorizzato, tanto che si ritiene altamente probabile che la normativa ordinamentale di attuazione della transizione all'*accrual* preveda, come regola generale, l'utilizzo dei valori patrimoniali esistenti come base di partenza, con eventuali rettifiche mirate, solo dove strettamente necessario. Al tempo stesso, occorre essere consapevoli che le criticità che oggi vengono tollerate o ignorate nell'attuale sistema armonizzato (perché considerate secondarie, o perché la loro soluzione richiederebbe uno sforzo organizzativo troppo gravoso) diventeranno parte integrante e strutturale del nuovo sistema *accrual*, inquinandone sin dall'origine l'affidabilità e la qualità informativa.

La transizione alla contabilità *accrual* non è un orizzonte lontano o un'ipotesi astratta, ma un obbligo concreto con scadenze già fissate. La Riforma 1.15 del PNRR, prevista dall'articolo 10 del decreto-legge n. 113 del 9 agosto 2024 (convertito con legge n. 143 del 7 ottobre 2024), ha avviato una fase pilota che coinvolge gli enti pubblici che coprono almeno il 90% della spesa primaria dell'intero settore pubblico.

La milestone M1C1-118 della Riforma 1.15 del PNRR ha fissato con chiarezza gli obblighi per la fase pilota, recentemente confermati dalla Commissione Europea: entro il 30 giugno 2026, tutti gli enti coinvolti devono predisporre, approvare e trasmettere telematicamente alla Ragioneria Generale dello Stato gli schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico *accrual* relativi all'esercizio 2025.

Per consentire agli enti di adempiere agli obblighi della fase pilota senza dover immediatamente implementare un sistema di contabilità in partita doppia completamente nuovo, la Ragioneria Generale dello Stato ha predisposto e pubblicato (con determina n. 129 del 25 luglio 2025) i modelli di raccordo tra i piani dei conti attualmente in uso e il Piano dei conti unico multidimensionale previsto dagli ITAS.

Si tratta di fogli di lavoro in formato Excel che consentono di riclassificare i dati della contabilità economico-patrimoniale "armonizzata" secondo le nuove voci del Piano dei conti unico e le categorie previste dagli standard ITAS.

Il processo prevede quattro fasi principali:

1. Estrazione dei dati dalla contabilità economico-patrimoniale armonizzata: i valori dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico 2025 chiusi secondo i principi contabili del d.lgs. n. 118/2011 vengono inseriti nel modello di raccordo seguendo le corrispondenze tra il piano dei conti economico e patrimoniale armonizzato e le voci del modello.
2. Riclassificazione automatica: il modello effettua automaticamente il mapping tra le voci del piano dei conti armonizzato e le voci del Piano dei conti unico ITAS, riorganizzando l'informazione secondo la nuova struttura di bilancio.
3. Rettifiche e integrazioni: nella colonna dedicata del modello, gli enti devono inserire le rettifiche e integrazioni necessarie per adeguare i dati ai principi e alle regole degli ITAS. È qui che si manifesta la complessità: occorre identificare le difformità tra i criteri di valutazione attuali e quelli ITAS, calcolare le rettifiche necessarie, documentare le scelte effettuate.
4. Generazione degli schemi *accrual*: il modello produce automaticamente gli schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico secondo il formato ITAS, pronti per l'approvazione e la trasmissione telematica alla RGS.

I modelli di raccordo partono necessariamente dai dati attualmente iscritti nella contabilità economico-patrimoniale armonizzata. Come chiariscono le linee guida della RGS, i modelli "*consentono la riclassificazione dei dati contabili di ciascuna amministrazione secondo le voci del Piano dei conti unico e l'applicazione delle rettifiche e integrazioni necessarie*". Ma se i dati di partenza sono errati, incompleti, incoerenti o inattendibili, nessun modello di raccordo, per quanto sofisticato, potrà produrre schemi *accrual* affidabili.

In questo contesto si è inserita l'attività istruttoria condotta da questa Sezione di controllo, motivata dall'opportunità di verificare, già nell'attuale sistema contabile, il grado di maturità delle rendicontazioni economico-patrimoniali e il livello di coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e quelli della contabilità economico-patrimoniale. Il fine è quello di individuare criticità esistenti che potrebbero ostacolare la futura transizione al sistema *accrual* e stimolare, fin d'ora, l'adozione di prassi operative più coerenti con i principi che informeranno il futuro sistema contabile.

La presente indagine suggerisce l'utilità di un'attività conoscitiva rispetto al grado di preparazione e riflessione negli enti sull'ampia riforma in corso di attuazione, consentendo di individuare per tempo le aree di intervento prioritarie e di supportare gli enti nel percorso di transizione verso il nuovo sistema contabile.

### **3. OBIETTIVI DELL'INDAGINE**

#### *3.1 Premessa e scelta del panel*

Come già detto, con deliberazione n. 100/2025/INPR del 28 maggio 2025, la Sezione Regionale di Controllo per la Toscana ha programmato un'attività di controllo specificamente dedicata all'analisi della coerenza tra i dati della contabilità finanziaria e i dati della contabilità economico-patrimoniale del Rendiconto 2024.

La scelta di concentrare l'indagine sui Comuni capoluogo risponde a una logica metodologica precisa. I Comuni capoluogo presentano infatti alcune caratteristiche che li rendono particolarmente significativi per questo tipo di analisi:

- Maggiore strutturazione organizzativa: dispongono di uffici finanziari più articolati e di personale specializzato, con competenze tecniche più approfondite in materia contabile;
- Complessità patrimoniale: gestiscono patrimoni più consistenti e variegati, con una maggiore presenza di beni demaniali, culturali e patrimonio indisponibile;
- Dimensione finanziaria: i volumi di spesa e di investimento più significativi rendono più rilevante l'impatto di eventuali disallineamenti contabili;
- Aspettative di compliance: proprio per la loro dimensione e strutturazione, ci si attende da questi enti un livello di attenzione e accuratezza contabile superiore rispetto agli enti di minori dimensioni;
- Effetto dimostrativo: le eventuali criticità riscontrate nei capoluoghi possono fornire indicazioni significative anche per gli altri enti del territorio.

#### *3.2 Struttura dell'istruttoria e principali aree di indagine*

L'attività istruttoria ha riguardato lo Stato Patrimoniale, attivo e passivo, con un focus particolare sui punti di collegamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale. Il Conto Economico è stato escluso dal perimetro di indagine per precise ragioni tecniche e metodologiche che meritano di essere esplicitate.

La prima e più rilevante ragione della scelta metodologica risiede nella diversa natura temporale dei due prospetti contabili. Il Conto Economico è un documento che rappresenta flussi economici (ricavi, proventi, costi, oneri) relativi a un singolo esercizio: misura quanto l'ente ha "consumato" e quanto ha "prodotto" nel corso dei dodici mesi dell'anno di riferimento. Al 31 dicembre si chiude il Conto Economico, si determina il risultato economico dell'esercizio (utile o perdita) e con l'apertura del nuovo esercizio il Conto Economico riparte da zero. È un documento che fotografa la dinamica reddituale di un periodo determinato e chiuso.

Lo Stato Patrimoniale, al contrario, è un documento che rappresenta consistenze patrimoniali (attività, passività, patrimonio netto) che costituiscono grandezze *stock*: misura "quanto l'ente possiede" e "quanto l'ente deve" in un determinato momento. Lo Stato Patrimoniale al 31 dicembre 2024 non rappresenta solo le operazioni del 2024 ma è il risultato cumulativo e stratificato di tutte le operazioni compiute dall'ente dalla sua costituzione fino a quella data.

La seconda ragione della scelta metodologica deriva dalla natura intrinseca della contabilità *accrual* verso cui il sistema contabile pubblico italiano sta transitando. A differenza dell'attuale sistema armonizzato che mantiene una centralità della contabilità finanziaria (il bilancio di previsione finanziario è il documento autorizzativo fondamentale e il rendiconto finanziario è il documento di accountability principale), il sistema *accrual* adotta una prospettiva essenzialmente patrimonialista.

Negli standard internazionali IPSAS (che costituiscono la base degli ITAS italiani), lo Stato Patrimoniale assume una centralità che non ha nell'attuale sistema. L'IPSAS 1 (e conseguentemente l'ITAS 1) definisce lo Stato Patrimoniale come il documento che deve presentare "assets, liabilities and net assets/equity" dell'ente, fornendo informazioni essenziali sulla solidità patrimoniale e sulla sostenibilità di lungo periodo della gestione. Il Conto Economico, pur rimanendo importante, diventa sostanzialmente uno strumento per spiegare le variazioni dello Stato Patrimoniale: il risultato economico dell'esercizio è la componente che collega lo Stato Patrimoniale iniziale con quello finale.

Questa impostazione riflette una considerazione fondamentale per gli enti pubblici: a differenza delle imprese private, dove la capacità di generare reddito (misurata dal Conto Economico) è la grandezza cruciale per valutare la performance e la sostenibilità, negli enti pubblici è la consistenza e la qualità del patrimonio (rappresentata nello Stato Patrimoniale) l'elemento determinante. Il patrimonio pubblico non costituisce infatti una grandezza contabile, bensì la condizione materiale che abilita l'esercizio delle funzioni istituzionali: le infrastrutture, il patrimonio immobiliare, le dotazioni strumentali e le riserve finanziarie rappresentano il substrato produttivo senza il quale la capacità di erogazione dei servizi non può essere mantenuta nel tempo. Da ciò discende un vincolo di sostenibilità intergenerazionale strutturalmente diverso da quello proprio dei soggetti privati: l'ente è tenuto a erogare i propri servizi a livelli qualitativi e quantitativi adeguati al soddisfacimento dei bisogni della collettività di riferimento, preservando al contempo l'integrità della dotazione patrimoniale che ne garantisce la replicabilità nel lungo periodo. Un ente pubblico che sistematicamente erode la propria base patrimoniale — ancorché in presenza di conti economici formalmente in equilibrio — determina una allocazione intertemporale delle risorse distorta a danno delle generazioni

future, le quali si troveranno a fronteggiare infrastrutture degradate, fondi insufficienti e una ridotta capacità dell'ente di adempiere alle proprie finalità istituzionali.

La terza ragione, di carattere più immediatamente operativo, riguarda il ruolo dello Stato Patrimoniale attuale nella fase pilota *accrual* e nella successiva transizione a regime. I modelli di raccordo predisposti dalla Ragioneria Generale dello Stato per consentire agli enti di produrre gli schemi di bilancio *accrual* relativi all'esercizio 2025 partono necessariamente dai dati della contabilità economico-patrimoniale armonizzata.

Mentre per il Conto Economico il modello di raccordo si limita sostanzialmente a una riclassificazione delle voci secondo la nuova articolazione prevista dall'ITAS 1 (con alcune rettifiche puntuali per specifiche categorie di proventi e oneri), per lo Stato Patrimoniale il modello di raccordo richiede invece interventi sostanziali e complessi, che possono essere ricondotti a due ordini di operazioni tra loro qualitativamente distinti: le riclassificazioni e rettifiche di voci esistenti, da un lato, e l'estinzione di poste che non trovano corrispondenza nell'architettura contabile *accrual*, dall'altro.

#### **Riclassificazioni e rettifiche di voci esistenti:**

- Riclassificazione delle immobilizzazioni secondo le nuove categorie previste dagli ITAS (con distinzione tra immobili, impianti e macchinari di uso operativo, immobili detenuti a scopo di investimento, beni del patrimonio storico-culturale e beni infrastrutturali);
- Rivalutazione o svalutazione di specifiche categorie di attività secondo i nuovi criteri di valutazione (valore corrente di mercato per alcune categorie, valore recuperabile per altre);
- Capitalizzazione o decapitalizzazione di beni attualmente iscritti o non iscritti in bilancio in applicazione del principio del "controllo" in luogo della proprietà formale (particolarmente rilevante per i beni gestiti nell'ambito di contratti di partenariato pubblico-privato o in concessione);
- Rettifica dei fondi ammortamento secondo le nuove aliquote e i nuovi criteri previsti dagli ITAS;
- Ricalcolo dei fondi svalutazione crediti secondo i modelli di valutazione della perdita durevole di valore previsti dagli ITAS;
- Rettifica dei fondi rischi e oneri in applicazione dei criteri più stringenti previsti per gli accantonamenti a fronte di passività potenziali;
- Riclassificazione del patrimonio netto secondo la nuova articolazione prevista dagli ITAS.

#### **Poste che si estinguono nella transizione:**

Un secondo ordine di interventi riguarda le poste che non trovano corrispondenza nel nuovo sistema e che pertanto si azzerano alla data di prima applicazione, con contropartita a patrimonio netto. Si tratta di una discontinuità contabile di particolare rilievo, in quanto segnala non una semplice riarticolazione delle voci, ma una diversa concezione sottostante della natura di determinati fatti gestionali. Il caso più significativo è quello dei risconti passivi per

contributi agli investimenti: nell'attuale sistema armonizzato essi vengono rilevati e rilasciati a Conto Economico in quote correlate all'ammortamento del bene finanziato, secondo una logica di correlazione costi-ricavi; nel sistema ITAS – che recepisce l'impostazione dell'IPSAS 23 in materia di proventi da transazioni senza corrispettivo – i contributi in conto capitale vengono invece riconosciuti integralmente come ricavi al momento del soddisfacimento delle condizioni previste, venendo meno la logica del differimento pluriennale e con essa la posta stessa del risconto.

Queste operazioni richiedono che i dati di partenza dello Stato Patrimoniale armonizzato siano attendibili e verificati. Se l'inventario è incompleto, se i valori contabili sono inattendibili, se i fondi ammortamento non sono allineati con l'effettivo deperimento dei beni, se i crediti non sono correttamente riconciliati con i residui attivi, le rettifiche richieste dal modello di raccordo diventano impossibili da effettuare correttamente. L'ente si troverà a dover stimare in modo impreciso, con grave pregiudizio per l'affidabilità degli schemi *accrual* risultanti.

L'ulteriore ragione riguarda la dimensione temporale necessaria per correggere gli errori. Un errore nel Conto Economico può essere corretto nel giro di un esercizio: se nel 2024 l'ente ha dimenticato di rilevare un accantonamento al fondo rischi, può effettuare un maggior accantonamento nel 2025. L'impatto è limitato nel tempo.

Gli errori nello Stato Patrimoniale, invece, richiedono anni per essere sistemati perché riguardano grandezze stock che si sono formate nell'arco di decenni: verificare la qualità dello Stato Patrimoniale degli enti significa fare un investimento strategico sulla qualità futura del sistema contabile *accrual*. Ogni errore patrimoniale identificato e corretto oggi è un problema in meno che l'ente dovrà affrontare nella fase di transizione, rendendo lo Stato Patrimoniale, in definitiva, la cartina di tornasole dell'effettiva padronanza che un ente ha del proprio sistema contabile

#### **4. L'ATTIVITA' ISTRUTTORIA: STRUTTURA E FINALITÀ**

Di seguito vengono illustrate la struttura dell'attività istruttoria e le finalità delle singole sezioni di indagine.

##### *4.1 Stato patrimoniale – attivo*

##### **Completezza dell'inventario**

La prima area di indagine è stata dedicata alla completezza e all'affidabilità dell'inventario comunale che rappresenta, insieme alla matrice di correlazione e alle scritture di partita doppia, uno dei tre pilastri su cui si regge il sistema della contabilità economico-patrimoniale (CEP) introdotto dall'armonizzazione contabile.

La verifica mira a stabilire se l'inventario ricomprendesse realmente tutti i beni materiali e immateriali dell'ente nella duplice articolazione dell'inventariazione formale e della corrispondenza fisica tra beni registrati e beni effettivamente presenti.

##### **Inventariazione dei beni e ricognizioni fisiche**

Le ricognizioni fisiche periodiche costituiscono il meccanismo di verifica della corrispondenza tra la realtà del patrimonio e la sua rappresentazione contabile. L'istruttoria si prefiggeva di accertare con quale periodicità e modalità vengono effettuate tali verifiche, e ad individuare l'ultima data di ricognizione completa, elemento rilevante per valutare l'affidabilità del dato patrimoniale al 31 dicembre 2024. L'assenza o la rarità delle ricognizioni rappresenta un indicatore sistemico di debolezza del sistema.

### **Beni particolari**

Per alcune categorie di beni il trattamento inventariale e contabile presenta peculiarità tecniche che rendono necessarie verifiche specifiche:

- I beni demaniali e patrimoniali indisponibili richiedono una corretta classificazione giuridica e criteri di valorizzazione adeguati nonché la costituzione delle corrispondenti riserve indisponibili nel patrimonio netto, come previsto dal DM 1° settembre 2021 che ha sostituito il paragrafo 6.3 del principio 4/3.
- I beni storico-artistico-culturali presentano difficoltà valutative oggettive e vengono spesso omessi dalla rappresentazione contabile. L'istruttoria mira a verificare se esiste almeno un censimento extracontabile, propedeutico alla futura applicazione degli ITAS che disciplinano separatamente i "beni culturali operativi" e "non operativi".
- I beni realizzati nell'ambito di partenariati pubblico-privato (PPP) - project financing, concessioni di costruzione e gestione - sollevano questioni complesse di contabilizzazione, specialmente in merito al momento dell'iscrizione in inventario, al criterio di valorizzazione e alla gestione del periodo concessorio e del rientro del bene all'ente. La rilevanza è ulteriormente accresciuta dalla disciplina specifica prevista dall'ITAS 6 in tema di concessioni.
- I beni detenuti in diritto di superficie o in altre forme di possesso non pieno (usufrutto, uso) e le manutenzioni straordinarie su beni di terzi (immobili in locazione passiva, comodato) richiedono trattamenti specifici che il principio 4/3 disciplina in modo articolato e che nella pratica risultano spesso non rilevati.

### **Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

L'istruttoria si prefiggeva di indagare una delle aree potenzialmente più critiche dell'intero sistema di raccordo tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale: la tenuta del collegamento tra le movimentazioni inventariali e le corrispondenti scritture in partita doppia. Il principio contabile applicato 4/3 prevede infatti che tali movimentazioni – acquisizioni, dismissioni, ammortamenti, riclassificazioni – generino automaticamente le scritture economico-patrimoniali corrispondenti, garantendo così la coerenza e l'integrità del dato patrimoniale. Tuttavia, la realtà operativa degli enti locali è spesso più complessa: sistemi informativi eterogenei, frammentazione delle responsabilità organizzative e processi prevalentemente manuali costituiscono fattori strutturali di rischio per l'integrità del dato patrimoniale.

### **Processo di generazione delle scritture in partita doppia**

L'indagine era volta a comprendere il livello di integrazione tra sistemi gestionali (nativa, tramite file di interfaccia, elaborazioni manuali), il grado di automazione del processo, i soggetti e gli uffici coinvolti, e l'eventuale presenza di controlli di quadratura automatici. Particolare attenzione è dedicata al ruolo della matrice di correlazione.

La matrice di correlazione è strumento previsto dal principio 4/3 per tradurre le operazioni finanziarie in scritture economico-patrimoniali, e dovrebbe garantire la coerenza automatica tra i due sistemi. Tuttavia, come già menzionato, diverse tipologie di movimentazioni - ammortamenti, capitalizzazioni, dismissioni, svalutazioni, trasferimenti tra categorie - richiedono scritture manuali aggiuntive che esulano dalla matrice standard. L'istruttoria mirava a individuare quali operazioni siano automatizzate e quali no, per valutare i punti di debolezza del sistema.

### **Momento di rilevazione contabile**

La domanda su quando avviene l'iscrizione del bene nell'inventario - in fase di impegno, liquidazione, pagamento oppure in un momento autonomo rispetto al ciclo finanziario - è cruciale per la coerenza temporale tra i due sistemi contabili. Il principio 4/3 prevede che l'iscrizione avvenga al momento dell'effettivo trasferimento della disponibilità del bene all'ente; nella pratica, tuttavia, si ricorre spesso a criteri pragmatici (collaudo, pagamento) che possono generare disallineamenti temporali tra la rappresentazione finanziaria e quella patrimoniale.

### **Riconciliazione e quadrature**

Le procedure di riconciliazione periodica tra il valore delle immobilizzazioni nello Stato Patrimoniale, il valore complessivo dell'inventario e le movimentazioni finanziarie al titolo 2 della spesa costituiscono lo strumento principale per verificare la coerenza del sistema. L'istruttoria evidenzia la periodicità delle riconciliazioni, l'assegnazione delle responsabilità, l'esistenza di prospetti formali di quadratura e le procedure attivate in caso di scostamenti. L'assenza o la rarefazione di queste attività costituisce un indicatore di criticità sistemica.

### **Ammortamenti**

Gli ammortamenti rappresentano il collegamento tra la contabilità patrimoniale (fondo ammortamento) e quella economica (quota annuale). L'indagine mirava a verificare chi effettua materialmente il calcolo, se vengono applicate le aliquote previste dal principio 4/3 o aliquote diverse (con possibili disallineamenti), se il calcolo riguarda tutti i beni ammortizzabili o solo alcune categorie, e come vengono trattati i casi particolari: beni parzialmente utilizzati nell'anno, beni completamente ammortizzati ma ancora in uso, beni con vita utile residua modificata a seguito di manutenzioni straordinarie.

### **Dismissioni e alienazioni**

Il processo di dismissione è particolarmente esposto a errori e disallineamenti in quanto coinvolge simultaneamente tutti e tre i sistemi contabili: gli atti amministrativi (determinazioni, delibere), la cancellazione dall'inventario, la chiusura del fondo ammortamento nella CEP, la rilevazione della plusvalenza o minusvalenza a conto economico, l'accertamento

dell'entrata al titolo 4 nella contabilità finanziaria. Vengono, altresì, indagati i casi di dismissione senza corrispettivo (demolizione, rottamazione, cessione gratuita).

### **Rimanenze**

Pur costituendo spesso voci di importo limitato, le rimanenze sono significative per verificare la corretta applicazione dei principi di competenza economica. L'indagine accerta le tipologie di beni che compongono la voce (carburanti, materiali di manutenzione, pubblicazioni, ecc.), il metodo di valutazione adottato (FIFO, LIFO, costo medio ponderato) e le modalità di rilevazione delle variazioni delle rimanenze in apertura e chiusura di esercizio distinguendo tra scritture automatiche e manuali. Qualora la voce risulti assente si è richiesto di motivare tale circostanza potendo essa indicare sia l'effettiva assenza di scorte sia una lacuna contabile.

### **Immobilizzazioni finanziarie - Partecipazioni**

Le partecipazioni in società ed enti partecipati costituiscono frequentemente voci di grande rilevanza nell'attivo dello Stato Patrimoniale degli enti locali, e la loro corretta contabilizzazione è strettamente connessa sia alla qualità del bilancio dell'ente sia agli adempimenti previsti dalla disciplina sulle società partecipate.

### **Criterio di valutazione**

Il principio 4/3 prevede due possibili criteri per la valutazione delle partecipazioni: il costo di acquisto e il metodo del patrimonio netto. L'istruttoria ha richiesto, per ciascuna partecipazione, l'indicazione della denominazione e della percentuale di partecipazione, del valore iscritto nello Stato Patrimoniale e del criterio applicato. Per le partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto si è verificato se è stato acquisito il bilancio approvato della partecipata - requisito essenziale per l'applicazione corretta del metodo - e se sono state costituite le riserve indisponibili a fronte degli utili rilevati.

### **Partecipazioni senza valore di liquidazione**

Alcuni enti hanno statuti che prevedono, in caso di scioglimento, la destinazione del patrimonio a soggetti non controllati o partecipati dall'ente locale conferente. Il principio 4/3 richiede in questi casi la costituzione di apposite riserve indisponibili nel patrimonio netto come contropartita. L'istruttoria verifica il rispetto di tale obbligo, spesso disatteso nella pratica.

### **Fondo perdite società partecipate**

L'art. 21 del d.lgs. 19 agosto 2016, n. 175 (TUSP) prevede l'accantonamento in contabilità finanziaria di un fondo perdite società partecipate a fronte di perdite reiterate delle partecipate. L'istruttoria ha verificato se tale accantonamento sia stato operato anche nella CEP per le partecipazioni non valutate con il metodo del patrimonio netto (per quelle valutate con tale metodo, gli effetti del fondo sono già incorporati nella variazione di valore della partecipazione), e se l'importo accantonato in CEP corrisponda a quello della contabilità finanziaria. Questa verifica costituisce uno dei principali punti di collegamento tra i due sistemi contabili.

## Crediti

La tabella di raccordo tra i crediti iscritti nello Stato Patrimoniale e i residui attivi della contabilità finanziaria rappresenta uno degli strumenti principali per verificare la coerenza tra i due sistemi. La necessità di tale raccordo deriva dalla diversa natura e dalla diversa logica di rilevazione propria dei due sistemi contabili: i residui attivi misurano crediti giuridicamente sorti e non ancora riscossi al valore nominale dell'obbligazione, mentre la CEP rappresenta le medesime poste al valore di presumibile realizzo e accoglie inoltre grandezze che non trovano corrispondenza nella dimensione finanziaria, così come esclude poste finanziarie che non hanno rilevanza economico-patrimoniale. Ne consegue che i due aggregati non coincidono strutturalmente, e il loro raccordo richiede l'identificazione e la quantificazione delle seguenti voci di riconciliazione:

- il fondo svalutazione crediti (da sommare algebricamente ai crediti): nella CEP il valore dei crediti è netto, ridotto dal fondo a presidio del rischio di inesigibilità, mentre i residui attivi finanziari sono iscritti al valore nominale lordo; per rendere comparabili i due aggregati occorre pertanto aggiungere il fondo al dato patrimoniale netto (crediti), riportandolo al lordo;
- i crediti stralciati dal conto del bilancio (da sottrarre): posizioni creditorie eliminate dalla contabilità finanziaria per intervenuta prescrizione o irrecuperabilità, ma ancora iscritte nello Stato Patrimoniale in attesa della definitiva cancellazione contabile;
- i depositi postali e bancari (da sommare): le disponibilità liquide depositate presso istituti bancari o postali sono iscritte nell'attivo patrimoniale tra le disponibilità liquide e non tra i crediti; esse, tuttavia, non hanno ancora transitato nel conto di tesoreria e figurano pertanto ancora come residui attivi nella contabilità finanziaria, generando una divergenza strutturale tra i due aggregati che il raccordo deve evidenziare e quantificare;
- il saldo creditore IVA al 31/12 (da sottrarre): il credito verso l'Erario per IVA a credito è iscritto nello Stato Patrimoniale in quanto diritto di rimborso maturato, ma non trova corrispondenza nei residui attivi, non essendo riconducibile a un'entrata accertata nel senso tecnico-finanziario del termine;
- i crediti non connessi a residui attivi (da sottrarre): crediti di natura economica che trovano rilevazione nello Stato Patrimoniale ma non hanno generato corrispondenti accertamenti nella contabilità finanziaria; rientrano in questa categoria le rate future dei piani di rateizzazione concessi ai debitori, che nella CEP sono iscritte come parte del credito complessivo verso il debitore, mentre nella contabilità finanziaria vengono accertate anno per anno al momento della singola scadenza, generando residui attivi solo per le rate già esigibili e non ancora rimosse;
- i residui attivi non connessi a crediti patrimoniali (da sommare): residui attivi iscritti nella contabilità finanziaria che non corrispondono a una distinta posta creditoria nello Stato Patrimoniale; rientrano in questa categoria le rate già scadute ed esigibili dei piani di rateizzazione concessi ai debitori: nella contabilità finanziaria esse generano autonomi residui attivi per ciascuna annualità accertata, mentre nella CEP non esistono come poste separate, essendo assorbite nell'unico credito complessivo iscritto verso il debitore per l'intero ammontare del piano; la loro somma al dato patrimoniale è pertanto necessaria per evitare una sottostima dell'aggregato finanziario nel confronto tra i due sistemi.

L'istruttoria ha verificato, quindi, anche la corretta applicazione delle procedure di stralcio dei crediti di dubbia esigibilità scaduti da oltre tre esercizi e la rappresentazione degli accertamenti imputati ad esercizi successivi per effetto di rateizzazioni accordate, in conformità con le indicazioni del paragrafo 13.9 del principio contabile applicato 4/2.

#### 4.2 Stato patrimoniale – passivo

##### **Patrimonio netto**

Il decreto ministeriale 1° settembre 2021 ha apportato significative modifiche al principio 4/3, prevedendo l'integrale sostituzione del paragrafo 6.3 dedicato al patrimonio netto, con l'introduzione di una nuova articolazione delle riserve distinte in riserve disponibili e riserve indisponibili. Queste ultime devono essere movimentate in correlazione con le variazioni del patrimonio indisponibile, demaniale e culturale.

L'istruttoria è stata diretta a verificare se l'ente abbia dato concreta attuazione al decreto, sia sotto il profilo della rielaborazione della struttura del patrimonio netto, sia sotto quello della corretta movimentazione delle riserve indisponibili in base agli incrementi e alle diminuzioni registrati nel patrimonio soggetto a vincolo. Si tratta di una verifica di compliance normativa su una disposizione ancora relativamente recente, della quale è opportuno monitorare il livello di attuazione.

##### **Fondi per rischi e oneri**

I fondi per rischi e oneri costituiscono uno dei principali punti di collegamento tra contabilità finanziaria e CEP. Il principio generale prevede che gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione debbano corrispondere, nell'importo, ai corrispondenti fondi iscritti nella CEP, con specifiche eccezioni previste dalla normativa:

- il fondo perdite società partecipate ex art. 21, d.lgs. n. 175/2016 e art. 1, cc. 551-552, L. 147/2013: lo stesso non è accantonato in CEP qualora le partecipazioni vengano valutate con il metodo del patrimonio netto, in quanto tale metodo produce già sul risultato economico effetti equivalenti al fondo; per le partecipazioni valutate al costo, invece, il fondo perdite deve essere accantonato anche nella CEP con importo almeno pari a quello accantonato nella contabilità finanziaria.
- il fondo di garanzia debiti commerciali ex art. 1, c. 862, l. n. 145/2018;
- il fondo anticipazioni di liquidità (FAL), che risponde a una specifica logica di riequilibrio finanziario.

L'istruttoria ha verificato la correttezza di tali raccordi e richiede una relazione esplicita che chiarisca la composizione dei fondi iscritti e le motivazioni di eventuali differenze o assenze.

##### **Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento, rappresentati principalmente da mutui, prestiti obbligazionari e fondo anticipazioni di liquidità (FAL), costituiscono un'area di particolare rilevanza ai fini della verifica di coerenza, per la presenza di potenziali disallineamenti tra più fonti documentali: lo Stato Patrimoniale, il questionario al rendiconto compilato dal collegio dei revisori dei conti ai fini della trasmissione alla Corte dei conti, e il prospetto degli impegni pluriennali.

L'istruttoria era volta a verificare la coerenza tra tali fonti e, in caso di divergenza, ad acquisire spiegazioni circostanziate.

Con riferimento specifico agli impegni pluriennali, il paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2 prescrive che, al momento della stipula del contratto di mutuo, l'ente assuma contestualmente gli impegni pluriennali corrispondenti alle singole rate di rimborso del capitale, con imputazione agli esercizi di effettiva scadenza. Tale obbligo risponde a una precisa esigenza di trasparenza: la corretta assunzione degli impegni pluriennali consente di rappresentare fedelmente il profilo temporale del debito futuro e garantisce la piena funzione informativa del bilancio nei confronti degli organi di controllo e della collettività

### **Debiti di funzionamento e residui passivi**

Analogamente a quanto previsto per i crediti, è stata richiesta la tabella di raccordo tra i debiti di funzionamento iscritti nello Stato Patrimoniale e i residui passivi della contabilità finanziaria. Le principali voci di riconciliazione sono:

- il saldo IVA a debito al 31/12 (da sottrarre), debito presente nella CEP ma non rappresentato da residui passivi;
- i debiti non correlati a residui passivi (da sottrarre);
- i residui passivi non connessi a debiti patrimoniali (da sommare).

La tabella di raccordo è uno strumento essenziale per valutare la qualità del sistema di integrazione tra contabilità finanziaria e CEP e per individuare eventuali disallineamenti strutturali o errori classificatori.

### **Contributi agli investimenti**

I contributi in conto capitale ricevuti da altri enti pubblici per il finanziamento di investimenti richiedono un trattamento contabile specifico nella CEP.

I contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento di investimenti devono essere iscritti tra i risconti passivi nella CEP, con successiva sterilizzazione annuale mediante quote proporzionali agli ammortamenti dei beni finanziati. Questo meccanismo garantisce la correlazione temporale tra il contributo ricevuto e il costo del bene finanziato, evitando distorsioni nel risultato economico d'esercizio.

Mediante l'istruttoria si mirava a verificare se tale meccanismo fosse stato correttamente applicato. Qualora la voce non fosse stata valorizzata, si chiedeva di motivare tale assenza e di descrivere l'alternativa contabile eventualmente adottata. E' stato altresì richiesto un prospetto dei contributi ricevuti negli ultimi esercizi per ricostruire la dimensione del fenomeno.

### **Conti d'ordine**

I conti d'ordine svolgono una funzione prevalentemente conoscitiva e informativa. La loro compilazione è tuttavia propedeutica alla futura applicazione degli ITAS, i quali abbandonano il criterio della proprietà giuridica in favore del principio del controllo: in base a tale principio, anche beni non di proprietà dell'ente potrebbero dover essere capitalizzati nello Stato Patrimoniale, qualora l'ente ne detenga il controllo sostanziale.

### **Beni di proprietà comunale in uso a terzi**

Con l'istruttoria si voleva comprendere le motivazioni della mancata valorizzazione nei conti d'ordine, verificare se l'ente tenga almeno evidenza extracontabile dei beni concessi in uso (con indicazione del bene, del soggetto utilizzatore, del titolo giuridico, della durata e degli eventuali canoni) e a sollecitare una riflessione sull'impatto della transizione all'*accrual*: con il principio del "controllo", taluni beni concessi in uso potrebbero dover rimanere nello Stato Patrimoniale dell'ente concedente qualora questi mantenga il controllo sostanziale.

### **Beni di terzi in uso presso l'ente**

Simmetricamente, l'istruttoria ha verificato le modalità di tracciamento dei beni di proprietà di terzi (immobili in locazione passiva, comodato, convenzioni d'uso con altri enti pubblici), la gestione contabile delle manutenzioni straordinarie effettuate su tali beni e le implicazioni della transizione all'*accrual*: beni di terzi in uso all'ente potrebbero dover essere capitalizzati se l'ente ne ha il controllo sostanziale (es. leasing operativi di lungo periodo, concessioni pluriennali).

## **4.3 Preparazione alla riforma ACCRUAL**

### **4.3.1 Attività preparatorie per l'adozione della contabilità Accrual (ITAS)**

L'ultima sezione dell'istruttoria ha avuto carattere esplorativo e prospettico. La transizione alla contabilità *accrual* secondo gli standard ITAS rappresenta un cambiamento strutturale del sistema contabile pubblico, paragonabile per portata all'introduzione dell'armonizzazione avvenuta con il d.lgs. n. 118/2011. Il processo è strettamente connesso al PNRR (milestone M1C1-118) e alla fase pilota prevista per giugno 2026 ai sensi della determina RGS n. 129/2025.

Con le domande si tendeva a verificare se e quali attività preparatorie fossero state avviate, con particolare riferimento a cinque ambiti:

- la riclassificazione dei beni secondo le nuove categorie ITAS, che prevede distinzioni tra investimenti immobiliari, beni in concessione, beni culturali operativi e non operativi, diverse dalle categorie attualmente in uso nella CEP armonizzata;
- l'analisi dei partenariati pubblico-privato, necessaria per identificare i beni da iscrivere o meno nello Stato Patrimoniale secondo l'ITAS 6 dedicato agli accordi per servizi in concessione;
- l'analisi dei beni di terzi in uso, finalizzata a verificare il requisito del "controllo" rilevante ai fini della capitalizzazione nel nuovo sistema;
- la formazione del personale, aspetto cruciale per garantire una transizione efficace che preservi la qualità e l'affidabilità dei dati;
- lo studio preliminare dei criteri di valorizzazione, con specifico riferimento al *deemed cost*, al *fair value* e agli altri criteri previsti dall'IPSAS 33 per la *first-time adoption*.

L'obiettivo era raccogliere informazioni sullo stato di preparazione degli enti e sulle eventuali criticità già emerse in fase preliminare, anche al fine di orientare le successive attività di supporto e monitoraggio della Sezione.

La bozza di referto, comprensiva delle schede di analisi elaborate a seguito delle risposte istruttorie pervenute da ciascun ente, è stata approvata dalla Sezione nella camera di consiglio del 16 aprile 2026. Il medesimo giorno, a ciascun ente è stata trasmessa la propria scheda, con invito a formulare eventuali osservazioni e controdeduzioni entro il 22 aprile 2026 ai fini dell'approvazione definitiva del referto nella camera di consiglio del 23 aprile 2026. Le schede contenute nel presente referto tengono conto, ove pervenute e pertinenti, delle controdeduzioni e dei chiarimenti pervenuti nei termini indicati.



## 5. SCHEDE DEI COMUNI

### CORTE DEI CONTI

#### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI AREZZO (AR)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Arezzo con nota prot. 7797 del 28 ottobre 2025, con termine di risposta fissato al 5 dicembre 2025.

Il Comune ha risposto in data 5 dicembre 2025 (prot. 176584/D.02.6/2024), a firma del Dirigente del Servizio Finanziario ad interim, corredata da cinque allegati di riscontro.

La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001730), ai fini dell'esercizio del contraddittorio. Non sono stati trasmessi elementi informativi aggiuntivi da parte del Comune.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o monitoraggio.

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune dichiara che l'inventario ricomprende tutti i beni materiali e immateriali di proprietà dell'ente. Con riferimento ai beni immobili è in corso un processo di ricognizione incrociata tra i dati inventariali e quelli catastali che si prevede di concludere entro il 28 febbraio 2026. I beni mobili sono soggetti a verifica annuale mediante trasmissione degli elenchi per centro di costo e richiesta di conferma della corrispondenza fisica. Analogamente, i beni immobili sono oggetto di accesso materiale annuale da parte di ciascun centro di costo competente.

La procedura di verifica annuale, sia per i beni mobili che per quelli immobili, appare strutturata e formalizzata con un meccanismo di responsabilizzazione dei centri di costo.

La ricognizione incrociata con il catasto, al momento della risposta alla nota istruttoria, non era ancora completata: il termine indicato (28 febbraio 2026) è comunque precedente alla chiusura del rendiconto 2025. Fino al completamento di tale attività la piena corrispondenza tra beni fisicamente esistenti e beni inventariati per la categoria degli immobili non può ritenersi formalmente attestata. La Sezione prenderà atto dell'esito di tale attività nell'ambito del monitoraggio successivo.

## **Punto 1.2 – Beni particolari**

L'ente distingue correttamente tra beni demaniali (sezione "A" - beni immobili di uso pubblico per natura) e beni patrimoniali indisponibili (sezione "B" - beni immobili di uso pubblico per destinazione), assolvendo così anche alla funzione di evidenziazione della condizione giuridica del bene. I beni di valore storico-artistico e culturale risultano iscritti sia in inventario sia nello stato patrimoniale valorizzati al costo storico. La riserva indisponibile è gestita correttamente con incrementi e decrementi correlati alle variazioni di valore e alle quote di ammortamento.

Con riferimento ai partenariati pubblico-privato, sono coinvolti impianti sportivi, centri di aggregazione sociale, parcheggi, illuminazione pubblica e gestione del calore. L'ente precisa che tali beni vengono iscritti in inventario al termine del periodo di concessione, con valorizzazione al costo storico, con la sola eccezione dei beni acquisiti tramite leasing in costruendo, iscritti alla data di consegna.

La distinzione per sezioni inventariali e la gestione della riserva indisponibile appaiono conformi al principio contabile applicato 4/3.

L'iscrizione dei beni in PPP alla sola scadenza della concessione, pur formalmente in linea con il principio 4/3 vigente, determina una sottorappresentazione patrimoniale per tutta la durata della concessione. Tale impostazione dovrà essere riesaminata in sede di transizione alla contabilità *accrual* (ITAS 6), che introduce criteri di controllo economico che potrebbero imporre la capitalizzazione anticipata.

I beni detenuti in diritto di superficie o in altre forme di possesso non pieno risultano solo parzialmente inventariati: non sono inventariate le servitù di uso pubblico, ad eccezione di quelle idriche e fognarie. L'ente non fornisce una stima della rilevanza di tale gap né indica un piano per il completamento dell'inventariazione.

## **Punto 2.1 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

L'ente descrive un sistema di integrazione tra contabilità patrimoniale e inventario definito "nativo" in quanto i due software provengono dalla medesima software house e sono tra loro integrati. Il processo è qualificato come semi-automatico: ogni fattura passiva, agganciata all'impegno di spesa al titolo 2, genera una scrittura contabile tramite matrice di correlazione che movimentata un conto di transito; il Servizio Patrimonio iscrive in automatico il bene in inventario e il programma genera la scrittura speculare di chiusura del conto di transito. Il raccordo finale avviene tramite file Excel acquisito nel programma di contabilità economico-patrimoniale.

Il meccanismo dei conti di transito (il cui saldo deve essere pari a zero a chiusura inventario) può costituire un efficace strumento di controllo interno. Ammortamenti, riclassificazioni, frazionamenti e trasferimenti tra categorie, non derivando da movimenti in contabilità finanziaria, non transitano per la matrice di correlazione ma sono generati autonomamente dal programma patrimoniale.

L'utilizzo sistematico dei conti di transito come strumento di quadratura può essere una soluzione tecnica apprezzabile che garantisce la tracciabilità e la correzione degli scostamenti.

## **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

Il processo di capitalizzazione avviene in fasi distinte: la registrazione della fattura determina l'apertura del conto di transito; a fine anno, con la chiusura dell'inventario, avviene la definitiva iscrizione nello stato patrimoniale; l'avvio del periodo di ammortamento è subordinato all'approvazione del certificato di regolare esecuzione o collaudo. L'ente descrive procedure differenziate per acquisto di beni immobili, lavori su beni già di proprietà e acquisto di beni mobili, con i relativi atti amministrativi (delibere consiliari, determine dirigenziali, rogiti notarili).

La descrizione del processo è dettagliata e differenziata per tipologia di bene, con indicazione puntuale degli atti formali che presidiano ciascuna fase. Il collegamento tra codice cespite inventariale, codice CUP e impegno di spesa sembra garantire una tracciabilità efficace degli investimenti.

## **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

L'ente descrive un articolato sistema di riconciliazione su più livelli: (i) verifica semestrale della corrispondenza tra fatture a conto capitale registrate in contabilità finanziaria e beni caricati in inventario, con prospetto delle differenze (Allegato 1); (ii) verifica del saldo zero dei conti di transito; (iii) elaborazione automatica di allineamento finale tra stato patrimoniale e inventario con generazione della scrittura di rettifica (Allegato 3). Gli impegni residui al titolo 2 non coperti da fatture vengono iscritti tra le immobilizzazioni in corso, con procedura annuale gestita dal Servizio Finanziario.

Il sistema di riconciliazione è strutturato su livelli multipli e documentato con allegati specifici. La verifica semestrale della corrispondenza fatture/inventario appare rappresentare un buon presidio di controllo infrannuale.

La disponibilità di un'elaborazione automatica di allineamento finale (Allegato 3), che genera anche la scrittura di rettifica, offre una garanzia aggiuntiva di coerenza al momento della chiusura del rendiconto.

## **Punto 2.4 – Ammortamenti**

L'ente riferisce che gli ammortamenti sono calcolati automaticamente dal programma di gestione dell'inventario, applicando le aliquote previste dal principio contabile applicato 4/3. La rilevazione avviene al 31 dicembre di ogni anno. Gli ammortamenti vengono calcolati su tutti i beni ammortizzabili, con l'eccezione dei terreni e dei beni di valore artistico e culturale, in linea con le previsioni normative.

Il calcolo automatico degli ammortamenti, basato sulle aliquote del principio 4/3 e applicato a tutti i beni ammortizzabili, appare conforme alla normativa vigente.

## **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Il processo di alienazione dei beni immobili è formalizzato con delibera consiliare di autorizzazione, prenotazione dell'accertamento al titolo 4, trasformazione in accertamento a seguito del rogito notarile. La dismissione dall'inventario è contestuale al rogito e il programma genera automaticamente la scrittura di chiusura del fondo ammortamento, la cancellazione del valore

del bene e la rilevazione dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza. Per le dismissioni senza corrispettivo (demolizioni, rottamazioni, cessioni gratuite) la scrittura è generata dal programma e non transita per i conti di transito, dato l'assenza di movimentazione finanziaria corrispondente.

Il processo appare ben documentato e presenta un grado di automazione elevato con scritture generate direttamente dalla gestionale patrimoniale. La distinzione tra dismissioni con e senza corrispettivo appare correttamente gestita sul piano contabile.

### **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze finali al 31 dicembre 2024, pari a € 170.914,10, sono costituite da materiale edile, idraulico, elettrico, attrezzature da lavoro, vestiario, segnaletica e arredi di ufficio non capitalizzati. La valutazione è effettuata con il metodo FIFO, gestito tramite apposito programma di magazzino. Le scritture contabili di fine anno sono manuali, generate sulla base dell'elaborazione del magazzino trasmessa dal servizio competente al Servizio Finanziario. L'ente ha fornito il dettaglio delle scritture di apertura e chiusura, con coerenza tra i valori di inizio esercizio (€ 173.399,15) e fine esercizio (€ 170.914,10).

La metodologia di valorizzazione e la gestione del magazzino tramite applicativo dedicato appaiono adeguate. Il raccordo tra valori di apertura e chiusura risulta formalmente corretto.

### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Il Comune detiene partecipazioni per un valore complessivo di € 139.081.143,06, tutte valutate con il metodo del patrimonio netto. La tabella allegata alla risposta riporta, per ciascun soggetto partecipato, la denominazione, la quota di partecipazione e il valore iscritto nello stato patrimoniale. Le partecipate principali sono: A.I.S.A. Impianti Spa (84,91% - € 37.457.440,24), CO.IN.G.A.S. Spa (45,17% - € 30.504.851,23), Nuove Acque Spa (15,89% - € 13.991.918,84), A.S.P. Fraternita dei Laici (96,15% - € 15.884.123,00) e A.T.A.M. Spa (99,92% - € 10.440.601,72). Per le fondazioni e gli enti con statuto che prevede la destinazione del fondo di dotazione a soggetti terzi in caso di scioglimento, l'ente dichiara di aver costituito le apposite riserve indisponibili.

L'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto a tutte le partecipazioni, con costituzione delle riserve indisponibili previste dal principio 4/3, è un elemento di correttezza metodologica apprezzabile.

I valori delle partecipazioni al 31 dicembre 2024 sono stati determinati sulla base dei bilanci delle società/enti relativi all'anno 2023 (dati del patrimonio netto 2023), poiché i bilanci 2024 non sono ancora approvati al momento della chiusura del rendiconto comunale. Tale sfasamento temporale, strutturale nel sistema contabile vigente, determina un'inesattezza fisiologica nella rappresentazione delle immobilizzazioni finanziarie. L'ente precisa che l'adeguamento ai valori 2024 avviene successivamente in sede di bilancio consolidato. La Sezione prende atto di questa prassi, pur evidenziando che essa comporta uno scostamento tra il valore iscritto nello stato patrimoniale e il valore effettivo del patrimonio netto delle partecipate alla data del rendiconto.

Si rileva la presenza di A.I.S.A. Spa in liquidazione (quota 84,91% - valore iscritto € 727.692,29), partecipazione valutata con il metodo del patrimonio netto. In caso di liquidazione, il valore

recuperabile potrebbe differire significativamente dal valore netto contabile: l'ente non fornisce indicazioni circa l'andamento della procedura di liquidazione né circa eventuali accantonamenti prudenziali.

#### **Punto 4.3 – Fondo perdite società partecipate**

L'ente conferma che non è stato accantonato alcun importo nel fondo perdite società partecipate, né in contabilità economico-patrimoniale né in contabilità finanziaria. La motivazione adottata è coerente con il fatto che tutte le partecipazioni sono valutate con il metodo del patrimonio netto: come previsto dal principio contabile applicato, il metodo del patrimonio netto produce in conto economico i medesimi effetti del fondo perdite, rendendolo non necessario per le partecipazioni così valutate.

La risposta al quesito è tecnicamente corretta e coerente con il dettato normativo: l'assenza del fondo perdite non rappresenta un'anomalia bensì la conseguenza della metodologia di valutazione adottata.

#### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo richiesta tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 17.218.966,50) e i residui attivi della contabilità finanziaria (€ 72.508.923,57). Le voci di raccordo comprendono: fondo svalutazione crediti (€ 95.184.518,56), crediti stralciati dal conto del bilancio (- € 46.095.317,37), depositi postali (€ 439.434,40), depositi bancari (€ 5.804.318,53) e crediti non connessi a residui attivi (- € 42.997,05).

La struttura della tabella di raccordo è completa e le voci di collegamento sono analiticamente dettagliate, con specificazione dei crediti non connessi a residui attivi (rateizzazioni e IVA in conto acquisti per fatture non pagate relativa ad attività commerciali).

#### **Punto 6 – Patrimonio netto**

Il Comune conferma di aver dato piena attuazione al decreto ministeriale 1° settembre 2021 che ha introdotto la nuova articolazione del patrimonio netto. Le riserve indisponibili risultano essere state correttamente movimentate sulla base degli incrementi e delle diminuzioni del patrimonio indisponibile, demaniale e culturale, con le modalità già descritte al punto 1.2.

La risposta è puntuale e coerente con quanto già dichiarato in merito alla gestione delle riserve indisponibili. L'attuazione del DM 1° settembre 2021 appare confermata.

#### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

L'ente conferma la coerenza dei fondi per rischi e oneri iscritti nello stato patrimoniale passivo con gli accantonamenti del risultato di amministrazione: il fondo contenzioso (€ 2.267.949,15) e gli altri accantonamenti (€ 6.828.072,57) trovano riscontro nelle rispettive voci. Come già chiarito al punto 4.3, l'assenza del fondo perdite società partecipate in contabilità economico-patrimoniale è conseguenza dell'adozione generalizzata del metodo del patrimonio netto, e l'assenza dello stesso fondo in contabilità finanziaria conferma l'assenza di perdite da coprire.

La coerenza tra gli accantonamenti del risultato di amministrazione e i fondi per rischi e oneri dello stato patrimoniale appare rispettata nei termini dichiarati.

## **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

Lo stato patrimoniale riporta debiti di finanziamento pari a € 20.971.428,69, mentre il questionario al rendiconto e gli impegni pluriennali per rimborso prestiti riportano il valore di € 20.906.674,19. La differenza di € 64.754,40 è motivata dalla presenza di conguagli di indicizzazione sui contratti di leasing, per i quali la fattura è stata emessa nell'esercizio successivo. Il programma di contabilità ha generato la scrittura movimentando il conto "fatture da ricevere per debiti vs altri finanziatori", classificato nello stato patrimoniale tra i debiti di finanziamento per effetto della chiave di raccordo.

Il disallineamento è riconducibile a una specifica fattispecie (debito per indicizzazione leasing con fattura in arrivo) ed è riscontrabile nella movimentazione contabile descritta.

## **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra debiti di funzionamento (€ 25.600.818,77) e residui passivi (€ 25.621.525,82). Il raccordo evidenzia l'IVA a debito al 31 dicembre (- € 44.047,45) e la rettifica per diversa classificazione (+ € 64.754,50, corrispondente all'importo già commentato al punto 8, incluso nei debiti di finanziamento dello stato patrimoniale). Non si rilevano debiti non correlati a residui passivi né residui passivi non correlati a debiti.

Il raccordo è formalmente completo e internamente coerente con le spiegazioni fornite al punto 8. L'assenza di voci "non correlate" in entrambe le direzioni indica un elevato grado di allineamento tra i due sistemi contabili sul fronte dei debiti commerciali.

## **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti ammontano al 31 dicembre 2024 a € 70.856.345,09. Il calcolo è effettuato manualmente, in quanto il programma di contabilità economico-patrimoniale non consente elaborazioni automatiche. A partire dal consuntivo 2017, il calcolo è condotto per singolo accertamento, collegando ogni entrata al titolo 4 con vincolo di destinazione al corrispondente impegno di spesa e al codice cespite inventariale, calcolando la quota annua da imputare a conto economico in base alla percentuale di ammortamento del bene finanziato. La metodologia è illustrata con due allegati (accertamenti 2023 e 2024).

La metodologia adottata dal 2017 in avanti appare rigorosa e analitica, con tracciabilità piena per singolo accertamento e raccordo con il cespite inventariale finanziato. La documentazione allegata consente la verifica della procedura.

Per il portafoglio di contributi anteriore al 2017, la quota annua da imputare al conto economico è calcolata applicando una percentuale forfettaria del 5% sull'importo contabilizzato a risconto al 31 dicembre 2016. Tale approccio semplificato, pur comprensibile sul piano pratico, non riflette le aliquote di ammortamento specifiche dei singoli beni finanziati e introduce un elemento di approssimazione nella rappresentazione del conto economico. La Sezione auspica che, in sede di transizione alla contabilità *accrual*, tale portafoglio storico venga ricondotto a una valorizzazione analitica.

## **Punto 11 – Conti d'ordine**

L'ente riconosce la mancata valorizzazione dei conti d'ordine sia per i beni di proprietà comunale in uso a terzi (11.1) sia per i beni di terzi in uso presso l'ente (11.2). Per entrambe le categorie, sono in corso attività di ricognizione finalizzate alla creazione di un database informatico unitario, avviate dall'analisi della sezione contratti del programma di gestione degli atti amministrativi, disponibile per i contratti stipulati a partire dal 2017.

La mancata valorizzazione dei conti d'ordine per entrambe le categorie di beni rappresenta un gap informativo significativo nella rappresentazione del patrimonio gestito dall'ente. Il lavoro di ricognizione è in corso, ma non è fornito un termine per il suo completamento né una stima dell'estensione del patrimonio non valorizzato.

L'assenza di una ricognizione sistematica dei beni di terzi in uso assume rilevanza ulteriore in prospettiva *accrual*: la transizione agli ITAS richiederà di valutare se tali beni soddisfano il requisito del "controllo" ai fini della capitalizzazione nello stato patrimoniale. L'ente non fornisce indicazioni circa un'analisi preliminare in tal senso, limitandosi a richiamare le attività future del gruppo di lavoro.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Il Comune di Arezzo ha assunto con delibera della Giunta comunale n. 361 del 1° luglio 2025 un atto di indirizzo per l'introduzione della contabilità *accrual*, dando mandato al Segretario Generale di adottare tutti gli atti organizzativi necessari. In attuazione di tale indirizzo è stato costituito con determina organizzativa n. 142 del 25 settembre 2025 un gruppo di lavoro composto da Servizio Finanziario, Servizio Patrimonio, Ufficio sistemi informativi e Istituzione Biblioteca. Il primo obiettivo del gruppo è la ricognizione straordinaria del patrimonio, comprensiva dei beni di terzi in uso e dei beni dati in concessione. Il personale risulta iscritto al portale di formazione di base previsto dal DM MEF del 23 dicembre 2024 (art. 10, comma 11, d.l. n. 113/2024); ulteriori corsi e webinar sono stati seguiti nel corso del 2025.

L'avvio formale del processo di preparazione alla riforma *accrual*, con atto di indirizzo della Giunta e costituzione di un gruppo di lavoro multidisciplinare, costituisce un segnale positivo di maturità istituzionale e di pianificazione anticipata, in linea con le scadenze previste dal PNRR (milestone M1C1-118, fase pilota giugno 2026).

L'iscrizione al portale di formazione di base e la partecipazione a corsi specialistici nel 2025 testimoniano un impegno concreto nell'aggiornamento delle competenze del personale coinvolto.

L'analisi dei criteri di valorizzazione (*deemed cost*, *fair value*, costo storico corretto) è rinviata a una fase successiva non ancora pianificata. Considerando la complessità del patrimonio del Comune di Arezzo e la presenza di beni culturali, demaniali e partecipazioni di rilievo, la tempestiva definizione di tale metodologia è di importanza critica. La Sezione raccomanda che il gruppo di lavoro formalizzi un piano operativo con scadenze definite per tutte le fasi preparatorie, inclusa quella valutativa.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Arezzo, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

Il sistema contabile del Comune di Arezzo presenta un livello di integrazione tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale apprezzabile: l'utilizzo dei conti di transito come strumento di quadratura, la verifica semestrale della corrispondenza fatture/inventario, l'elaborazione automatica di allineamento finale e la descrizione analitica dei processi per tipologia di bene testimoniano un'organizzazione matura e ben strutturata. L'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto alle partecipazioni, la corretta gestione delle riserve indisponibili, l'attuazione del DM 1° settembre 2021 e la coerenza dei fondi per rischi e oneri con gli accantonamenti del risultato di amministrazione costituiscono altrettanti elementi di conformità normativa. Particolarmente positivo è l'avvio formale della preparazione alla riforma *accrual*, con atto di Giunta e gruppo di lavoro già costituito.

### ***Criticità da monitorare***

Le criticità di maggiore rilevanza riguardano:

- (i) la mancata valorizzazione dei conti d'ordine per entrambe le categorie di beni (propri in uso a terzi e di terzi in uso all'ente), con un piano di completamento che non definisce scadenze certe;
- (ii) l'inventariazione ancora parziale dei beni in diritto di superficie e delle servitù;
- (iii) il metodo forfettario del 5% per il calcolo dei risconti passivi sui contributi agli investimenti anteriori al 2017.

## CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI FIRENZE (FI)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Firenze con nota prot. 8486 del 4 dicembre 2025, con termine di risposta fissato al 5 dicembre 2025. La risposta reca la data del 4 dicembre 2025 (prot. n. 463013), nel rispetto del termine assegnato, ed è sottoscritta dalla Direttrice delle Risorse Finanziarie. La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001731), ai fini dell'esercizio del contraddittorio.

Il Comune di Firenze ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026, a firma del Responsabile del Servizio Finanziario.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o intervento correttivo.

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

L'inventario ricomprende tutti i beni di proprietà dell'ente. La soglia di esclusione per i beni mobili è fissata a € 200,00 (IVA esclusa o inclusa a seconda del regime fiscale dell'attività), con la sola eccezione degli arredi destinati a universalità di beni. La gestione delle scritture inventariali è accentrata presso la Direzione Gare e Appalti (Ufficio Inventari), con accesso autonomo al sistema Jente per alcune Direzioni specifiche (Patrimonio immobiliare, Corpo di Polizia Municipale, Sistemi Informativi). I beni mobili sono in carico ai dirigenti in qualità di consegnatari, con possibilità di nomina di sub-consegnatari e figure di supporto visualizzatori. La ricognizione fisica avviene entro il 31/12 di ogni anno; l'ultima è stata eseguita con riferimento al 31/12/2024. Per i beni immobili l'inventario è aggiornato costantemente con acquisizioni, variazioni catastali, demolizioni e nuove costruzioni, con verifica annuale tramite visura ipotecaria e ausilio del Sistema Ecografico catastale. La ricognizione fisica viene effettuata solo in caso di accertamenti di proprietà richiesti da terzi. L'elenco dei beni immobili è pubblicato annualmente sul sito istituzionale in Amministrazione Trasparente.

Il sistema di gestione inventariale appare strutturato e differenziato per tipologia di bene, con procedure formalizzate e responsabilità chiaramente distribuite. L'integrazione con la banca dati catastale tramite il Sistema Ecografico può rappresentare un utile presidio tecnologico per la verifica continua dei beni immobili.

La pubblicazione annuale dell'elenco dei beni immobili su Amministrazione Trasparente dovrebbe assicurare trasparenza e consentire una verifica esterna della completezza dell'inventario.

## **Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni demaniali sono inventariati per natura giuridica, quelli patrimoniali indisponibili per tipologia e utilizzo. La valorizzazione avviene al costo di acquisto o, in alternativa, al valore fiscale. Per i beni immobili demaniali e del patrimonio storico-artistico-culturale è stata costituita la riserva indisponibile nel patrimonio netto, aggiornata annualmente per acquisizioni, dismissioni, capitalizzazioni e ammortamenti.

I beni mobili storico-artistico-culturali sono gestiti dal Servizio Soprintendente Musei Comunali della Direzione Cultura e Sport, inseriti in un database digitale conforme agli standard ICCD del Ministero della Cultura. Tuttavia, tali beni non risultano valorizzati nello stato patrimoniale, ad eccezione di due sole raccolte. I beni immobili di valore storico-artistico sono invece iscritti in inventario e nello stato patrimoniale, valorizzati al costo storico o al valore fiscale.

I beni realizzati nell'ambito di partenariati pubblico-privato sono normalmente inventariati al termine della concessione, per il valore residuo tenuto conto del costo non ancora ammortizzato. I beni in diritto di superficie sono inventariati con annotazione del titolo reale. Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi sono iscritte nelle immobilizzazioni immateriali, ammortizzate con aliquota rapportata alla vita utile del bene di riferimento.

La capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie su beni di terzi nelle immobilizzazioni immateriali, con aliquota di ammortamento coerente con la vita utile del bene ospitante, risulta conforme al principio contabile applicato 4/3 e denota una prassi tecnica matura.

La gestione del patrimonio mobile storico-artistico tramite database ICCD è un presidio extra-contabile di alto livello, conforme alle direttive del Ministero della Cultura e potenzialmente utilizzabile come base per la valorizzazione in sede di transizione *accrual*.

La mancata valorizzazione nello stato patrimoniale dei beni mobili storico-artistico-culturali, ad eccezione di sole due raccolte, rappresenta una sottorappresentazione del patrimonio dell'ente. L'ente non indica né un criterio alternativo di valorizzazione semplificata né un piano per il progressivo inserimento nello stato patrimoniale delle raccolte mancanti.

L'ente ha dichiarato di iscrivere i beni oggetto di contratti di PPP nell'inventario patrimoniale esclusivamente al termine del periodo concessorio. Tale impostazione è formalmente in linea con il principio contabile applicato 4/3 vigente, che prevede, quale regola generale, l'iscrizione delle immobilizzazioni al momento del passaggio del titolo di proprietà. L'unica eccezione espressamente contemplata dal 4/3 è quella dei beni acquisiti tramite leasing finanziario, per i quali l'iscrizione avviene alla data di consegna (trasferimento della disponibilità), con evidenza nello stato patrimoniale che si tratta di beni non ancora di proprietà dell'ente. Per le altre forme contrattuali di PPP – concessioni di costruzione e gestione, contratti di disponibilità, project finance – il 4/3 vigente non prevede criteri di iscrizione anticipata fondati sulla sostanza economica o sulla ripartizione dei rischi tra le parti: tale approccio appartiene all'ITAS 6, lo standard *accrual* di futura applicazione, non al quadro normativo attuale.

L'iscrizione a scadenza della concessione determina tuttavia, per tutta la durata del contratto, una sottorappresentazione del patrimonio gestito dall'ente.

Tale impostazione dovrà essere riesaminata in sede di transizione alla contabilità *accrual*. Lo standard ITAS 6 introdurrà criteri di controllo economico che potranno imporre la capitalizzazione anticipata dei beni oggetto di contratti di PPP, indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà. Si raccomanda pertanto l'avvio di una ricognizione analitica dei contratti PPP attivi in vista della fase pilota *accrual*, con mappatura delle fattispecie e valutazione dell'impatto patrimoniale secondo i criteri ITAS 6.

### **Punto 2.1 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

Il processo di generazione delle scritture CEP è strutturato in modo differenziato per i due comparti. Per i beni mobili, il processo è semi-automatico: l'Ufficio Inventari trasmette alla Direzione Risorse Finanziarie uno schema riepilogativo per categorie e un file Excel generato automaticamente dal sistema Jente, che viene importato nel sistema CEP generando le scritture in partita doppia. Seguono operazioni manuali di controllo sui saldi e sullo schema di stato patrimoniale. Per i beni immobili il processo è interamente manuale: la Direzione Patrimonio trasmette alla Direzione Risorse Finanziarie quattro tipologie di file e schemi (opere chiuse, carichi/scarichi non da piano investimenti, cessioni, schema riepilogativo per categoria), che vengono poi elaborati per generare le scritture CEP nel periodo di preparazione del rendiconto (indicativamente febbraio dell'anno successivo). La matrice di correlazione è utilizzata per il ribaltamento massivo degli impegni al titolo 2 (che movimentata le immobilizzazioni in corso) e degli accertamenti da alienazioni.

La distinzione procedurale tra beni mobili (semi-automatica) e beni immobili (manuale) è coerente con la diversa complessità delle due tipologie. L'automazione per i beni mobili, con file Excel generato dal sistema Jente e importato automaticamente nel sistema CEP, riduce il rischio di errore di trascrizione per la categoria più numerosa di cespiti.

Il processo di quadratura post-importazione per i beni mobili, con verifica dei saldi dei singoli conti e dello schema di stato patrimoniale, costituisce un presidio di controllo manuale ma strutturato.

La gestione completamente manuale delle scritture CEP relative ai beni immobili – che per un ente come Firenze rappresentano la componente patrimoniale di gran lunga più rilevante in valore assoluto – potrebbe costituire una fragilità del sistema. L'assenza di automazione in questa area, con scritture generate a partire da file Excel trasmessi tra uffici, può aumentare il rischio di errori e omissioni difficilmente rilevabili senza strumenti di quadratura automatica.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

Per i beni mobili l'iscrizione in inventario avviene contestualmente alla registrazione della fattura validata nel sistema contabile; in caso di gestione tramite magazzino, dopo la consegna documentata dal DDT o dal verbale di collaudo. Per le opere pubbliche la chiusura avviene all'approvazione del certificato di regolare esecuzione o del verbale di collaudo, con trasmissione degli elenchi delle opere chiuse dalla Direzione Risorse Finanziarie alla Direzione Patrimonio. Per gli acquisti diretti di immobili l'iscrizione avviene al rogito notarile o alla trascrizione del decreto di trasferimento. Durante l'anno, gli impegni di spesa al titolo II vengono

ribaltati in CEP movimentando il conto immobilizzazioni materiali in costruzione, così garantendo la rappresentazione degli investimenti in corso nello stato patrimoniale.

Il meccanismo di iscrizione automatica delle immobilizzazioni in costruzione tramite il ribaltamento degli impegni di spesa al titolo II dovrebbe garantire una corretta rappresentazione degli investimenti pluriennali nello stato patrimoniale anche prima del collaudo finale.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

La riconciliazione tra valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale e valore dell'inventario viene effettuata in sede di redazione del bilancio consuntivo dopo aver registrato tutte le variazioni dell'esercizio. I saldi dei singoli conti per ogni categoria di immobilizzazioni e dei fondi ammortamento sono confrontati con i corrispondenti valori degli inventari; i totali dello stato patrimoniale al netto degli ammortamenti sono verificati rispetto ai valori contabili finali degli inventari. All'inizio dell'esercizio successivo viene svolta una verifica di riapertura per assicurare la coerenza tra le chiusure al 31/12 e le aperture al 1/1.

La procedura di verifica della coerenza tra aperture e chiusure di esercizio appare un presidio metodologico rigoroso che garantisce la continuità contabile tra esercizi successivi e riduce il rischio di errori di riapertura.

La riconciliazione avviene una sola volta l'anno in sede di chiusura del rendiconto. Non sono previste procedure di riconciliazione infrannuale.

### **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Il calcolo degli ammortamenti è automatizzato sia per i beni mobili (tramite il programma Jente) sia per i beni immobili (tramite il software interno). I parametri di ammortamento degli immobili sono stati impostati secondo le aliquote del principio 4/3. Sono esclusi dall'ammortamento i terreni e i beni del patrimonio storico-artistico-culturale. Per i beni mobili l'ente segnala che in alcuni casi sono state utilizzate aliquote maggiori rispetto a quelle previste dal principio 4/3 in considerazione della vita utile dei singoli beni.

L'automatizzazione del calcolo degli ammortamenti per entrambe le categorie di beni e la corretta esclusione di terreni e beni storico-artistici risultano conformi al principio 4/3.

L'utilizzo di aliquote di ammortamento maggiori rispetto a quelle previste dal principio 4/3 per alcune categorie di beni mobili, sebbene eliminate dal rendiconto 2025, merita un accenno. Il principio contabile applicato 4/3 stabilisce aliquote che riflettono la vita utile standard dei beni; un'applicazione di aliquote superiori, pur motivata dalla vita utile effettiva del singolo bene, può determinare ammortamenti accelerati e conseguente sottostima del valore netto contabile dei cespiti nello stato patrimoniale. L'ente non fornisce informazioni sulle categorie interessate né sull'entità di tali deviazioni.

### **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Per i beni mobili, la dismissione avviene su richiesta documentata del consegnatario, con emissione del buono di scarico dall'Ufficio Inventari. La cessione gratuita è consentita ai sensi dell'art. 48 del Regolamento di contabilità previa pubblicazione per 30 giorni in rete civica per soggetti senza scopo di lucro e/o istituti scolastici. Per i beni immobili l'alienazione è disciplinata dal Piano delle alienazioni allegato al DUP, con determina a contrarre, procedura di asta

pubblica (salvo casi tipizzati) e atto pubblico. La cancellazione dall'inventario avviene alla data dell'atto che determina l'uscita dal patrimonio. Le plusvalenze/minusvalenze sono calcolate dalla Direzione Risorse Finanziarie. La dismissione senza corrispettivo comporta lo scarico del valore netto contabile con rilevazione di un'insussistenza dell'attivo o riduzione della riserva indisponibile se il bene rientra nelle categorie tutelate.

Il trattamento contabile della dismissione gratuita di beni appare coerente con il principio 4/3. Il meccanismo di cessione gratuita con pubblicazione in rete civica è una procedura trasparente e conforme alla normativa.

### **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze al 31 dicembre 2024 ammontano a € 818.241,15 e sono distribuite su sei magazzini: Magazzino centrale acquisti (cancelleria, € 104.215,42 - FIFO), Magazzino vestiario (capi e DPI, € 409.696,34 - FIFO), Magazzino autoparco (ricambi, € 29.868,60 - costo storico), Magazzino Polizia Municipale (abbigliamento e attrezzature, € 192.143,14 - FIFO), Magazzino risorse tecnologiche (attrezzature informatiche sotto soglia inventariale, € 61.002,15 - costo storico) e Magazzino ambiente (attrezzature cura verde, € 21.315,50 - FIFO). Le scritture di apertura e chiusura sono manuali, basate sui dati trasmessi dalle singole Direzioni alla Direzione Risorse Finanziarie.

La distribuzione su sei magazzini tematici con metodi di valutazione specifici per categoria (FIFO per la maggioranza, costo storico per i ricambi e le attrezzature informatiche) denota una gestione delle rimanenze articolata e proporzionata alla complessità di un ente della dimensione di Firenze. L'importo aggregato (€ 818K) è elevato e risulta coerente con la dimensione dell'ente.

### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Le partecipazioni iscritte nello stato patrimoniale ammontano a € 420.716.316,42, a cui si aggiungono conferimenti in fondazioni per € 6.436.030,00, per un totale di immobilizzazioni finanziarie pari a € 430.881.671,01. Tutte le partecipazioni azionarie (controllate, partecipate e altre) sono valutate con il metodo del patrimonio netto al 31 dicembre 2023, in quanto i bilanci 2024 delle società non erano ancora disponibili alla chiusura del rendiconto comunale. Le riserve indisponibili vincolate al metodo del patrimonio netto sono state costituite per tutti gli incrementi di valore. Anche per le partecipazioni in fondazioni senza valore di liquidazione (conferimenti al fondo di dotazione destinato a terzi in caso di scioglimento) è stata accantonata la riserva indisponibile.

La partecipazione di maggior valore è quella in Alia Servizi Ambientali S.p.A. (36,78% - € 324.564.314,78), che da sola rappresenta circa il 77% del totale delle partecipazioni valutate al metodo del patrimonio netto. Seguono A.T.A.M. S.r.L. / Ataf S.r.L. (100% - € 37.731.525,00), Firenze Parcheggio S.p.A. (50,51% - € 17.945.819,26), Centrale del Latte d'Italia S.p.A. (12,31% - € 8.201.041,51) e Casa S.p.A. (59% - € 6.589.209,68). Presente anche Bilancino S.r.L. in liquidazione (8,77% - € 5.717,86).

Si rileva la completezza informativa della risposta: per ogni partecipazione è indicata la quota, il valore iscritto nello stato patrimoniale, il criterio di valutazione e l'esercizio di riferimento

del bilancio utilizzato. Le riserve indisponibili sono state costituite per tutte le categorie, incluse le fondazioni senza valore di liquidazione.

Il mantenimento in contabilità economica del fondo perdite società partecipate per € 1.391.242,43, residuo degli anni in cui le partecipazioni erano valutate al costo, è dichiarato esplicitamente come scelta prudenziale e non come errore. Si segnala che tale approccio non è esplicitamente previsto dal principio contabile applicato 4/3 per le partecipazioni valutate al patrimonio.

La concentrazione del portafoglio partecipazioni in Alia Servizi Ambientali S.p.A. – che rappresenta il 77% del valore complessivo – implica che l'attendibilità del dato di stato patrimoniale dipende in misura preponderante dall'accuratezza del patrimonio netto di Alia al 31/12/2023. Qualsiasi variazione significativa nel patrimonio netto di Alia tra il 2023 e il 2024 si rifletterà in un aggiornamento rilevante del bilancio comunale solo in sede di rendiconto 2025.

### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra i crediti nello stato patrimoniale (€ 590.135.861,08) e i residui attivi della contabilità finanziaria (€ 926.259.428,70). Le voci di raccordo includono: fondo svalutazione crediti (€ 797.810.512,98), crediti stralciati dal conto del bilancio (- € 489.311.463,60), depositi postali (€ 18.875.268,14) e le seguenti due voci specifiche analiticamente motivate.

I crediti non connessi a residui attivi (- € 27.776,33) derivano da un'alienazione immobiliare del 2024 con pagamento rateizzato su più anni (2025-2029): la scrittura di scarico del cespite ha generato un credito CEP per l'intero corrispettivo, mentre gli accertamenti finanziari sono stati imputati agli esercizi futuri, creando un disallineamento temporaneo fisiologico. I residui attivi non connessi a crediti (+ € 8.777.026,43) corrispondono a residui del capitolo 46900 (riscossioni da conti vincolati di mutui CDP) con scrittura neutra, non generatrice di crediti CEP.

La tabella di raccordo è fornita in modo completo e con spiegazioni per ciascuna voce. Il trattamento contabile dell'alienazione con rateizzazione pluriennale appare corretto: la generazione del credito CEP per l'intero importo al momento del rogito, con accertamenti finanziari distribuiti sugli anni di incasso, è conforme al principio di competenza finanziaria.

Si segnala che la voce "crediti stralciati dal conto del bilancio" (- € 489.311.463,60) è di dimensioni molto elevate: corrisponde a quasi la metà dei residui attivi complessivi e supera il valore dei crediti iscritti nello stato patrimoniale. Tale dato riflette presumibilmente l'entità storica dei residui attivi cancellati in sede di riaccertamento nel corso degli anni precedenti e mantenuti nel fondo svalutazione crediti a motivi prudenziali.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

L'articolazione del patrimonio netto adottata nello stato patrimoniale 2024 corrisponde esattamente a quella prevista dal paragrafo 6.3 del principio contabile 4/3 come modificato dal DM 1° settembre 2021, con le voci: fondo di dotazione, riserve da capitale, da permessi di costruire, indisponibili per beni demaniali/indisponibili/culturali, altre riserve indisponibili, altre riserve disponibili, risultato economico dell'esercizio, risultati economici di esercizi precedenti e riserve negative per beni indisponibili. Le riserve indisponibili per i beni demaniali e del

patrimonio storico-artistico sono aggiornate annualmente per tutte le variazioni significative (acquisizioni, dismissioni, capitalizzazioni, ammortamenti).

La risposta fornita è puntuale. L'adozione della nuova articolazione del patrimonio netto, con la distinzione esplicita tra le varie componenti delle riserve indisponibili e la voce riserve negative per beni indisponibili (che non è presente nella risposta di altri enti del campione), testimonia il livello di dettaglio nella rappresentazione patrimoniale.

### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri iscritto nello stato patrimoniale passivo ammonta a € 44.609.196,35, corrispondente alla somma di: fondo contenzioso (€ 36.368.449,99), altri accantonamenti (€ 6.849.503,93) e fondo perdite società partecipate (€ 1.391.242,43). L'ente spiega che il fondo perdite partecipate residuo è mantenuto in via prudenziale come traccia storica degli accantonamenti effettuati negli anni in cui le partecipazioni erano valutate al costo; il dato corrisponde a quello accantonato nel risultato di amministrazione della contabilità finanziaria. Come già evidenziato al punto 4.3, la presenza del fondo perdite anche per le partecipazioni valutate al patrimonio netto genera una potenziale duplicazione dell'effetto economico delle perdite.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale ammontano a € 474.747.142,83. L'ente fornisce una spiegazione articolata delle due differenze rilevate dall'istruttoria. La differenza rispetto al questionario al rendiconto (€ 503.492.262,09 vs. € 474.747.142,83, scarto € 28.882.053,08) è motivata da un prestito flessibile CDP per la tramvia, non ancora incassato con reversale e quindi non rilevabile come debito in CEP, e da una quota di € 136.933,82 classificata erroneamente dalla matrice tra i debiti di finanziamento anziché tra gli interessi passivi. La differenza rispetto agli impegni pluriennali (€ 90.266.567,21 vs. il valore complessivo) è motivata dal fatto che gli impegni attualmente registrati coprono solo gli esercizi 2025-2026, mentre quelli degli esercizi successivi sono "in corso di integrazione nei bilancio degli esercizi successivi".

La mancata iscrizione del prestito flessibile CDP non ancora erogato tra i debiti di finanziamento dello stato patrimoniale risulta corretta: ai sensi del par. 3.19 del principio contabile 4/2, per i finanziamenti attivati come aperture di credito l'accertamento al Titolo 6 avviene solo agli effettivi utilizzi, non alla stipula del contratto, e di conseguenza in CEP il debito si rileva esclusivamente all'erogazione. Tale trattamento è confermato dalla stessa CDP nella Circolare n. 1280, che descrive il prestito flessibile come strumento che consente "la contabilizzazione delle sole somme erogate e non dell'intero ammontare concesso".

La classificazione erronea per la quota di € 136.933,82 tra i debiti di finanziamento anziché tra i debiti di funzionamento (per interessi passivi) costituisce un disallineamento tra contabilità finanziaria e CEP che deve essere corretto. L'ente ha dichiarato di aver provveduto alla rettifica nella chiusura del rendiconto 2025.

Il fatto che gli impegni pluriennali per il rimborso dei mutui siano registrati solo per gli esercizi 2025-2026, con i trienni successivi "in corso di integrazione", configura una difformità dal par. 5.6 del principio contabile applicato 4/2, che prevede l'assunzione di impegni pluriennali alla stipula del contratto con imputazione agli esercizi di scadenza delle rate. La parziale

imputazione degli impegni (solo due anni su una struttura debitoria di oltre € 474 milioni) distorce la rappresentazione degli impegni pluriennali nell'allegato al rendiconto. L'ente riferisce di aver richiesto alla ditta software l'importazione automatica dei piani di ammortamento dell'indebitamento, per consentire la visualizzazione dal 2026 degli impegni pluriennali.

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra i debiti di funzionamento (€ 287.436.758,03) e i residui passivi (€ 287.666.859,10). L'unica voce di raccordo è rappresentata da residui passivi non connessi a debiti per € 230.101,07, costituiti da tre componenti: rimborsi mutui classificati nei debiti di finanziamento (non nei debiti di funzionamento), quota interessi erroneamente classificata dalla matrice nei debiti di finanziamento (voce già segnalata al punto 8), e residui da IVA versata da recuperare. Non si rilevano debiti di funzionamento non correlati a residui passivi.

Il raccordo è fornito senza la quantificazione voce per voce dei residui passivi non connessi a debiti. Come al punto precedente, si raccomanda di provvedere alla rettifica della classificazione erronea della quota di € 136.933,82 tra i debiti di finanziamento. L'ente riferisce di aver provveduto al riallineamento nel rendiconto 2025.

### **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti al 31/12/2024 ammontano a € 1.380.184.435,62. La procedura descritta prevede: (i) al momento dell'accertamento al titolo 4, il ribaltamento automatico genera un ricavo in CEP; (ii) tramite scritture di assestamento, il ricavo viene stornato e sostituito da un incremento del risconto passivo per lo stesso importo; (iii) all'avvio dell'ammortamento del bene finanziato, il risconto viene decurtato annualmente con imputazione a ricavo del conto economico; (iv) per i beni non ammortizzabili (patrimonio storico-artistico), il contributo è interamente riportato a ricavo al completamento del bene, riducendo contestualmente il risconto.

La procedura di gestione dei risconti passivi è descritta in modo chiaro e strutturato. Il trattamento differenziato tra beni ammortizzabili (sterilizzazione graduale) e non ammortizzabili (ricavo integrale al completamento) è tecnicamente corretto e coerente con il principio contabile applicato 4/3.

Il ribaltamento automatico degli accertamenti al titolo 4 in ricavi CEP, con successivo storno tramite scritture di assestamento, è una procedura strutturata.

L'ente specifica il metodo di calcolo della quota annuale di risconto da imputare al conto economico. La sterilizzazione avviene per singolo cespite finanziato (in proporzione all'aliquota di ammortamento specifica del bene).

### **Punto 11 – Conti d'ordine**

Per i beni di proprietà comunale in uso a terzi (punto 11.1), l'ente precisa che tali beni sono già iscritti in inventario con le stesse modalità dei beni di uso diretto, in quanto il Comune esercita comunque il controllo su di essi. Il Servizio Gestione Patrimonio Immobiliare utilizza il programma REM per la gestione completa di tutti i dati (bene, soggetto utilizzatore, tipologia, canoni, registrazione contratto). È in corso l'aggiornamento del database con l'inserimento

della caratteristica "locato/concesso" per distinguere, secondo il piano dei conti multidimensionale *accrual*, i "beni in concessione" dai "beni non in concessione". L'elenco dei canoni di affitto percepiti e dei canoni ERP è pubblicato annualmente sul sito istituzionale. Per i beni di terzi in uso (punto 11.2), i contratti sono censiti nel sistema REM con aggiornamento costante; le locazioni passive sono pubblicate su Amministrazione Trasparente. L'analisi del requisito del controllo ai fini *accrual* non è ancora stata avviata formalmente.

L'utilizzo del sistema informativo per la gestione integrata di tutti i contratti relativi al patrimonio immobiliare – sia in uscita (beni concessi a terzi) che in entrata (beni di terzi in uso) – è uno strumento di tracciamento per garantire completezza informativa. La pubblicazione sul sito istituzionale e su Amministrazione Trasparente assicura inoltre trasparenza verso i cittadini.

L'aggiornamento in corso del database per distinguere i beni in concessione dai beni non in concessione secondo il piano dei conti multidimensionale *accrual* è un'attività preparatoria direttamente funzionale al primo impianto degli ITAS.

Per i beni di terzi in uso presso l'ente, l'analisi del requisito del controllo ai fini della capitalizzazione in sede *accrual* non è stata ancora avviata formalmente. Per un ente della dimensione di Firenze, con un portafoglio significativo di locazioni passive e convenzioni d'uso, questa è una delle analisi preliminari più critiche per la corretta definizione del perimetro patrimoniale in regime ITAS.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Le attività preparatorie avviate in vista dell'adozione della contabilità *accrual* sono articolate. Sono stati effettuati: (i) studio degli ITAS tramite formazione obbligatoria MEF e webinar di approfondimento; (ii) incontri periodici con la Direzione Sistemi Informativi e la Direzione Patrimonio immobiliare per l'adeguamento del software gestionale inventariale interno (prodotto in-house) al nuovo piano dei conti multidimensionale; (iii) riclassificazione completa da parte della Direzione Patrimonio Immobiliare di tutte le entità immobiliari, terreni e strade secondo le nuove categorie ITAS, con aggiornamento contestuale dei valori inventariali; (iv) incontri con la Direzione del patrimonio mobiliare per la condivisione delle novità ITAS; (v) analisi in corso per la revisione del sistema informativo gestionale contabile; (vi) concorsi in corso per l'assunzione di personale esperto in contabilità economica e finanziaria.

La scelta di sviluppare internamente il software gestionale inventariale offre all'ente una flessibilità di adattamento alle nuove regole ITAS.

L'avvio di concorsi per l'assunzione di personale esperto in contabilità economica e finanziaria è un segnale di investimento strutturale nella capacità dell'ente di gestire la transizione, che va oltre il ciclo formativo ordinario e si proietta sulla sostenibilità di lungo periodo della riforma.

L'analisi del requisito del "controllo" per i beni di terzi in uso non risulta ancora avviata. Questi due aspetti rappresentano le aree preparatorie ancora non coperte dal piano di lavoro dell'ente.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Firenze, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

La risposta del Comune di Firenze risulta completa e accurata. Tra gli elementi di maggiore rilievo positivo si segnalano: il sistema di gestione inventariale con software interno e integrazione catastale tramite Sistema Ecografico; la corretta capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie su beni di terzi nelle immobilizzazioni immateriali; l'automazione degli ammortamenti per entrambe le categorie patrimoniali; il meccanismo di iscrizione automatica delle immobilizzazioni in costruzione tramite ribaltamento degli impegni al titolo 2; la completezza della tabella delle partecipazioni con costituzione delle riserve indisponibili per tutte le categorie (incluse le fondazioni senza valore di liquidazione); la procedura strutturata di sterilizzazione dei contributi agli investimenti; la nuova articolazione del patrimonio netto conforme al decreto ministeriale 1° settembre 2021.

### ***Criticità da monitorare***

Le criticità principali riguardano:

- (i) Beni mobili storico-artistico-culturali non valorizzati nello stato patrimoniale, ad eccezione di due raccolte, nonostante l'esistenza di un database ICCD completo (punto 1.2).
- (ii) Utilizzo di aliquote di ammortamento per beni mobili maggiori rispetto a quelle previste dal principio 4/3, (risolto con il rendiconto 2025) (punto 2.4).
- (iii) Impegni pluriennali per il rimborso dei mutui registrati solo per il biennio 2025-2026, con i trienni successivi in corso di integrazione (punto 8).
- (iv) Analisi del requisito del controllo per i beni di terzi in uso e analisi dei PPP in essere secondo ITAS 6 non ancora avviate formalmente (punti 11.2 e 12).

## CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI GROSSETO (GR)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Grosseto il 7 novembre (prot 8128/2025), con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025.

Il Comune ha risposto in data 25 marzo 2026 (prot. n. 1314/2026), a firma del Responsabile del Servizio Finanziario. La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001732), ai fini dell'esercizio del contraddittorio.

Il Comune di Grosseto ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026, a firma del Responsabile del Servizio Finanziario.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o monitoraggio.

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune dichiara che dal 2022 è stata avviata un'importante ricognizione del patrimonio mediante scarico massivo dei dati dal portale Sister dell'Agenzia delle Entrate e ricognizioni fisiche settimanali. L'inventario comprende ad oggi 6.841 beni di proprietà e 30 beni nella disponibilità dell'ente, tra cui fabbricati, terreni e la rete del gas. Mancano ancora da censire i terreni su cui insistono le cabine di distribuzione dell'Enel e quelli oggetto di concessioni per edicole, chioschi e parte della rete stradale, a causa di discordanze tra gli archivi dell'ente e i dati catastali. Per i beni mobili, la situazione è definita dallo stesso ente «dispersiva»: solo alcuni servizi (informatico, biblioteca, musei civici) tengono elenchi propri senza avvalersi di software integrabili a fini contabili.

Il percorso di ricognizione immobiliare avviato dal 2022 con metodo strutturato – scarico massivo da Sister e ricognizioni fisiche settimanali per categoria – rappresenta un'iniziativa apprezzabile di messa in ordine del patrimonio in partenza da una situazione di disorganizzazione prolungata.

L'inventario è gestito su applicativi tecnico-patrimoniali non coordinati informaticamente con la contabilità dell'ente e privi di valorizzazione adeguata. Il sistema risulta pertanto non idoneo a un utilizzo di tipo contabile: questa è la criticità strutturale fondamentale del Comune di Grosseto, dalla quale discendono in via diretta la quasi totalità delle altre criticità rilevate nell'analisi.

La situazione dei beni mobili è definita dallo stesso ente come dispersiva: in assenza di un registro informatizzato e valorizzato, la piena corrispondenza tra beni fisicamente esistenti e beni inventariati non è attestabile. La Sezione prenderà atto degli sviluppi di tale ricognizione nell'ambito delle attività di controllo successive.

### **Punto 1.2 – Beni particolari**

Per i beni demaniali e patrimoniali indisponibili, ogni cespite è classificato in base al Regolamento Urbanistico con attribuzione di codice, condizione giuridica e utilizzo. La fase di valorizzazione è tuttavia ancora in corso per la gran parte delle categorie: risultano valorizzati unicamente gli immobili PEEP (al corrispettivo di trasformazione del diritto di superficie), la rete del gas e gli impianti sportivi recentemente accatastati. I beni storico-artistici e culturali – tra cui musei, mura e torri – sono censiti nell'inventario ma privi di qualunque valorizzazione. I beni realizzati nell'ambito di partenariati pubblico-privato (prevalentemente impianti sportivi, con alcuni casi specifici come il tempio crematorio) sono censiti su un inventario sezionale tenuto dal servizio sport e saranno aggiornati alla scadenza della concessione (durata variabile da 10 a 30 anni). I beni detenuti in diritto di superficie o altre forme di possesso non pieno sono censiti con indicazione del titolo giuridico, ma privi di valorizzazione. Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi non vengono effettuate ordinariamente.

La distinzione per condizione giuridica del bene (demaniale, patrimoniale indisponibile, patrimoniale disponibile) con codice cespite dedicato e informazioni contrattuali è presente nell'inventario. La procedura per il continuo aggiornamento delle nuove acquisizioni e cessioni – al momento del rogito – è strutturata e coerente con il principio 4/3.

L'assenza di qualunque valorizzazione dei beni storico-artistici e culturali – senza neppure un valore simbolico o di stima provvisoria – non è in linea con il principio contabile applicato 4/3, che prevede l'iscrizione nello Stato Patrimoniale anche ricorrendo a criteri estimativi semplificati ove il costo storico sia irreperibile. L'ente non indica né un criterio alternativo né un piano di progressiva valorizzazione.

L'aggiornamento inventariale dei beni in PPP esclusivamente alla scadenza della concessione (anche trent'anni) determina, per tutta la durata del contratto, una sottorappresentazione del patrimonio gestito dall'ente. In prospettiva *accrual*, tale impostazione dovrà essere riesaminata in sede di applicazione dello standard ITAS 6, che introduce criteri di controllo economico che potrebbero imporre la capitalizzazione anticipata.

Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi non sono effettuate ordinariamente: la fattispecie non ricorre nel periodo esaminato.

### **Punto 2.1 – Integrazione inventario – contabilità economico-patrimoniale**

L'ente descrive un processo di generazione delle scritture in partita doppia interamente manuale, basato su fogli di calcolo gestiti dal Servizio Finanziario. Non esiste integrazione nativa né interfacciamento tra il sistema inventariale e il sistema di contabilità economico-patrimoniale. La matrice di correlazione è parzialmente utilizzata – a volte in automatico, a volte con intervento manuale dell'operatore – ma le movimentazioni inventariali più rilevanti (ammortamenti attivo e passivo) sono inserite a mano come «variazione da altre cause». I soggetti coinvolti sono il Servizio Finanziario, il Patrimonio, le Manutenzioni e infrastrutture e, in via

residuale, altri uffici (sport, servizi informativi, cultura). Non esistono controlli di quadratura automatici.

Il processo completamente manuale, senza controlli di quadratura automatici e con rilevazioni esclusivamente al momento dell'elaborazione del rendiconto, comporta un elevato rischio di errori e omissioni difficilmente rilevabili ex post. La dispersione delle informazioni tra più uffici senza un sistema di raccolta strutturato amplifica tale rischio. Questo profilo, in combinazione con la mancata valorizzazione dell'inventario, rappresenta la principale fragilità del sistema contabile dell'ente.

Il fatto che gli ammortamenti siano riportati manualmente come «variazione da altre cause» rende tali scritture non verificabili attraverso i controlli ordinari e le espone a rischi di omissione o errore di trascrizione.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

La fase della spesa che determina la capitalizzazione del bene nello Stato Patrimoniale è la liquidazione della fattura, uniforme per tutte le tipologie di beni. Per i beni immobili, la liquidazione coincide normalmente con la stipula del rogito notarile. Non sono previsti atti formali intermedi di inventariazione separati dalla liquidazione.

Il criterio della liquidazione come momento di capitalizzazione è accettabile per i beni mobili, per i quali la liquidazione della fattura coincide normalmente con la verifica della consegna. Per i lavori pubblici, tuttavia, tale criterio non è conforme al principio contabile applicato 4/3: il principio prevede che l'iscrizione avvenga al momento del collaudo o del certificato di regolare esecuzione, che attesta la conformità del bene alle condizioni contrattuali e ne consolida la disponibilità giuridica ed economica in capo all'ente. Per le opere pluriennali, i costi sostenuti nelle fasi di realizzazione devono inoltre essere progressivamente capitalizzati nella voce "immobilizzazioni materiali in corso". La risposta non dà evidenza di questi trattamenti differenziati né chiarisce se, per opere pluriennali con SAL, vengano alimentate le immobilizzazioni in corso nel corso dell'anno.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Le riconciliazioni tra il valore delle immobilizzazioni nello Stato Patrimoniale, il valore complessivo dell'inventario e le movimentazioni al Titolo 2 della spesa sono effettuate annualmente, in sede di elaborazione del rendiconto, dal Servizio Finanziario tramite fogli di calcolo. Il metodo consiste nell'aggiornare il valore iniziale (coincidente con il valore finale dell'anno precedente) con le liquidazioni del Titolo II, sommando le nuove acquisizioni e deducendo le alienazioni, per poi calcolare le quote di ammortamento. Non sono prodotti prospetti formali di quadratura né esistono procedure di controllo automatico.

Il sistema di aggiornamento manuale del valore dei beni, costruito sull'accumulo progressivo delle liquidazioni dal 2016, espone i valori patrimoniali a rischi di deriva cumulativa: errori di imputazione in un anno si propagano agli esercizi successivi senza meccanismi automatici di correzione.

## **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Gli ammortamenti sono calcolati annualmente dal Servizio Finanziario tramite foglio Excel, applicando le aliquote previste dal principio contabile applicato 4/3 a tutte le tipologie di beni ammortizzabili. L'ente fornisce il prospetto riepilogativo che, per ciascuna categoria di bene, riporta il valore iniziale, le liquidazioni del Titolo 2, gli accertamenti del Titolo 4, la percentuale di ammortamento e il valore finale al netto dell'ammortamento (che risulta portato direttamente a riduzione del valore del cespite). La rilevazione avviene in un'unica soluzione al momento dell'elaborazione del rendiconto. L'ente dichiara che non vi sono casi particolari da segnalare.

Gli ammortamenti risultano calcolati su tutte le tipologie di beni ammortizzabili, applicando le aliquote del principio 4/3. La completezza della copertura è un elemento positivo.

L'ammortamento è portato direttamente a riduzione del valore del cespite (ammortamento diretto), senza evidenziazione separata del fondo ammortamento per ciascuna categoria. Tale metodo riduce la trasparenza informativa del conto del patrimonio, non consentendo di distinguere tra il valore lordo originario del cespite e l'ammortamento accumulato negli anni.

## **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

La procedura di alienazione è articolata: ricognizione annuale dei beni del patrimonio disponibile, perizia, inserimento nel Piano di Alienazione e Valorizzazione (PAV) deliberato dalla Giunta e approvato dal Consiglio Comunale, bando pubblico con asta a rialzo, pubblicazioni su BURT e quotidiani, rogito notarile. Al rogito il bene viene rimosso dall'inventario con inserimento del prezzo di vendita e copia dell'atto. Il corrispettivo incassato costituisce decremento delle immobilizzazioni nello Stato Patrimoniale. L'ente dichiara che nel triennio 2022-2024 non si sono verificate dismissioni senza corrispettivo.

La procedura amministrativa di alienazione è strutturata e rispettosa dei principi di trasparenza e concorrenza. La prassi di aggiornamento tempestivo dell'inventario alla data del rogito, con registrazione del prezzo di vendita e copia dell'atto, è corretta.

L'ente dichiara esplicitamente che non è possibile determinare eventuali plusvalenze o minusvalenze da contabilizzare nel conto economico, per mancanza di valorizzazione dei cespiti nell'inventario. L'assenza di tale rilevazione determina una rappresentazione incompleta e potenzialmente distorta del risultato economico d'esercizio, in violazione del principio contabile 4/3, paragrafo 6.2.

Nessun automatismo opera nell'integrazione tra il provento da alienazione e le corrispondenti scritture in contabilità economico-patrimoniale: l'intera gestione è manuale e dipende dall'intervento degli uffici in sede di rendiconto.

## **Punto 3 – Rimanenze**

Nello Stato Patrimoniale attivo al 31 dicembre 2024 non risulta alcun valore di rimanenze. L'ente motiva tale assenza con le stesse criticità che caratterizzano la gestione dell'inventario dei beni patrimoniali: mancanza di un'applicazione organizzata e strutturata per la gestione del magazzino e assenza di integrazione con la contabilità economico-patrimoniale.

L'assenza di rimanenze nello Stato Patrimoniale non corrisponde alla reale inesistenza del fenomeno ma a un'omissione contabile determinata dall'incapacità tecnica di rilevazione. Il Comune di Grosseto non pare in grado di fornire neppure una stima dell'entità delle rimanenze potenzialmente non rilevate.

#### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Il valore complessivo delle immobilizzazioni finanziarie nello Stato Patrimoniale ammonta a 35.169.662,27 euro, di cui 32.649.527,67 euro per partecipazioni. Tutte le 12 partecipazioni detenute sono valutate con il metodo del patrimonio netto. Le principali sono: SISTEMA s.r.l. (100% – 12.496.502,00 euro), ACQUEDOTTO DEL FIORA S.p.A. (6,43% – 8.483.312,35 euro), GERGAS S.p.A. (14,46% – 6.093.056,33 euro), EDILIZIA PROVINCIALE GROSSETANA S.p.A. (37,98% – 2.694.936,61 euro), FARMACIE COMUNALI RIUNITE S.p.A. (50,62% – 1.249.150,75 euro), RAMA S.p.A. (20,63% – 1.057.052,52 euro). Sono presenti altresì CO.S.EC.A. s.r.l. in liquidazione (31,57% – 8.255,56 euro) e GROSSETO SVILUPPO s.r.l. in liquidazione (0,45% – 17.071,17 euro).

L'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto a tutte le partecipazioni è metodologicamente corretta e coerente con il principio contabile applicato 4/3. La risposta istruttoria forniva la tabella completa con denominazione, percentuale di partecipazione, valore iscritto e criterio di valutazione.

In sede di contraddittorio, l'ente ha chiarito la discordanza – rilevata in sede istruttoria – tra il totale risultante dalla tabella delle partecipazioni (32.670.537,03 euro) e il valore iscritto nello Stato Patrimoniale (32.649.527,67 euro), pari a 21.009,36 euro. Lo scarto è riconducibile alla partecipazione in Grossetifere S.p.A.: in data 24 marzo 2025 tale società aveva comunicato all'ente dati previsionali 2024 depositati in Camera di Commercio, dai quali emergeva una perdita presunta per il triennio 2024-2026 pari, per l'anno 2024, a 204.585,32 euro. Valutando tale circostanza, l'ente ha prudenzialmente adottato il valore del patrimonio netto di Grossetifere al 31 dicembre 2024 (399.665,09 euro) in luogo di quello al 31 dicembre 2023 (420.674,45 euro), con una differenza corrispondente esattamente allo scarto rilevato. La Sezione prende atto della spiegazione: la discordanza non è sintomo di errore contabile, ma conseguenza di una scelta prudenziale esplicitata nella documentazione di corredo al rendiconto, coerente con i principi di prudenza e di rappresentazione veritiera dello stato patrimoniale.

Quanto ai valori di patrimonio netto adottati per le restanti partecipazioni, il riferimento ai bilanci 2023 – strutturalmente inevitabile nei tempi contabili vigenti per i soggetti che non avevano ancora approvato il bilancio 2024 alla chiusura del rendiconto – determina un'inesattezza fisiologica nella rappresentazione delle immobilizzazioni finanziarie. La Sezione ne prende atto, rilevando l'opportunità di un aggiornamento tempestivo non appena i bilanci 2024 delle partecipate siano disponibili.

Con riferimento alla costituzione delle riserve indisponibili a fronte degli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto – profilo critico segnalato in sede istruttoria – l'ente ha chiarito che la riserva esiste nel patrimonio netto alla voce «Altre riserve indisponibili», per un importo complessivo di 6.508.374,10 euro. In tale riserva confluiscono sia gli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sia i conferimenti al fondo di

dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione. La criticità segnalata in sede istruttoria risulta pertanto superata: la riserva indisponibile prevista dal principio contabile applicato 4/3, paragrafo 6.1.3, è correttamente iscritta nel passivo dello Stato Patrimoniale.

#### **Punto 4.2 – Partecipazioni senza valore di liquidazione**

Per la Fondazione Polo Universitario, lo statuto (art. 26) prevede che in caso di estinzione il patrimonio venga devoluto a uno o più enti con scopi analoghi, senza che ritorni ai soggetti conferenti. La riserva indisponibile corrispondente è compresa nella voce «Altre riserve indisponibili» di 6.508.374,10 euro già descritta al punto 4.

In sede di contraddittorio, l'ente ha chiarito che la partecipazione nella Fondazione Polo Universitario, per un valore di 8.041,00 euro, è iscritta nell'attivo dello Stato Patrimoniale tra le immobilizzazioni finanziarie alla voce «altri titoli», il cui importo complessivo ammonta a 45.928,00 euro. Il medesimo importo (8.041,00 euro) è ricompreso nella riserva indisponibile di 6.508.374,10 euro. La criticità segnalata in sede istruttoria – relativa alla mancata individuazione della contropartita attiva della riserva indisponibile – risulta pertanto superata: il conferimento nella Fondazione trova corrispondenza nell'attivo tra gli «altri titoli», con simmetria tra passivo (riserva indisponibile) e attivo (immobilizzazione finanziaria) coerente con le prescrizioni del principio contabile applicato 4/3.

#### **Punto 4.3 – Fondo perdite società partecipate**

L'ente dichiara che, nonostante la valutazione di tutte le partecipazioni con il metodo del patrimonio netto, è stato accantonato un fondo perdite partecipate dell'importo complessivo di 378.607,08 euro nella voce «Fondi per rischi e oneri – Altri» dello Stato Patrimoniale. I due importi – in contabilità economico-patrimoniale e in contabilità finanziaria – corrispondono.

L'accantonamento del fondo perdite partecipate in contabilità economico-patrimoniale per partecipazioni interamente valutate con il metodo del patrimonio netto non è conforme al principio contabile applicato 4/3, paragrafo 6.1.3 a) e b). L'accantonamento in CEP in assenza di fattispecie che lo giustifichi determina una distorsione del risultato economico dell'esercizio per la stessa entità (378.607,08 euro).

#### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra i crediti iscritti nello Stato Patrimoniale (41.483.548,81 euro) e i residui attivi della contabilità finanziaria (114.361.462,27 euro). Le voci di raccordo comprendono: fondo svalutazione crediti (+ 72.888.580,46 euro) e saldo credito IVA al 31 dicembre (- 10.667,00 euro). Non risultano valorizzate le giacenze dei conti correnti postali e degli altri depositi bancari tra le disponibilità liquide. L'ente motiva tale scelta sostenendo che tali importi siano già contenuti nel valore dei crediti (residui attivi) e abbiano scopo meramente espositivo. L'ente dichiara, inoltre, che non si è proceduto allo stralcio dei crediti di dubbia e difficile esazione scaduti da tre esercizi e che gli accertamenti relativi a tributi rateizzati sono contabilizzati nell'anno di riferimento del tributo e non agli esercizi di scadenza delle singole rate.

La mancata valorizzazione delle giacenze di cassa nei conti correnti postali e bancari tra le disponibilità liquide dello Stato Patrimoniale non rispetta la struttura prevista dal principio contabile applicato 4/3, che richiede l'esposizione separata delle disponibilità liquide rispetto ai crediti. La motivazione fornita – che tali importi siano già inclusi nei residui attivi – comprime artificialmente la voce disponibilità liquide e altera la leggibilità della liquidità immediata dell'ente.

La mancata applicazione della procedura di stralcio dei crediti di dubbia e difficile esazione scaduti da oltre tre esercizi è definita dall'ente come scelta discrezionale. Il fondo svalutazione crediti in CEP (72.888.580,46 euro) non risulta pertanto articolato nella composizione prevista dal paragrafo 13.9 dell'allegato 4/1 (quota corrispondente al fondo crediti di dubbia esigibilità, quota per crediti stralciati, quota per crediti da rateizzazione).

La mancata imputazione agli esercizi successivi degli accertamenti relativi a tributi rateizzati è contraria al principio della competenza finanziaria potenziata: l'imputazione all'anno di riferimento del tributo anziché agli esercizi di scadenza delle singole rate può determinare una sovrastima dei residui attivi di competenza corrente.

## **Punto 6 – Patrimonio netto**

Il Comune conferma di aver dato attuazione al decreto ministeriale 1° settembre 2021, che ha introdotto la nuova articolazione del paragrafo 6.3 del principio contabile 4/3. Le riserve indisponibili per beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali sono state distinte all'interno del patrimonio netto e movimentate sulla base degli incrementi e delle diminuzioni del patrimonio indisponibile, demaniale e culturale. L'ente precisa che, a parità dei valori iscritti nell'attivo e nel passivo, il principio non ha determinato una variazione del valore complessivo del patrimonio netto.

L'attuazione del decreto ministeriale 1° settembre 2021 è dichiarata. La corretta movimentazione delle riserve indisponibili in funzione delle variazioni del patrimonio indisponibile e demaniale è un elemento di conformità normativa.

La correttezza formale della riclassificazione del patrimonio netto non può compensare la sottorappresentazione quantitativa delle riserve indisponibili derivante dall'assenza di valorizzazione della gran parte dei beni indisponibili e demaniali: i valori iscritti riflettono il patrimonio netto valorizzato disponibile (limitato alle categorie già valorizzate), non l'intera consistenza patrimoniale dell'ente.

## **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri iscritto nello Stato Patrimoniale passivo ammonta a 1.886.280,99 euro, corrispondente alla somma di: fondo contenzioso (1.137.937,41 euro), altri accantonamenti (369.736,50 euro) e fondo perdite società partecipate (378.607,08 euro). L'ente conferma che tale importo corrisponde alla somma degli accantonamenti del risultato di amministrazione.

La coerenza tra il fondo per rischi e oneri dello Stato Patrimoniale e gli accantonamenti del risultato di amministrazione in contabilità finanziaria risulta rispettata, come confermato dall'ente.

Come già rilevato al punto 4.3, la componente del fondo perdite partecipate (378.607,08 euro), in assenza di motivazioni specifiche, è iscritta in contabilità economico-patrimoniale in modo non conforme al principio 4/3, paragrafo 6.1.3, poiché tutte le partecipazioni sono già valutate con il metodo del patrimonio netto.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello Stato Patrimoniale ammontano a 49.269.971,26 euro, coincidenti con il valore riportato nel questionario al rendiconto. L'allegato al rendiconto «Impegni Pluriennali» riporta tuttavia un dato cumulativo di impegni per rimborso prestiti pari a 0,00 euro. L'ente conferma che tale circostanza è dovuta alla prassi di assumere gli impegni per il rimborso dei mutui anno per anno al momento del pagamento, considerandoli «spese obbligatorie», anziché al momento della stipula del contratto con imputazione pluriennale agli esercizi di scadenza delle rate.

La prassi descritta configura una difformità dal paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2 del d.lgs. 118/2011, che prevede espressamente l'assunzione di impegni pluriennali alla stipula del contratto di mutuo, con imputazione agli esercizi corrispondenti alle rate in scadenza.

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra i debiti di funzionamento (21.495.516,34 euro) e i residui passivi della contabilità finanziaria (21.495.516,34 euro). Non si rilevano debiti non correlati a residui passivi né residui passivi non correlati a debiti. Il saldo IVA a debito al 31 dicembre risulta pari a 0,00 euro.

La quadratura tra debiti di funzionamento e residui passivi è perfetta. L'assenza di voci «non correlate» in entrambe le direzioni indica un elevato grado di allineamento tra i due sistemi contabili sul versante dei debiti commerciali.

### **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti ammontano al 31 dicembre 2024 a 33.709.222,47 euro. L'ente dichiara che, in assenza di un software che consenta di gestire la valorizzazione dei singoli cespiti, risulta impossibile imputare il contributo al singolo cespite finanziato. È stato pertanto adottato un criterio forfettario: i conferimenti del Titolo 4 (6.292.662,67 euro) sono stati ripartiti applicando una percentuale del 3% per la quota da abbattere agli ammortamenti passivi nel conto economico (1.042.553,26 euro) e per il resto come incremento del saldo dei contributi agli investimenti (5.212.729,18 euro circa).

L'adozione di un criterio forfettario del 3% per la ripartizione tra abbattimento degli ammortamenti e incremento dei risconti passivi non trova fondamento nelle previsioni del principio contabile applicato 4/3, che richiede che il risconto passivo sia ridotto annualmente in proporzione alla quota di ammortamento del cespite specificamente finanziato dal contributo. L'assenza di un sistema che consenta l'abbinamento analitico contributo-cespiti costituisce, anche

in questo caso, una violazione delle regole di contabilizzazione che si ripercuote sulla correttezza del conto economico.

Il saldo dei risconti passivi (33.709.222,47 euro) è storicamente accumulato a partire dal 2016 senza che sia mai stato possibile effettuare una riconciliazione analitica per singolo cespite finanziato. L'intera massa di risconti è pertanto sottoposta al medesimo criterio forfettario di sterilizzazione, con potenziali distorsioni crescenti al cumulo.

### **Punto 11 – Conti d'ordine**

I conti d'ordine non sono valorizzati né per i beni di proprietà comunale in uso a terzi né per i beni di terzi in uso presso l'ente. Per entrambe le categorie, i beni risultano censiti ma privi di valorizzazione. Con riferimento all'analisi preliminare in vista della transizione *accrual*, l'ente dichiara di aver avviato un percorso con il servizio Patrimonio per la sostituzione del software di gestione dei beni con un nuovo sistema in grado di gestire anche la fase della valorizzazione e le funzioni contabili previste dalla normativa vigente.

La mancata valorizzazione dei conti d'ordine per entrambe le categorie di beni (propri in uso a terzi e di terzi in uso) costituisce un gap informativo significativo nella rappresentazione del patrimonio gestito dall'ente. I beni in concessione e quelli detenuti in uso da soggetti terzi rilevano in misura rilevante per la comprensione della gestione patrimoniale complessiva dell'ente.

L'assenza di analisi preliminare in merito al requisito del «controllo» per i beni di terzi in uso – ai fini della capitalizzazione nello Stato Patrimoniale in regime ITAS – è una lacuna che assumere rilevanza crescente con l'approssimarsi della scadenza della fase pilota. L'ente si limita a dichiarare che il nuovo software consentirà di gestire tali aspetti, senza fornire indicazioni sulle tempistiche né sui criteri che si intendono adottare.

L'avvio di un percorso di sostituzione del software gestionale del patrimonio, coinvolgendo il servizio Patrimonio e mirando a dotare l'ente di un sistema integrato con funzioni contabili, è un segnale positivo di consapevolezza della criticità strutturale. La Sezione prenderà atto degli sviluppi di tale processo nell'ambito delle attività di controllo successive.

### **Punto 13 – Preparazione alla riforma *accrual***

Le attività preparatorie avviate in vista dell'adozione della contabilità *accrual* comprendono: l'avvio di un percorso per la sostituzione del software di gestione del patrimonio con un sistema in grado di gestire la valorizzazione dei beni e le funzioni contabili *accrual*; il coinvolgimento di tutti i servizi interessati per la raccolta delle informazioni sulle tipologie di beni richieste dagli ITAS; l'utilizzo dei modelli di raccordo approvati dal MEF tra i piani dei conti attuali e il Piano dei conti unico per la predisposizione degli schemi di bilancio *accrual*; l'avvio della formazione del personale del Servizio Finanziario sul portale MEF, con proseguimento in giornate formative più mirate nelle successive fasi attuative della riforma.

Il percorso preparatorio dell'ente è ancora in una fase molto iniziale. Non risultano avviate: la riclassificazione dei beni per le nuove categorie ITAS; l'analisi dei partenariati PPP ai sensi dello standard ITAS 6; l'analisi del requisito del «controllo» per i beni di terzi; la definizione di criteri di valorizzazione (*deemed cost*, *fair value*, costo storico corretto). Considerato che la

criticità strutturale dell'inventario – non valorizzato e non integrato – rende la transizione *accrual* particolarmente onerosa per questo ente.

La formazione del personale finanziario avviata sul portale MEF, con proseguimento in giornate mirate, è un segnale positivo di impegno nell'aggiornamento delle competenze in preparazione alla riforma.

### **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Grosseto, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

#### ***Aspetti di adeguatezza***

Tra gli elementi che appaiono soddisfacenti si segnalano: la perfetta quadratura tra debiti di funzionamento e residui passivi (21.495.516,34 euro), che indica un allineamento completo tra i due sistemi contabili sul versante dei debiti commerciali; la corretta attuazione del decreto ministeriale 1° settembre 2021 sul patrimonio netto, con movimentazione delle riserve indisponibili per beni demaniali, indisponibili e culturali; la presenza della riserva indisponibile per la Fondazione Polo Universitario (6.508.374,10 euro), sulla quale la Sezione ha richiesto chiarimenti circa l'iscrizione della corrispondente contropartita nell'attivo dello Stato Patrimoniale; l'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto a tutte le partecipazioni societarie; l'avvio di attività formative del personale finanziario in preparazione alla riforma *accrual*.

#### ***Criticità da monitorare***

Le criticità di maggiore rilevanza riguardano:

- (i) la mancata valorizzazione e integrazione informatica dell'inventario patrimoniale con la contabilità, che costituisce la criticità strutturale fondamentale dell'ente e si ripercuote in modo diretto sulla quasi totalità delle altre voci analizzate (rimanenze assenti, plusvalenze e minusvalenze non rilevabili, contributi agli investimenti riconciliati con criterio forfettario, conti d'ordine non valorizzati);
- (ii) la mancata assunzione di impegni pluriennali alla stipula dei contratti di mutuo, con conseguente rappresentazione non attendibile della programmazione finanziaria pluriennale nell'apposito allegato al rendiconto, in violazione del paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2;
- (iii) l'assenza di rimanenze nello Stato Patrimoniale non per effettiva inesistenza del fenomeno ma per incapacità di rilevazione contabile;
- (iv) la mancata imputazione agli esercizi successivi degli accertamenti relativi a tributi rateizzati;

(v) l'adozione di un criterio forfettario del 3% per la riconciliazione dei risconti passivi per contributi agli investimenti con i cespiti finanziati, in luogo del metodo analitico per singolo cespite richiesto dal principio 4/3;

(vi) la mancata rilevazione di plusvalenze e minusvalenze da cessione di cespiti nel conto economico, per impossibilità di determinazione causata dall'assenza di valorizzazione dei beni nell'inventario.

Sotto il profilo della preparazione alla riforma *accrual*, la criticità del sistema inventariale rende la transizione agli ITAS particolarmente gravosa, in assenza di un immediato e deciso recupero nella gestione patrimoniale.

## CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI LIVORNO (LI)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Livorno con nota prot. 8129 del 7 novembre 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025. La risposta reca la data del 16 dicembre 2025, nel rispetto del termine assegnato, ed è sottoscritta direttamente dal Sindaco. Alla nota principale è allegato il prospetto riepilogativo delle partecipazioni.

La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001733), ai fini dell'esercizio del contraddittorio.

Il Comune di Livorno ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026, a firma del Responsabile del Servizio Finanziario.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o intervento correttivo

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune conferma che l'inventario ricomprende tutti i beni materiali e immateriali di proprietà dell'ente, in conformità al principio contabile applicato 4/3 e agli artt. 9 e 10 del Regolamento del Patrimonio dell'ente. Le verifiche avvengono con cadenza annuale: per i beni mobili, tramite conto aggiornato fornito da ciascun consegnatario; per i beni immobili, tramite costante riscontro con i dati del catasto urbano di Livorno, anche ai fini della corretta registrazione sul Portale del Tesoro MEF.

Il ricorso al catasto urbano come strumento sistematico di verifica per i beni immobili, abbinato alla registrazione sul Portale del Tesoro, sembra assicurare un livello di presidio più elevato rispetto alla sola ricognizione fisica e garantisce una tracciabilità verso dati pubblici ufficiali.

#### **Punto 1.2 – Beni particolari**

Il demanio è articolato in sottocategorie specifiche (stradale, mercati, cimiteri, beni soggetti a vincolo ex d.lgs. 42/2004 che confluiscono nel demanio culturale) e il patrimonio indisponibile è suddiviso per finalità d'uso (impianti sportivi, sedi istituzionali, scuole, ERP, altri). La classificazione distingue espressamente tra categoria per natura e per destinazione. La riserva indisponibile nel patrimonio netto è stata regolarmente costituita.

I beni storico-artistico-culturali sono tutti iscritti in inventario, con riclassificazione nel demanio culturale al momento dell'apposizione del vincolo, indipendentemente dall'uso attuale. La valorizzazione avviene prevalentemente al costo storico e, ove disponibile, al valore di stima. Per beni antichi con scarsa documentazione è in corso una ricognizione per aggiornare i valori simbolici attualmente attribuiti.

Il meccanismo di riclassificazione automatica al demanio culturale al momento dell'apposizione del vincolo ex d.lgs. 42/2004 è una soluzione tecnico-contabile conforme all'impianto del principio 4/3. Il fatto che tale riclassificazione avvenga indipendentemente dall'uso del bene garantisce coerenza tra la qualificazione giuridica e quella contabile.

L'avvio di una ricognizione per la rivalutazione dei beni con valori simbolici risalenti è un segnale di consapevolezza delle criticità di rappresentazione patrimoniale, particolarmente rilevante in prospettiva *accrual*.

Con riferimento ai partenariati pubblico-privato, l'ente dichiara di avere contratti in esecuzione non ancora inventariati in attesa del completamento delle opere. Non vengono fornite informazioni circa la tipologia dei contratti, l'entità delle opere, né i criteri che si intende adottare per la loro contabilizzazione. Le attività istruttorie interne in corso non hanno ancora prodotto un esito applicabile.

L'ente dichiara di non avere beni in diritto di superficie o altre forme di possesso non pieno, ma evidenzia la fattispecie speculare: l'ente è proprietario di terreni su cui terzi hanno edificato in diritto di superficie. In questo caso l'inventario registra solo la quota di proprietà dell'area.

## **Punto 2.1 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

Le scritture CEP sono generate in due fasi distinte. Nella prima fase (fine febbraio, post-riaccertamento), la software house esegue un "ribaltamento massivo" della contabilità finanziaria tramite matrice di correlazione, traducendo movimenti finanziari in costi/ricavi e debiti/crediti; eventuali disallineamenti vengono poi corretti dal personale dell'ente. Nella seconda fase (marzo), vengono generate manualmente le scritture di assestamento. In questo contesto, le scritture CEP relative ai beni mobili sono automatizzate dal 2023 tramite interfacciamento tra il gestionale patrimoniale e quello contabile; le scritture relative ai cespiti immobili rimangono invece interamente manuali.

Il Comune stesso elenca quattro criticità rilevate nel sistema: mancanza di controllo infrannuale della CEP; difficoltà nel correggere disallineamenti tra finanziaria e libro cespiti; difficoltà nel tracciare la corrispondenza tra costi capitalizzati dall'ufficio patrimonio e quelli imputati tramite ribaltamento massivo; difficoltà nel monitoraggio della voce "immobilizzazioni in corso".

È apprezzata la trasparenza dell'ente nell'elencare esplicitamente le criticità del proprio sistema nella risposta all'istruttoria. Tale autoconsapevolezza, benché non risolva i problemi descritti, testimonia una comprensione chiara delle aree di miglioramento e costituisce una base adeguata per pianificare gli interventi correttivi.

L'automatizzazione delle scritture CEP per i beni mobili a partire dal 2023 rappresenta un miglioramento rispetto alla situazione precedente, in linea con la direzione richiesta dalla transizione *accrual*.

La gestione completamente manuale delle scritture contabili relative ai cespiti immobili è la criticità più rilevante del sistema. Per un ente delle dimensioni di Livorno, con un patrimonio immobiliare articolato e con significativi investimenti al titolo 2, l'assenza di automazione in questa componente espone il sistema a rischi di errore, omissione e disallineamento difficilmente rilevabili senza strumenti di quadratura automatica. L'assenza di controlli di quadratura automatici, dichiarata espressamente, aggrava questo rischio. L'ente segnala che il nuovo gestionale informatico per gli inventari (acquisito nel luglio 2025) consentirà la rivalutazione automatica dei cespiti a seguito di interventi di manutenzione straordinaria/riqualificazione, con caricamento diretto degli importi delle fatture. Il sistema consentirà anche l'individuazione automatizzata di cessioni, acquisizioni e costituzione di diritti reali su cespiti comunali.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

Per i lavori pubblici, l'iscrizione in inventario avviene al momento dell'approvazione del conto finale, del collaudo o del certificato di regolare esecuzione. Per le opere pluriennali su reti stradali vengono iscritti anche i SAL relativi a porzioni compiute. Per gli acquisti diretti di immobili, l'inventariazione avviene al momento del rogito notarile, al valore indicato nell'atto. Per i beni mobili, l'iscrizione avviene dopo il mandato di pagamento e la verifica della consegna. Per le donazioni, previa delibera consiliare o di giunta di accettazione.

La procedura di rilevazione contabile è differenziata e articolata per tipologia di bene, con momenti di iscrizione ben definiti e atti formali specifici. L'iscrizione dei SAL per le reti stradali pluriennali testimonia un presidio attento sulla voce "immobilizzazioni in corso", anche se la limitazione ai soli cespiti stradali lascia aperte questioni per altri tipi di opere pluriennali.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Il Comune dichiara esplicitamente che non esiste al momento alcuna procedura periodica di riconciliazione tra valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale, valore dell'inventario e movimentazioni al titolo 2 della spesa. La verifica della corrispondenza è effettuata esclusivamente con procedura manuale in sede di rendiconto, nella fase di predisposizione degli schemi di stato patrimoniale e conto economico.

### **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Il calcolo degli ammortamenti è automatizzato dalla gestionale patrimoniale, applicando le aliquote previste dal principio 4/3 per ciascuna categoria. L'ente ha fornito la tabella completa delle aliquote (dal 2% per i fabbricati demaniali al 25% per l'hardware), confermandone la conformità alla normativa. Gli ammortamenti sono calcolati su tutti i beni ammortizzabili in inventario, per categoria di riferimento. Per le modalità di generazione delle scritture CEP si rimanda a quanto descritto al punto 2.1.

La tabella analitica delle aliquote di ammortamento per categoria, esplicitamente fornita in risposta, evidenzia la correttezza formale del sistema e la sua conformità al principio 4/3. Il rimando al punto 2.1 per la generazione delle scritture è coerente con la descrizione del processo già resa.

## **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Le alienazioni di immobili avvengono tramite Piano delle Alienazioni allegato al DUP, determina dirigenziale di indizione, asta pubblica (salvo casi tipizzati di alienazione diretta), contratto di compravendita e cancellazione dall'inventario. Una fattispecie particolare è quella delle espropriazioni da parte di terzi: l'ente procede alla cancellazione dall'inventario a seguito del decreto di esproprio e sua trascrizione. Le demolizioni senza corrispettivo (per realizzazione di opere pubbliche) sono state gestite capitalizzando il costo di demolizione come rivalutazione dell'area di sedime risultante. Per i beni mobili, le riallocazioni fisiche tra uffici avvengono tramite modulo formale sulla intranet, con aggiornamento inventariale; le dismissioni per fine vita utile seguono un iter con il responsabile del magazzino o della commissione acquisti informatici.

La procedura per le espropriazioni da parte di terzi e il trattamento delle demolizioni come rivalutazione dell'area di sedime sono soluzioni tecniche specifiche per fattispecie non frequenti, la cui descrizione evidenzia un livello di accuratezza contabile apprezzabile. La gestione delle riallocazioni fisiche tramite modulo formale garantisce la tracciabilità.

## **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze al 31 dicembre 2024, pari a € 2.895,40, sono costituite esclusivamente dal materiale di cancelleria dell'ufficio economato, valorizzato al costo ultimo di acquisto. Le scritture di apertura e chiusura sono manuali. L'ente ha fornito le partite doppie complete sia per la rilevazione al 31/12 che per la riapertura al 1/1.

La tipologia di rimanenze è limitata alla sola cancelleria. Non viene esplicitato se esistano altri magazzini (carburanti, materiali di manutenzione, etc.) gestiti da servizi diversi da quello finanziario né se il loro valore sia nullo o semplicemente non rilevato. L'esiguità dell'importo non esime dall'obbligo di una ricognizione esaustiva delle categorie di rimanenze dell'ente.

## **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Le immobilizzazioni finanziarie ammontano a € 67.265.123,03 e comprendono partecipazioni in società controllate (€ 31.333.373,03), partecipate (€ 37.879.102,59) e altre (€ 1.149.033,21), cui si sottraggono quote liquidate da controllate (- € 3.036.385,80) ed economie su altre partecipazioni (- € 60.000,00). Tutte le partecipazioni sono valutate con il metodo del patrimonio netto, utilizzando i bilanci 2023 in quanto quelli 2024 non erano ancora approvati alla data di chiusura del rendiconto comunale. Le principali partecipazioni sono A.S.A. S.p.A. (36,55% - € 36.793.144,85), CASA.L.P. S.p.A. (74,05% - € 10.155.393,96) e RetiAmbiente S.p.A. (31,79% - € 12.778.443,07).

Il prospetto delle partecipazioni è completo sotto il profilo informativo: riporta per ogni soggetto la quota, il valore al patrimonio netto, il criterio di contabilizzazione e il bilancio acquisito. La riconciliazione tra la somma dei singoli valori e il totale iscritto nello stato patrimoniale è documentata con le rettifiche analiticamente indicate.

La tabella delle partecipazioni riporta sistematicamente "no" nella colonna "Costituzione di riserve indisponibili" per tutti i soggetti partecipati. Questa omissione generalizzata è in contrasto con il principio contabile applicato 4/3 (par. 6.1.3), che prevede l'obbligo di costituire riserve indisponibili a fronte degli utili rilevati con il metodo del patrimonio netto, in modo

da sterilizzare l'incremento patrimoniale derivante da risultati positivi non distribuiti. L'ente non fornisce alcuna motivazione per questa scelta. Si tratta di una criticità trasversale che interessa l'intero portafoglio delle partecipazioni.

L'ente ha preso atto del rilievo. Poiché il rendiconto 2025 è già stato approvato dalla Giunta e trasmesso al Consiglio, le rettifiche saranno effettuate nel rendiconto 2026 con scritture di assestamento, sia per le partecipazioni ordinarie sia per le fondazioni senza valore di liquidazione.

Sono presenti due partecipazioni in liquidazione: A.T.L. S s.r.l. (74,38% - € 3.386.950,16) e SIPC S.r.l. (4,17% - € 46.365,25), entrambe valutate al patrimonio netto. Le procedure di liquidazione in corso rendono il valore di recupero delle partecipazioni incerto: l'ente dovrebbe fornire indicazioni circa lo stato della procedura e l'eventuale necessità di accantonamenti prudenziali.

#### **Punto 4.2 – Partecipazioni senza valore di liquidazione**

L'ente riconosce espressamente l'esistenza di partecipazioni a fondazioni il cui statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati/partecipati, ma dichiara che non sono state costituite le apposite riserve indisponibili nel patrimonio netto come contropartita.

Si tratta di una mancata applicazione del principio contabile applicato 4/3 (par. 6.1.6), che impone tale accantonamento per evitare che il patrimonio netto risultante dalla valutazione di beni non recuperabili venga considerato liberamente disponibile. Come detto sopra, l'ente ha preso atto del rilievo e rettificherà con il rendiconto 2026. Questa circostanza assume rilievo anche alla luce dell'analogia omissione rilevata per le riserve indisponibili sulle partecipazioni al metodo del patrimonio netto (punto 4.1).

#### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo completa tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 103.113.956,33) e i residui attivi della contabilità finanziaria (€ 241.722.949,23). Le voci di raccordo principali sono: fondo svalutazione crediti (€ 132.580.404,40), saldo credito IVA con segno negativo (€ -1.774.419,09), crediti non connessi a residui attivi (€ -9.196.700,83) e residui attivi non connessi a crediti (€ 16.999.708,42).

I crediti non connessi a residui attivi (- € 9.196.700,83) sono dettagliati analiticamente per anno di origine e natura: si segnala in particolare la voce del 2023 relativa a crediti spostati nello SP immobilizzato (€ -8.921.402,79) e alcune voci minori relative a insussistenze non ribaltate (2019, 2021, 2022) e alla chiusura di LI.RI. Spa. I residui attivi non connessi a crediti (€ 16.999.708,42) includono il titolo 5.04 (€ 13.394.985,87), il titolo 6.02 (€ 1.725.217,17) e il titolo 6.03 (€ 1.879.505,38).

La tabella di raccordo è fornita in modo analitico e dettagliato, con specificazione delle singole voci storiche che generano disallineamenti.

La presenza di voci di disallineamento risalenti al 2019, 2021 e 2022 – non ribaltate nei rispettivi esercizi – indica l'accumulo storico di scritture non allineate tra i due sistemi contabili.

Tali voci minori, pur di importo limitato singolarmente, testimoniano l'assenza di un presidio sistematico di verifica.

L'ente precisa che nel prospetto del Fondo crediti di dubbia esigibilità non è stata data evidenza degli accertamenti imputati agli esercizi successivi per rateizzazioni perché "non ricorre la fattispecie". La Sezione prende atto di tale dichiarazione.

A seguito della ricostruzione operata dall'istruttoria, l'ente ha registrato sull'esercizio 2025 le rettifiche necessarie alla correzione degli errori.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

Il Comune dichiara di aver dato attuazione al decreto ministeriale 1° settembre 2021 e di aver recepito la nuova articolazione del patrimonio netto prevista dal 13° correttivo. Tuttavia, nella medesima risposta, l'ente afferma esplicitamente che "le riserve indisponibili non sono state movimentate sulla base degli incrementi e delle diminuzioni del patrimonio indisponibile, demaniale e culturale". Si tratta di una contraddizione interna alla risposta: dare attuazione al decreto ministeriale del 2021 implica necessariamente la corretta movimentazione delle riserve indisponibili. La mancata movimentazione di tali riserve – che devono aumentare al crescere del valore dei beni demaniali e indisponibili e diminuire in ragione degli ammortamenti e delle variazioni di categoria – determina una rappresentazione distorta del patrimonio netto, con possibile sovrastima della componente liberamente disponibile. L'ente ha preso atto del rilievo e comunica che provvederà alle opportune rettifiche nel rendiconto 2026.

### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri iscritto nello stato patrimoniale passivo ammonta a € 21.904.483,30, risultando superiore di € 10.493,55 rispetto alla somma degli accantonamenti del risultato di amministrazione (fondo contenzioso € 7.265.873,91 e altri accantonamenti € 14.628.115,84). L'ente spiega che la differenza di € 10.493,55 è riconducibile a fondi registrati a seguito della chiusura della società interamente partecipata LI.RI. Spa in liquidazione; da successiva analisi è emerso che tale valore dovrà essere rettificato nel rendiconto 2025 per uniformarlo all'allegato A/1.

Sebbene l'importo sia modesto (€ 10.493,55), la presenza di una voce del fondo rischi e oneri in CEP non corrispondente ad alcun accantonamento nel risultato di amministrazione della contabilità finanziaria è una disarmonia tra i due sistemi contabili che non dovrebbe permanere oltre la chiusura del rendiconto 2025. L'ente informa che il disallineamento di € 10.493,55 è stato corretto nel rendiconto 2025.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale ammontano a € 56.598.160,70, con una differenza di € 1.226,43 rispetto al valore del questionario al rendiconto (€ 56.599.387,13). L'ente spiega che la differenza è imputabile a "fatture da ricevere per debiti verso altri finanziatori", che è stata rettificata nel rendiconto 2025. Con riferimento agli impegni pluriennali per rimborso mutui (assenti nell'allegato al rendiconto), l'ente conferma che i relativi impegni vengono assunti al momento dell'effettivo rimborso anziché al momento della stipula del contratto con imputazione pluriennale, a causa di un limite del programma informatico in uso.

L'ente annuncia esplicitamente che la procedura sarà resa conforme al principio contabile 4/2 a partire dall'esercizio 2026.

Si evidenzia la difformità dalla previsione del par. 5.6 del principio contabile applicato 4/2. Il Comune indica tuttavia un termine preciso per la regolarizzazione (esercizio 2026) e ne identifica la causa tecnica (limite del software gestionale). La Sezione prende atto dell'impegno assunto e verificherà il rispetto di tale scadenza nell'ambito del controllo sul rendiconto 2025.

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo richiesta tra i debiti di funzionamento (€ 48.527.107,44) e i residui passivi (€ 50.994.518,16). Il raccordo evidenzia: IVA a debito al 31/12 (- € 1.170.981,55), debiti non correlati a residui passivi (- € 800,00, relativo alla chiusura di LIRI da rettificare nel 2025) e residui passivi non connessi a debiti (+ € 1.297.229,17, per movimenti non ribaltati).

La tabella di raccordo è fornita in modo completo e con dettaglio delle voci anomale. La nota esplicativa per ciascuna voce non standard è presente.

La voce "movimenti non ribaltati" per € 1.297.229,17 tra i residui passivi non connessi a debiti segnala la presenza di impegni registrati in contabilità finanziaria che non hanno trovato corrispondente scrittura in CEP. L'entità di questo disallineamento è significativa e va analizzata in dettaglio: la natura dei movimenti non ribaltati non è specificata nella risposta, rendendo impossibile valutarne la rilevanza e il possibile impatto sul conto economico. L'ente comunica che la riconciliazione sarà effettuata nel rendiconto 2026.

### **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

Il valore dei risconti passivi per contributi agli investimenti iscritti nello stato patrimoniale al 31 dicembre 2024 è pari a € 92.181.243,99. La metodologia adottata prevede: nell'anno di erogazione del contributo, il ribaltamento massivo converte l'accertamento in un ricavo CEP che viene poi interamente stornato tramite scrittura di assestamento, alimentando il conto del risconto passivo per il medesimo importo; negli anni successivi, viene calcolata e imputata al conto economico la quota annuale di competenza. L'ente applica una percentuale forfettaria del 5,72% per il calcolo della quota annuale.

La metodologia è descritta in dettaglio e risulta sostanzialmente corretta nell'impostazione: lo storno del ricavo al momento dell'erogazione e la successiva imputazione per quote annuali è coerente con il principio contabile applicato 4/3. L'entità del risconto passivo (€ 92.181.243,99) è proporzionata alle dimensioni dell'ente e agli investimenti finanziati.

La quota annuale di competenza è determinata applicando una percentuale forfettaria unica del 5,72% su tutto il portafoglio dei risconti, anziché calcolarla in funzione delle aliquote di ammortamento dei singoli beni finanziati. Questa semplificazione metodologica, che corrisponde alla media delle aliquote, introduce un'approssimazione nella rappresentazione del conto economico: per i beni con aliquote di ammortamento molto diverse dalla media (es. fabbricati al 2% vs. software al 20%), il conto economico potrebbe risultare sensibilmente distorto. In vista della transizione *accrual*, l'ente informa che sta revisionando le procedure di contabilizzazione dei cespiti e predisponendo una migliore tracciabilità dei progetti finanziati, al fine

di calcolare la quota annuale di competenza dei contributi agli investimenti in base all'aliquota di ammortamento del singolo bene finanziato.

## **Punto 11 – Conti d'ordine**

Per i beni di proprietà comunale concessi in uso a terzi (punto 11.1), l'ente tiene evidenza extracontabile attraverso il database dei contratti, che raccoglie gli atti di gara, i provvedimenti di affidamento e i contratti di locazione. I singoli uffici concedenti mantengono propri database che confluiscono in un documento digitale unitario pubblicato annualmente nella relazione sulla gestione al rendiconto (ai sensi dell'art. 11, co. 6, lett. m), d.lgs. 118/2011). Per i beni di terzi in uso presso l'ente (punto 11.2), le locazioni passive e il leasing sono pubblicati annualmente sul portale Amministrazione Trasparente; le concessioni demaniali marittime ricevute sono elencate come allegato al PIAO e aggiornate periodicamente. Per i beni demaniali marittimi in concessione/consegna all'ente è già stata svolta una prima mappatura in relazione al requisito del controllo: l'ente anticipa che gli immobili in locazione passiva e le aree in concessione demaniale marittima soddisfano tale requisito e "verranno a breve iscritti formalmente in inventario secondo il modello *Accrual*".

La gestione extracontabile dei beni concessi in uso a terzi è strutturata e collegata agli obblighi di pubblicazione nella relazione sulla gestione, con aggiornamento annuale. La molteplicità dei livelli di tracciamento (database contratti, portale Amministrazione Trasparente, PIAO, Portale del Tesoro) indica un sistema di presidio informativo avanzato rispetto agli altri enti del campione.

L'avvio di una prima mappatura dei beni di terzi in uso in relazione al requisito del "controllo" *accrual*, con conclusione preliminare positiva per le locazioni passive e le concessioni demaniali, è il risultato più significativo in materia di preparazione alla riforma tra tutti gli enti esaminati. L'ente anticipa la futura iscrizione in inventario secondo il modello *accrual* come obiettivo già pianificato.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Il Comune di Livorno ha avviato le attività preparatorie alla transizione *accrual*. Nel corso del 2024 sono state avviate procedure di bonifica inventariale e riclassificazione dei beni in base ai nuovi criteri ITAS 4, con particolare attenzione ai beni culturali. Nel 2025 è proseguita la definitiva riclassificazione e il censimento di tutti i beni nelle categorie demaniali, indisponibili e disponibili, con individuazione dei beni culturali in apposite sottocategorie. Per il 2026 è previsto il completamento dell'attività di riclassificazione, con distinzione definitiva tra beni in affidamento a terzi (con o senza controllo dell'ente sulle attività rese all'utenza) e beni culturali operativi e non operativi, con apposito obiettivo operativo inserito nel DUP 2026-2028.

Sul fronte dei partenariati pubblico-privato (ITAS 6), è in corso la costituzione di un gruppo di lavoro interdipartimentale per l'analisi dei contratti PPP con impatto contabile, con metodologia di check-list sulle singole fattispecie. I beni di terzi in uso con requisito di controllo sono stati già mappati e saranno iscritti in inventario dall'annualità 2026. Il percorso coinvolge la software house per le necessarie implementazioni. Il personale direttamente coinvolto nelle scritture ha completato la formazione MEF; è prevista ulteriore formazione specialistica abbinata all'aggiornamento del software.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Livorno, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

Tra gli elementi positivi segnalano la sistematica verifica catastale per i beni immobili, la ri-classificazione articolata del demanio per vincolo culturale, la tabella analitica delle partecipazioni con tutti i valori richiesti, il raccordo completo e dettagliato di crediti e debiti, la metodologia dei risconti passivi, la gestione documentata dei beni concessi in uso a terzi e ricevuti da terzi e, soprattutto, la mappatura già avviata del requisito del controllo per i beni di terzi in uso.

### ***Criticità da monitorare e interventi richiesti***

Le criticità principali, alcune delle quali di carattere sistemico, riguardano:

(i) Mancata costituzione delle riserve indisponibili per tutte le partecipazioni valutate al metodo del patrimonio netto e per le partecipazioni senza valore di liquidazione (punti 4.1 e 4.2), in violazione espressa del principio contabile applicato 4/3. L'ente informa che effettuerà le rettifiche con il rendiconto 2026.

(ii) Mancata movimentazione delle riserve indisponibili per le variazioni del patrimonio indisponibile, demaniale e culturale (punto 6), in contraddizione con la dichiarata attuazione del decreto ministeriale 1° settembre 2021. L'ente informa che effettuerà le rettifiche con il rendiconto 2026.

(iii) Gestione completamente manuale delle scritture CEP relative ai cespiti immobili, con assenza di controlli di quadratura automatici e di riconciliazione infrannuale (punti 2.1 e 2.3). L'ente segnala che il nuovo gestionale informatico per gli inventari (acquisito nel luglio 2025) consentirà la rivalutazione automatica dei cespiti a seguito di interventi di manutenzione straordinaria/riqualificazione, con caricamento diretto degli importi delle fatture. Il sistema consentirà anche l'individuazione automatizzata di cessioni, acquisizioni e costituzione di diritti reali su cespiti comunali.

(iv) Mancata conciliazione dei crediti con i residui attivi per la presenza di voci di disallineamento risalenti al 2019, 2021 e 2022 – non ribaltate nei rispettivi esercizi. A seguito della ricostruzione operata dall'istruttoria, l'ente ha registrato sull'esercizio 2025 le rettifiche necessarie alla correzione degli errori.

(v) Residui passivi non connessi a debiti per € 1.297.229,17 per movimenti non ribaltati (punto 9), senza specificazione della natura di tali movimenti. L'ente informa che la riconciliazione sarà effettuata nel rendiconto 2026.

(vi) Calcolo dei risconti passivi con percentuale forfettaria unica (5,72%), non differenziata per aliquota di ammortamento del singolo cespite finanziato (punto 10).

(vii) Mutui senza impegni pluriennali, con regolarizzazione annunciata per il 2026 (punto 8).

## CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI LUCCA (LU)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Lucca con nota prot. 8135 del 7 novembre 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025. Il termine per la trasmissione della risposta era fissato al 16 dicembre 2025. Il Comune di Lucca, dopo aver espressamente richiesto una proroga, ha risposto in data 13 marzo 2026 (prot. n. 45149/2026).

La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001734), ai fini dell'esercizio del contraddittorio. Il Comune di Lucca ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026, a firma del Responsabile del Servizio Finanziario.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o intervento correttivo.

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune dichiara che l'inventario ricomprende tutti i beni materiali e immateriali di proprietà dell'ente, con le sole eccezioni – espressamente previste dal regolamento di contabilità – dei beni di consumo e dei beni mobili di valore inferiore a € 500,00 (IVA esclusa) non ricompresi in universalità di beni. La verifica della corrispondenza tra beni inventariati e beni fisicamente esistenti avviene annualmente tramite ricognizione a cura di ciascun consegnatario (Dirigenti dei Servizi e Dirigenti scolastici). I consegnatari riscontrano la richiesta di ricognizione a mezzo mail o tramite protocollo interno, indicando direttamente sugli elenchi ricevuti l'effettiva presenza dei beni inventariati, la loro dismissione o l'inserimento di quelli non presenti. L'ultima ricognizione è stata effettuata nel marzo 2025. Per l'esercizio 2022 la ricognizione è avvenuta nel mese di luglio, mentre per l'esercizio 2023 il controllo è avvenuto nel mese di marzo.

#### **Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni demaniali e i beni patrimoniali indisponibili sono inventariati con schede descrittive che riportano denominazione, causale di caricamento, valore iniziale, variazioni, ammortamento, centro di costo e diritti reali gravanti. La condizione giuridica è evidenziata mediante le categorie "A" (demanio) e "B" (patrimonio indisponibile). La riserva indisponibile nel patrimonio netto appare correttamente rilevata. I beni di valore storico-artistico-culturale sono iscritti in

inventario e nello stato patrimoniale, con valorizzazione al costo storico, al valore di stima o al costo di acquisto a seconda della tipologia. L'ente dichiara che non sono in corso procedure di partenariato pubblico-privato. I beni in usufrutto sono inventariati con evidenza della natura giuridica nella scheda patrimoniale. Per gli immobili in locazione passiva o comodato, l'ente dichiara che non vengono effettuate manutenzioni straordinarie a carico dell'ente stesso. La distinzione categoriale tra demanio e patrimonio indisponibile, con relativa evidenza della condizione giuridica, è conforme al principio contabile applicato 4/3. La gestione della riserva indisponibile appare correttamente impostata.

Le opere artistiche (dipinti, sculture e simili) non sono state valorizzate in quanto l'ente ritiene eccessivamente onerosa la perizia di stima necessaria a fronte della volatilità dei valori di mercato. Pur comprendendo le difficoltà pratiche, tale scelta determina una sottorappresentazione delle immobilizzazioni materiali nello stato patrimoniale. Il principio contabile applicato 4/3 non esclude il ricorso a criteri semplificati (valore simbolico, costo storico documentato) in assenza di perizia di mercato. Pertanto, appare necessario che in sede di transizione alla contabilità *accrual* l'ente definisca un piano di valorizzazione di tali beni, anche mediante il criterio del *deemed cost* previsto dall'ITAS 33.

### **Punto 2.1 – Integrazione inventario – contabilità economico-patrimoniale**

L'integrazione tra il programma di gestione del patrimonio e il sistema di contabilità economico-patrimoniale avviene tramite file XLS generato dalla gestionale patrimoniale e caricato nel programma di contabilità economica. I due applicativi sono forniti dalla medesima software house. Il processo è definito automatico nella generazione delle scritture a partire dalle movimentazioni inventariali (acquisizioni, dismissioni, ammortamenti, riclassificazioni); il file XLS prodotto dall'ufficio patrimonio viene trasmesso al Servizio Finanziario che lo carica nel programma CEP. È prevista una scrittura manuale per la rilevazione del costo dei beni non inventariati. Gli uffici coinvolti sono quattro: Ufficio Contabilità, Ufficio Programmazione e Rendicontazione Finanziaria, Ufficio Patrimonio e Ufficio Bilancio consolidato e Contabilità Economica.

Il coinvolgimento di quattro uffici distinti con funzioni specifiche e la provenienza dei gestionali dalla medesima software house riducono i rischi di disallineamento strutturale.

L'ente precisa che, una volta inserito il file, la procedura segnala eventuali disallineamenti relativi alla mancata chiusura dei conti dei vari cespiti; tali disallineamenti vengono chiusi con scritture di rettifica. Dalla risposta fornita si rileva che il software disponga di una funzionalità di segnalazione degli scostamenti al momento del caricamento del file XLS. Ciò riduce parzialmente il rischio di disallineamenti strutturali rispetto a quanto emerso dall'istruttoria. Tuttavia, la verifica rimane in parte manuale e si attiva solo a valle del caricamento: l'assenza di controlli automatici in tempo reale tra i moduli patrimoniale e CEP rimane un elemento di fragilità che dovrà essere affrontato nell'aggiornamento dei gestionali previsto per la transizione *accrual*.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

Il Comune dichiara che l'iscrizione del bene nell'inventario avviene dopo l'effettivo pagamento e che la conseguente capitalizzazione nello stato patrimoniale avviene a chiusura del bilancio

con la storicizzazione. La procedura è uniforme per tutte le tipologie di beni. Vengono rilevati anche i residui per i quali non sono arrivate fatture entro il 31.12, andando ad alimentare il conto delle immobilizzazioni in corso. Per i beni in attesa di collaudo vengono predisposte le "Immobilizzazioni in corso", alimentate progressivamente con i costi sostenuti nelle fasi di realizzazione; la procedura di incremento delle immobilizzazioni avviene annualmente al momento della redazione dell'inventario.

Il momento di rilevazione inventariale coincide con il pagamento della fattura, laddove il principio contabile applicato 4/3 stabilisce che condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali tra le immobilizzazioni è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi. Per le opere pubbliche, tale passaggio si perfeziona tipicamente con l'approvazione del certificato di collaudo o di regolare esecuzione, che attesta la conformità del bene alle condizioni contrattuali e ne consolida la disponibilità giuridica ed economica in capo all'ente. L'assimilazione del pagamento al trasferimento della proprietà determina, pertanto un potenziale disallineamento tra il momento in cui il bene entra effettivamente nel patrimonio dell'ente e quello della sua iscrizione nello stato patrimoniale.

L'ente, tuttavia, chiarisce che Il programma consente di rilevare anche i residui senza fattura al 31/12, alimentando il conto "immobilizzazioni in corso". Per i beni in attesa di collaudo vengono utilizzate le immobilizzazioni in corso, alimentate progressivamente; l'incremento delle immobilizzazioni avviene annualmente in sede di redazione dell'inventario.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Il Comune descrive un sistema su due livelli: la generazione settimanale delle scritture CEP a partire dalla contabilità finanziaria tramite matrice di correlazione, e la riconciliazione annuale tra inventario e stato patrimoniale con prospetto trasmesso dall'ufficio patrimonio alla ragioneria. In caso di scostamenti, vengono effettuate scritture manuali di allineamento. La corrispondenza tra stato patrimoniale e conto del patrimonio è garantita dall'utilizzo del medesimo software gestionale.

La generazione settimanale delle scritture tramite matrice di correlazione riduce il rischio di disallineamento infrannuale sulla componente finanziaria.

La riconciliazione tra inventario e stato patrimoniale rimane annuale e non automatizzata. Le scritture manuali di allineamento, benché descritte come prassi ordinaria, non risultano accompagnate da documentazione formale né da prospetti standardizzati di quadratura che consentano di verificare la natura e l'entità degli scostamenti rilevati.

### **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Gli ammortamenti sono calcolati automaticamente dal software di gestione al completamento del caricamento dei beni in inventario, applicando le aliquote previste dal principio 4/3 per categoria di bene. La rilevazione avviene al termine dell'esercizio. Sono esclusi dal calcolo i terreni e i beni di interesse storico-artistico. I beni completamente ammortizzati rimangono in inventario con valore di capitalizzazione pari a zero. Le spese di manutenzione straordinaria vengono caricate sui rispettivi cespiti e incrementano il valore del bene su cui viene poi calcolato l'ammortamento.

Il calcolo automatico degli ammortamenti con le aliquote del principio 4/3, l'esclusione corretta di terreni e beni storico-artistici e la capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie sui cespiti di riferimento sono elementi conformi alla normativa. Il mantenimento in inventario dei beni completamente ammortizzati è conforme alle previsioni del principio contabile.

### **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Il processo è avviato dall'approvazione consiliare del Piano delle alienazioni e valorizzazioni, ai sensi della l. 133/2008 e l. 410/2001. Per i beni immobili è necessaria una specifica delibera consiliare e la procedura ad evidenza pubblica; il cespite è rimosso dall'inventario a seguito del rogito con annotazione di causale, prezzo e riferimento dell'atto. Per i beni mobili si procede tramite determinazione dirigenziale. La chiusura del fondo di ammortamento e la rilevazione della plusvalenza o minusvalenza avvengono automaticamente tramite software. L'integrazione con l'accertamento al titolo 4 si perfeziona con apposita determinazione dirigenziale di introito.

Il processo risulta ben formalizzato e presenta automazione nella fase contabile più critica (chiusura fondo ammortamento e rilevazione plus/minus). La distinzione tra beni immobili (con delibera consiliare) e beni mobili (con determinazione dirigenziale) appare corretta e proporzionata.

### **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze al 31 dicembre 2024, pari a 22.416,12 euro, sono costituite esclusivamente da materiale vario di cancelleria. Il metodo di valutazione adottato è il costo medio ponderato. Le scritture di apertura e chiusura sono manuali e riflettono la variazione del valore rispetto all'esercizio precedente.

La tipologia di rimanenze è limitata alla sola cancelleria. L'ente precisa che esistono magazzini con valore dei beni non rilevato presso i seguenti servizi: protezione civile, servizio reperibilità, verde pubblico. Per questi servizi viene tenuto solo un elenco dei beni, senza rilevazione contabile del relativo valore.

### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Le immobilizzazioni finanziarie ammontano a 63.617.515,05 euro e comprendono partecipazioni in società controllate, partecipate e altri soggetti. La quasi totalità è valutata con il metodo del patrimonio netto, con l'unica eccezione della partecipazione in Interporto Toscano A. Vespucci S.p.A. (quota 0,04%), valutata al costo. Le partecipazioni controllate principali sono Lucca Holding S.p.A. (100%), ATG - Azienda Teatro del Giglio (100%), Fondazione Puccini (100%) e Fondazione Dino Terra (71%). Anche per Lucca, al momento della chiusura del rendiconto 2024 i bilanci 2024 delle società non erano ancora approvati: le partecipazioni sono pertanto state valutate con i dati dei bilanci 2023, costituendo le relative riserve indisponibili.

La tabella delle partecipazioni fornita in risposta non riporta i valori di iscrizione nello stato patrimoniale per nessun soggetto partecipato rendendo impossibile la verifica dell'allineamento tra la somma dei valori individuali e il totale iscritto nello stato patrimoniale (63.617.515,05 euro). Si tratta di un'omissione sostanziale rispetto alla richiesta istruttoria, che richiede di indicare per ciascuna partecipazione il valore iscritto nello stato patrimoniale.

L'ente precisa che i valori delle partecipazioni sono stati calcolati, dall'anno di prima applicazione dell'armonizzazione, aggiornando annualmente il valore in base al risultato di esercizio (metodo del patrimonio netto). L'ente si impegna a verificare i dati di partenza, operazione resa complessa dal fatto che la CEP era esternalizzata fino al 2020 e gestita internamente solo dal 2021.

La partecipazione in Interporto Toscano A. Vespucci S.p.A. è valutata al costo anziché al metodo del patrimonio netto. L'ente precisa che la partecipazione è stata dismessa dal 2016 ma non è ancora liquidata. L'assenza di liquidazione non giustifica automaticamente il mantenimento al costo: il principio contabile applicato 4/3 prevede che, laddove la valutazione al patrimonio netto di una partecipazione in perdita produca un valore negativo, si proceda all'azzeramento del valore con eventuale accantonamento al fondo perdite. La Sezione prende atto dell'accantonamento prudenziale effettuato (cfr. punto 4.3).

### **Punto 4.3 – Fondo perdite società partecipate**

Con riferimento alla sola Interporto Toscano A. Vespucci S.p.A. – unica partecipazione valutata al costo – l'ente ha accantonato in via prudenziale la perdita di esercizio 2024 (955.585 euro) in proporzione alla quota di possesso (0,04%), per un importo pari a 382,23 euro. L'accantonamento è stato effettuato sulla base del progetto di bilancio, essendo il bilancio definitivo non ancora approvato.

L'accantonamento prudenziale della quota di perdita relativa alla partecipazione valutata al costo è coerente con le previsioni del principio contabile e con l'art. 21 del d.lgs. 175/2016. La scelta di utilizzare già il progetto di bilancio per determinare l'importo da accantonare denota un approccio prudente.

### **Punto 5 – Crediti – Raccordo con i residui attivi**

Il Comune riconosce espressamente, in risposta al quesito istruttorio, la mancata concordanza tra il dato finanziario (residui attivi) e il dato patrimoniale (crediti iscritti nello stato patrimoniale, pari a 64.702.452,89 euro). Non viene fornita la tabella di raccordo richiesta né viene quantificato lo scostamento. L'ente si limita ad annunciare che il corretto allineamento avverrà in occasione della predisposizione del rendiconto 2025.

La mancata fornitura della tabella di raccordo costituisce una risposta incompleta rispetto alla richiesta istruttoria. L'assenza di concordanza tra crediti e residui attivi è una delle criticità di coerenza più significative che l'istruttoria intendeva rilevare. L'ente comunica di aver provveduto al corretto allineamento tra residui attivi e crediti iscritti nello stato patrimoniale in occasione della predisposizione del rendiconto 2025, approvato con delibera di Giunta comunale n. 72 del 9 aprile 2026.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

Il Comune conferma che le movimentazioni del patrimonio netto sono state effettuate in coerenza con il paragrafo 6.3 del principio contabile 4/3, come modificato dal DM 1° settembre 2021, e che le riserve indisponibili sono state movimentate nel rispetto dello stesso principio.

La risposta è concisa ma sostanziale: l'attuazione del decreto ministeriale 1° settembre 2021 è confermata e risulta coerente con quanto dichiarato al punto 4.1 in merito alla costituzione delle riserve indisponibili a fronte delle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto.

### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri iscritto nello stato patrimoniale passivo ammonta a 4.626.204,49 euro ed è così composto: fondo contenzioso (1.502.500,00 euro), altri accantonamenti (3.123.322,26 euro) e fondo perdite società partecipate (382,23 euro). Gli "altri accantonamenti" comprendono: fondo passività potenziali (2.106.166,00 euro), indennità di fine mandato (21.085,00 euro) e arretrati rinnovo CCNL (996.071,26 euro).

La composizione del fondo è dettagliata e illustra correttamente la distinzione tra le diverse componenti. Il fondo perdite partecipate è presente, sia pure per un importo modesto, coerentemente con la presenza di una sola partecipazione valutata al costo.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale ammontano a 57.340.476,18 euro, dato coincidente con il questionario al rendiconto. Nell'allegato "Impegni Pluriennali" risulta invece un valore pari a zero in quanto gli impegni per il rimborso dei mutui non vengono assunti alla stipula dei relativi contratti bensì registrati nell'anno di scadenza della rata.

La prassi adottata dal Comune di registrare gli impegni per il rimborso dei mutui nell'anno di scadenza della singola rata – anziché assumere impegni pluriennali al momento della stipula del contratto – non è conforme al paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2 che prevede espressamente l'assunzione di impegni pluriennali alla stipula del contratto con imputazione agli esercizi di scadenza delle rate. L'ente ha inviato chiarimenti in cui comunica di aver provveduto a quanto indicato al paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2, che prevede l'assunzione di impegni pluriennali alla stipula del contratto con imputazione agli esercizi di scadenza delle rate. In particolare, l'ente ha assunto gli impegni per il triennio 2025-2027, riservandosi di aggiornare le altre annualità degli impegni pluriennali a partire dal 2026.

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

Analogamente a quanto dichiarato al punto 5, il Comune riconosce espressamente la mancata concordanza tra i debiti di funzionamento iscritti nello stato patrimoniale (67.255.060,27) e i residui passivi della contabilità finanziaria. Non viene fornita la tabella di raccordo richiesta né viene quantificato lo scostamento. L'ente rinvia il corretto allineamento alla predisposizione del rendiconto 2025.

La mancata fornitura della tabella di raccordo e l'assenza di quantificazione dello scostamento rendono questa risposta, come quella al punto 5, sostanzialmente incompleta. La contemporanea presenza di disallineamenti su crediti e debiti di funzionamento suggerisce l'esistenza di un problema strutturale nella procedura di riconciliazione tra i due sistemi contabili. L'ente comunica di aver provveduto al corretto allineamento tra residui passivi e debiti di funzionamento iscritti nello stato patrimoniale in occasione della predisposizione del rendiconto 2025, approvato con delibera di Giunta comunale n. 72 del 9 aprile 2026.

## **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

Il Comune di Lucca dichiara che, fino al rendiconto 2024, i contributi agli investimenti sono stati imputati interamente a ricavo al momento della loro erogazione, senza mai procedere alla contabilizzazione del risconto passivo per la quota di competenza degli anni successivi. Nell'intero periodo di applicazione del d.lgs. 118/2011, l'ente non ha iscritto risconti passivi per contributi agli investimenti, voce che nello stato patrimoniale al 31 dicembre 2024 risulta pertanto pari a zero. Gli accertamenti al titolo 4 dell'esercizio 2024 per contributi agli investimenti ammontano a € 16.889.974,66.

La mancata iscrizione dei risconti passivi per contributi agli investimenti costituisce una violazione del principio contabile applicato 4/3, che prevede espressamente tale trattamento contabile con sterilizzazione annuale correlata agli ammortamenti dei beni finanziati. La motivazione addotta dall'ente – secondo cui la ricostruzione storica sarebbe eccessivamente onerosa in considerazione del futuro passaggio agli ITAS (che non prevederanno più il risconto) – non è accettabile sul piano normativo. Il rinvio agli standard *accrual* futuri non può giustificare la mancata applicazione della normativa vigente.

L'ente comunica che con l'esercizio 2025 i contributi agli investimenti relativi a tale annualità sono stati gestiti secondo quanto previsto dalla normativa vigente. Le quote di ricavo sono state imputate a conto economico in corrispondenza della quota di ammortamento del relativo cespite. L'ente trasmette in allegato i file con l'elenco dei contributi relativi agli ultimi cinque esercizi, con l'indicazione dei beni a cui si riferiscono. conferma l'adozione del trattamento contabile corretto a partire dall'esercizio 2025 e fornisce la documentazione richiesta. La Sezione prende atto favorevolmente dell'intervento correttivo prospettico. Rimane tuttavia la criticità strutturale relativa al rendiconto 2024: la mancata iscrizione dei risconti passivi per contributi agli investimenti per l'intero periodo 2011-2024 ha prodotto effetti distorsivi sul conto economico (ricavi sovrastimati) e sullo stato patrimoniale (passività sottostimate) di tutti gli esercizi precedenti. La correzione prospettica non sana retroattivamente tali effetti. Il valore cumulato dei risconti omessi nel periodo 2011-2024, calcolato in proporzione agli ammortamenti dei beni finanziati, potrebbe essere significativo, considerate le dimensioni dell'ente e l'entità dei contributi ricevuti.

## **Punto 11 – Conti d'ordine**

Il Comune dichiara che, fino ad oggi, non è stato iscritto nulla nei conti d'ordine per nessuna delle due categorie (beni propri in uso a terzi e beni di terzi in uso all'ente). La valutazione sull'iscrizione sarà effettuata a seguito della ricognizione in corso del patrimonio dell'ente. Infatti, l'ente precisa che la valutazione dei beni propri in uso a terzi e dei beni di terzi in uso all'ente è in corso presso l'ufficio patrimonio in vista della transizione *accrual*.

Tuttavia, su questo aspetto, la risposta è priva di qualsiasi elemento di dettaglio: non vengono descritte le modalità di tracciamento extracontabile dei beni concessi in uso a terzi, non viene indicata l'esistenza di un elenco aggiornato dei contratti di locazione, comodato o concessione amministrativa, e non viene fornita alcuna analisi preliminare delle implicazioni in prospettiva *accrual*. La risposta è sostanzialmente evasiva rispetto alle specifiche richieste dell'istruttoria (punti 11.1 e 11.2). L'assenza totale di valorizzazione dei conti d'ordine e l'assenza di un piano operativo per la ricognizione patrimoniale costituiscono un *gap* informativo rilevante.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Il Comune sta completando la formazione del personale attraverso il corso erogato dal portale MEF, con rilascio di attestato al superamento di tutti i moduli. È previsto, in tempi brevi, il completamento dell'aggiornamento dei software gestionale patrimoniale e di contabilità – entrambi della stessa software house – a cui seguirà la relativa formazione specifica. L'ente sta predisponendo atti per la riorganizzazione degli uffici, la ricognizione del patrimonio mobiliare e immobiliare e degli inventari prodromici alla fase pilota.

Le attività preparatorie descritte dall'ente riguardano principalmente la formazione di base, l'aggiornamento dei software e la predisposizione di atti per la ricognizione del patrimonio in linea con il DM 6 agosto 2025. Pur prendendo atto di questi primi passi, la Sezione rileva che non emerge ancora, dalla documentazione trasmessa, un piano operativo strutturato – comprensivo di atti di indirizzo formali, gruppi di lavoro dedicati e cronoprogramma – né una valutazione preliminare degli interventi di riclassificazione patrimoniale richiesti dalla transizione ai nuovi standard ITAS. Considerato che il Comune presenta già criticità strutturali sulle voci 5, 9 e 10, e che la fase pilota prevista dalla milestone M1C1-118 è fissata per giugno 2026, il percorso di preparazione appare ancora nelle sue fasi iniziali e richiede una significativa accelerazione.

### **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Lucca, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

#### ***Aspetti di adeguatezza***

Tra gli elementi positivi si segnalano: la correttezza formale della gestione delle categorie inventariali demaniali e indisponibili, con le relative riserve indisponibili; il calcolo automatico degli ammortamenti con le aliquote del principio 4/3; il processo formalizzato di alienazione dei beni, con automazione nella fase contabile; la generazione settimanale delle scritture CEP tramite matrice di correlazione; la corretta gestione del fondo perdite per la partecipazione valutata al costo (Interporto Toscano); la coerenza complessiva della composizione del fondo rischi e oneri con i fondi analiticamente descritti.

#### ***Criticità da monitorare e interventi richiesti***

Le criticità emerse dall'istruttoria sul Comune di Lucca sono complessivamente numerose. Le principali riguardano:

(i) mancata concordanza riconosciuta tra crediti e residui attivi (punto 5) e tra debiti di funzionamento e residui passivi (punto 9), senza quantificazione dello scostamento né analisi delle cause, con rinvio al rendiconto 2025. L'ente comunica di aver provveduto al corretto allineamento tra residui passivi e debiti di funzionamento e tra residui attivi e crediti iscritti nello stato patrimoniale in occasione della predisposizione del rendiconto 2025, approvato con delibera di Giunta comunale n. 72 del 9 aprile 2026.

(ii) assenza totale dei risconti passivi per contributi agli investimenti (punto 10), in violazione del principio contabile applicato 4/3, con impatto distorsivo sul conto economico e sullo stato patrimoniale di tutti gli esercizi precedenti. L'ente comunica che con l'esercizio 2025 i contributi agli investimenti relativi a tale annualità sono stati gestiti secondo quanto previsto dalla normativa vigente.

(iii) registrazione degli impegni per il rimborso dei mutui al momento della scadenza della rata anziché con imputazione pluriennale alla stipula del contratto, in difformità dal principio contabile applicato 4/2 (punto 8);

(iv) mancata valorizzazione dei conti d'ordine. È stata tuttavia avviata una ricognizione da parte dell'ufficio patrimonio (punto 11);

(v) tabella delle partecipazioni priva dei valori di iscrizione nello stato patrimoniale (punto 4.1) e assenza di riscontro tra la somma delle singole partecipazioni e il totale iscritto;

## CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI MASSA (MS)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Massa con nota prot. 8681 del 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025.

Il Comune ha risposto nei termini, a firma del Sindaco.

La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001735), ai fini dell'esercizio del contraddittorio. Non sono stati trasmessi elementi informativi aggiuntivi da parte del Comune.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o monitoraggio.

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

L'ente dichiara che l'inventario comunale è redatto in conformità al principio contabile applicato 4/3. I sopralluoghi ai fini della ricognizione mobiliare sono stati ultimati in data 12 luglio 2021, con esclusione degli edifici scolastici. La risposta non fornisce indicazioni sulla ricognizione dei beni immobili, né sull'aggiornamento effettuato negli esercizi 2022-2024.

La ricognizione mobiliare risulta ferma al luglio 2021 e non riguarda gli edifici scolastici, categoria patrimoniale di rilevante dimensione per un comune capoluogo. La risposta non indica se e quando la ricognizione sia stata estesa a tali immobili, né fornisce informazioni sulle verifiche effettuate negli esercizi successivi al 2021.

#### **Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono censiti nell'inventario con indicazione di descrizione, estremi catastali, titolo di provenienza e destinazione funzionale. La valorizzazione è effettuata con il criterio della ricostruzione dei costi di manutenzione straordinaria o, in alternativa, con il valore catastale. La condizione giuridica è gestita come attributo obbligatorio della scheda inventariale. I beni di valore storico-artistico-culturale sono iscritti in inventario e confluiscono nello stato patrimoniale, con valorizzazione secondo il medesimo criterio. L'ente dichiara che non risultano consegnati beni realizzati nell'ambito di partenariati pubblico-privato, con rinvio alla fase pilota *accrual* per la verifica. I beni detenuti in diritto di superficie o altre forme di possesso non pieno non sono attualmente inventariati. Le

manutenzioni straordinarie su beni demaniali di terzi sono capitalizzate tra le immobilizzazioni immateriali con aliquota del 20%.

La gestione della condizione giuridica come attributo obbligatorio della scheda inventariale, alimentato sulla base degli atti formali dell'ente e delle verifiche periodiche, garantisce la tracciabilità delle variazioni di regime dei beni e appare conforme al principio 4/3.

La capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie su beni di terzi tra le immobilizzazioni immateriali con aliquota del 20% risulta coerente con le indicazioni del principio 4/3.

I beni detenuti in diritto di superficie o altre forme di possesso non pieno non sono inventariati. La risposta rinvia alla fase pilota *accrua* per la verifica di tale tipologia, senza fornire una stima della dimensione del fenomeno né un piano operativo per la regolarizzazione. Si tratta di una lacuna inventariale che dovrebbe essere colmata anche indipendentemente dal passaggio *accrua*, in quanto il principio 4/3 vigente già prevede la rilevazione di tali diritti.

### **Punto 2.1 – Integrazione inventario – contabilità economico-patrimoniale**

Le scritture inventariali vengono recepite dal sistema di contabilità attraverso interfacciamento tramite file ed elaborazioni manuali, mediante gli applicativi gestionali forniti dalle software house. Per ciascuna movimentazione il sistema di gestione inventario genera una scrittura di partita doppia trasmessa successivamente al sistema di contabilità. I soggetti coinvolti sono il servizio patrimonio e il servizio finanziario. Le scritture vengono generate periodicamente, di norma con cadenza trimestrale. Le scritture ordinarie generate dalla matrice vengono rettificate manualmente per garantire la congruità tra inventario e stato patrimoniale. Ammortamenti, scarichi-dismissioni e cambi di condizione giuridica vengono generati direttamente dal programma in partita doppia senza necessità di matrice.

La generazione automatica delle scritture per ammortamenti, scarichi-dismissioni e variazioni della condizione giuridica senza matrice di correlazione elimina un'area di rischio significativa tipicamente associata a questi processi.

Il livello di integrazione dichiarato – interfacciamento tramite file ed elaborazioni manuali – è un po' meno robusto rispetto all'integrazione e potrebbe introdurre rischi di disallineamento in fase di importazione.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

L'iscrizione del bene in inventario e la conseguente capitalizzazione nello stato patrimoniale avvengono alla registrazione della liquidazione della spesa di investimento. Il processo prevede: ricevimento e verifica del bene; verifica dei requisiti di capitalizzazione; approvazione del responsabile del processo amministrativo; registrazione della fattura e capitalizzazione nell'attivo dello stato patrimoniale; avvio degli ammortamenti dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.

L'aggancio della capitalizzazione alla fase di liquidazione della spesa garantisce che il bene sia iscritto nello stato patrimoniale solo dopo la verifica della sua effettiva acquisizione. La previsione di un'approvazione formale del responsabile del processo prima della registrazione contabile costituisce un ulteriore presidio procedurale.

La risposta non specifica se la procedura sia differenziata per tipologie di beni (immobili, mobili, lavori su beni propri, acquisti tramite leasing) né indica quali atti formali – quali verbali di collaudo o certificati di regolare esecuzione – condizionino la capitalizzazione e l'avvio degli ammortamenti. Tale lacuna assume rilievo con riferimento ai lavori pubblici: per questa tipologia il principio contabile applicato 4/3 prevede che l'iscrizione avvenga al momento del collaudo o del certificato di regolare esecuzione, e non alla liquidazione della singola fattura o del SAL. Per le opere pluriennali, i costi sostenuti nelle fasi di realizzazione devono essere progressivamente capitalizzati nella voce "immobilizzazioni materiali in corso", con storno a completamento. L'applicazione uniforme del criterio della liquidazione a tutte le tipologie di beni non è pertanto conforme al principio 4/3 vigente per la componente lavori pubblici.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Le riconciliazioni tra valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale, valore dell'inventario e movimentazioni finanziarie al titolo 2 vengono effettuate con cadenza annuale, unitamente alla predisposizione dei prospetti patrimoniali. Il processo comprende: controllo dei saldi iniziali rispetto ai saldi finali dell'anno precedente; verifica dei movimenti di acquisto e dismissione; controllo della coerenza del fondo ammortamento; verifica della conformità degli ammortamenti ai criteri del d.lgs. 118/2011; analisi documentale degli incrementi e decrementi. Il software di inventario prevede controlli automatici sulla corrispondenza tra registri inventariali e stato patrimoniale.

La presenza di controlli automatici sulla corrispondenza tra registri inventariali e stato patrimoniale costituisce un presidio interno apprezzabile.

### **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Il calcolo degli ammortamenti viene eseguito automaticamente dal gestionale, applicando le aliquote previste dal principio contabile 4/3. La rilevazione avviene mediante scritture contabili di assestamento alla fine di ogni esercizio. L'ente descrive sia la modalità indiretta (con fondo ammortamento separato) sia la modalità diretta (per i beni immateriali, con riduzione diretta del valore del bene). Le categorie escluse dall'ammortamento sono i terreni (vita utile illimitata) e gli oggetti di valore.

Il calcolo automatico degli ammortamenti basato sulle aliquote del principio 4/3 e le esclusioni dichiarate (terreni e oggetti di valore) appaiono conformi alla normativa vigente.

La risposta non chiarisce per quali categorie specifiche di beni venga adottata la modalità diretta rispetto a quella indiretta. La coesistenza dei due metodi, pur non vietata, richiede documentazione chiara per ciascuna categoria al fine di garantire la comparabilità dei dati tra esercizi. La risposta non fornisce inoltre indicazioni sui casi particolari richiesti dalla nota: beni parzialmente utilizzati nell'anno, beni completamente ammortizzati ma ancora in uso, beni con vita utile residua modificata da manutenzioni straordinarie.

### **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Il processo di alienazione o dismissione segue un percorso formalizzato: atto notarile di vendita per le alienazioni; verbale di scarico/rottamazione/furto o determina dirigenziale per gli altri scarichi. Tutti gli atti confluiscono nel fascicolo patrimoniale del bene. La cancellazione

dall'inventario prevede lo scarico della scheda cespite e la conservazione degli atti a supporto. Le scritture contabili comprendono, per le alienazioni: eliminazione del valore storico e del fondo ammortamento e rilevazione dell'eventuale plusvalenza/minusvalenza; per le dismissioni senza corrispettivo: eliminazione del valore residuo e rilevazione dell'eventuale insussistenza. L'integrazione con la contabilità finanziaria avviene tramite accertamento al titolo 4 tipologia 400.

Il processo è ben descritto e differenziato tra alienazioni con corrispettivo e dismissioni senza corrispettivo, con puntuale indicazione degli atti amministrativi necessari. La rilevazione automatica della plusvalenza o minusvalenza in fase di alienazione è un elemento di qualità del sistema gestionale.

### **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze finali al 31 dicembre 2024, pari a € 823.145,48, sono costituite da giacenze di magazzino, prodotti in corso di lavorazione e scorte farmaceutiche delle farmacie comunali gestite in economia. Il metodo di valorizzazione adottato è il costo storico. Le scritture sono rilevate manualmente in relazione ai dati forniti dal servizio interessato; nell'esercizio 2024 si è proceduto all'apertura dell'esercizio e alla rilevazione della posta incrementativa con movimentazione delle voci patrimoniali e economiche pertinenti.

La presenza delle farmacie comunali gestite in economia giustifica la rilevanza dell'importo delle rimanenze (€ 823.145,48) e ne chiarisce la composizione specifica, diversa dalla generalità degli enti locali.

Il metodo di valorizzazione indicato è il 'costo storico', senza ulteriore specificazione del metodo di calcolo del costo nel caso di beni fungibili).

Le scritture di rilevazione delle rimanenze sono manuali, basate su dati trasmessi dal servizio interessato. In assenza di un sistema di magazzino automatizzato e di procedure strutturate di trasmissione dati, c'è il rischio di errori e ritardi nella rilevazione.

### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Il Comune detiene partecipazioni in 12 soggetti, per un valore complessivo di € 16.717.171,02, tutte valutate con il metodo del patrimonio netto utilizzando il bilancio dell'esercizio precedente. Le partecipate principali sono: GAIA Spa (18,85% – € 5.325.439,80); EVAM Spa (98,10% – € 2.691.808,08); CERMEC Spa (49,53% – € 2.775.850,40); ERP Spa (31,53% – € 2.258.445,34); ASMIU Srl (100% – € 1.666.850,00); MASTER Srl (100% – € 272.959,00). L'ente dichiara che non risultano partecipazioni in soggetti il cui statuto preveda la destinazione del fondo di dotazione a terzi in caso di scioglimento. Per le società con risultato d'esercizio negativo viene accantonato nell'anno successivo un importo proporzionale alla quota di partecipazione, confluito anche nelle scritture della contabilità economico-patrimoniale.

L'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto a tutte le partecipazioni è coerente con il principio contabile applicato 4/3.

Tutte le partecipazioni sono dichiarate valutate con il metodo del patrimonio netto, ma la nota istruttoria evidenziava la presenza nello stato patrimoniale passivo di un fondo perdite società partecipate di € 2.226.422,84. Se il metodo del patrimonio netto è correttamente applicato a

tutte le partecipazioni, l'accantonamento al fondo perdite in contabilità economico-patrimoniale non è richiesto – e anzi sarebbe una duplicazione – poiché il metodo del patrimonio netto già incorpora nel valore della partecipazione l'effetto delle perdite. La risposta non risolve questa apparente contraddizione.

I valori del patrimonio netto utilizzati per la valutazione si riferiscono ai bilanci dell'esercizio precedente. Per le partecipate di maggiore peso (GAIA Spa, CERMEC Spa), lo sfasamento temporale può determinare una rappresentazione non aggiornata delle immobilizzazioni finanziarie.

#### **Punto 4.3 – Fondo perdite società partecipate**

L'ente dichiara che per le società partecipate con risultato di esercizio negativo viene accantonato nell'anno successivo un importo pari al risultato negativo non ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, e che l'importo accantonato in contabilità finanziaria corrisponde a quello in contabilità economico-patrimoniale (€ 2.226.422,84).

Come già evidenziato al punto 4, la presenza di un fondo perdite in contabilità economico-patrimoniale per un importo di € 2.226.422,84 – dichiarato coincidente con quello in contabilità finanziaria – risulta difficilmente conciliabile con la dichiarazione che tutte le partecipazioni sono valutate con il metodo del patrimonio netto. Il metodo del patrimonio netto, per le partecipazioni correttamente applicate, produce già in conto economico gli stessi effetti del fondo perdite, rendendo l'accantonamento separato una duplicazione.

#### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 26.689.037,56) e residui attivi della contabilità finanziaria (€ 87.987.946,21). Le voci di raccordo comprendono il fondo svalutazione crediti (+ € 60.601.609,55), i depositi postali (+ € 379.403,17) e i depositi bancari (+ € 317.895,93). La voce 'crediti stralciati dal conto del bilancio' risulta pari a zero, così come le voci relative a crediti non connessi a residui attivi e residui attivi non connessi a crediti. L'ente motiva l'assenza di crediti stralciati affermando che i crediti per i quali è stata rilevata l'insussistenza sono stati definitivamente cancellati, mentre per quelli mantenuti è stato valorizzato il FCDE ove ricorrevano i presupposti.

La nota istruttoria aveva specificamente rilevato che, secondo l'allegato al rendiconto 'Fondo crediti di dubbia esigibilità', non si è proceduto a stralciare dal conto del bilancio i crediti di dubbia e difficile esazione scaduti da tre esercizi, in attuazione del punto 9.1 del principio contabile della contabilità finanziaria. La risposta non affronta direttamente questa criticità, affermando genericamente che i crediti per cui è stata rilevata l'insussistenza sono stati definitivamente cancellati.

La nota istruttoria aveva altresì rilevato la mancata evidenza degli accertamenti di competenza imputati agli esercizi successivi per rateizzazioni, con impatto sulla composizione del fondo svalutazione crediti in CEP (par. 13.9 allegato 4/1 e par. 4.20 del principio 4/3). La risposta non affronta questo profilo.

## **Punto 6 – Patrimonio netto**

L'ente dichiara che il valore delle riserve indisponibili per beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali corrisponde all'esatta consistenza di queste tipologie di beni iscritti nello stato patrimoniale attivo.

La risposta è sintetica e non affronta il quesito centrale posto dalla nota istruttoria, ossia se l'ente abbia dato attuazione al decreto ministeriale del 1° settembre 2021 che ha integralmente riscritto il paragrafo 6.3 del principio 4/3, introducendo una nuova articolazione del patrimonio netto con una più articolata disciplina delle riserve vincolate, indisponibili e disponibili. Il silenzio su questo punto non consente di valutare se le riserve indisponibili siano state movimentate secondo la nuova normativa o secondo quella precedente.

## **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri iscritto nello stato patrimoniale passivo ammonta a € 22.474.200,19, suddiviso tra fondo contenzioso (€ 4.903.350,66), altri accantonamenti (€ 15.344.426,69) e fondo perdite società partecipate (€ 2.226.422,84). L'ente afferma la coincidenza tra il dato della contabilità finanziaria (accantonamenti del risultato di amministrazione) e quello della contabilità economico-patrimoniale, precisando che l'importo accantonato per perdite delle società è confluito tra gli accantonamenti della CEP.

Come già evidenziato al punto 4.3, la presenza del fondo perdite società partecipate per € 2.226.422,84 in contabilità economico-patrimoniale risulta potenzialmente incoerente con la dichiarata applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto.

## **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale (€ 53.492.011,99) coincidono con il dato del questionario al rendiconto. Il valore degli impegni pluriennali per rimborso prestiti nell'allegato al rendiconto è pari a € 0,00. L'ente motiva tale circostanza con la complessità operativa derivante dalla presenza di mutui a tasso variabile: la modifica del tasso comporta il ricalcolo sia della quota interessi sia della quota capitale (mutui con ammortamento alla francese), rendendo necessarie rettifiche continue degli impegni precedentemente assunti. In termini operativi, gli impegni vengono quindi generati direttamente dall'applicativo mutui al momento dell'elaborazione della rata semestrale (30 giugno e 31 dicembre).

La coincidenza tra il dato dello stato patrimoniale e quello del questionario al rendiconto per i debiti di finanziamento indica un corretto allineamento tra i due prospetti per questa voce specifica.

La mancata assunzione degli impegni pluriennali per rimborso mutui con imputazione alle scadenze future delle rate costituisce una violazione del paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2 del d.lgs. 118/2011. L'ente riconosce esplicitamente il problema e lo motiva con la complessità gestionale derivante dalla presenza di mutui a tasso variabile e dall'ammortamento alla francese. Tale motivazione, pur tecnicamente comprensibile sul piano operativo, non può costituire giustificazione l'inosservanza di un principio. La Sezione raccomanda all'ente di adottare soluzioni tecniche o integrazioni manuali per la correzione della procedura a decorrere dall'esercizio 2025.

## **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra debiti di funzionamento (€ 23.462.154,34) e residui passivi (€ 23.462.154,34). Il raccordo non evidenzia alcuna voce intermedia: IVA a debito, debiti non correlati a residui passivi e residui passivi non connessi a debiti risultano tutti pari a zero. I totali coincidono perfettamente.

Il raccordo è formalmente completo e presenta una coincidenza totale tra debiti di funzionamento e residui passivi, senza voci di raccordo intermedie. Tale coincidenza, pur semplificando il quadro, indica un allineamento formale tra i due sistemi contabili sul fronte delle obbligazioni di funzionamento.

## **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti al 31 dicembre 2024 ammontano a € 79.995.699,45. Nell'ultimo quadriennio è stato effettuato il raccordo analitico tra gli accertamenti per entrate da contributi al titolo 4 e i corrispondenti cespiti finanziati, determinando la quota di ammortamento da iscrivere a conto economico. Per la parte rimanente iscritta nei risconti passivi (portafoglio storico) viene applicato un coefficiente forfettario.

La metodologia adottata nell'ultimo quadriennio, con raccordo analitico tra contributo e cespiti finanziati, è rigorosa e in linea con le indicazioni del principio 4/3.

Per il portafoglio storico di risconti passivi anteriore al quadriennio recente – la cui dimensione non è quantificata nella risposta – viene applicato un coefficiente forfettario. Considerata la rilevanza della voce complessiva (€ 79.995.699,45), andrebbe chiarita la quota gestita con metodo forfettario rispetto al totale e il valore del coefficiente applicato. La metodologia forfettaria introduce un elemento di approssimazione nella rappresentazione del conto economico. La Sezione auspica che, in sede di transizione *accrual*, l'intero portafoglio storico venga ricondotto a valorizzazione analitica.

## **Punto 11 – Conti d'ordine**

L'ente riconosce che i conti d'ordine non sono stati valorizzati né per i beni di proprietà comunale in uso a terzi né per i beni di terzi in uso presso l'ente. I beni concessi in uso sono gestiti extra-contabilmente in un apposito gestionale del Servizio Patrimonio, con dati relativi a ubicazione, destinazione, proprietà e canone. Tali dati sono anche pubblicati in 'Amministrazione Trasparente'. Per la valorizzazione nei conti d'ordine e per l'analisi dei beni di terzi in uso, l'ente rinvia alle attività in corso nell'ottica del passaggio *accrual*.

L'esistenza di un gestionale extra-contabile specifico per i beni concessi in uso, con pubblicazione in Amministrazione Trasparente, garantisce almeno una tracciabilità extracontabile dei beni e dei relativi rapporti giuridici, anche in assenza di valorizzazione nei conti d'ordine.

La mancata valorizzazione dei conti d'ordine per entrambe le categorie di beni rappresenta un gap informativo significativo. Il Comune di Massa non fornisce nemmeno un impegno con scadenza definita per la ricognizione, limitandosi a un generico rinvio alle attività *accrual*.

L'assenza di ricognizione sistematica dei beni di terzi in uso assume rilevanza ulteriore in prospettiva *accrual*: la transizione agli ITAS richiederà di valutare se tali beni soddisfano il requisito del 'controllo' ai fini della capitalizzazione nello stato patrimoniale.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Il Comune ha formalizzato la preparazione alla riforma con l'adozione dell'atto di indirizzo n. 176/2025 avente ad oggetto le attività propedeutiche alla fase pilota del progetto PNRR n. 1.15 per l'introduzione della contabilità *accrual*. Il ciclo di formazione di base è stato completato da tutto il personale del servizio finanziario, con superamento del test finale e ottenimento del certificato riconosciuto anche ai fini della formazione obbligatoria della pubblica amministrazione. È stato avviato un percorso strutturato con il servizio patrimonio e la software house fornitrice dell'applicativo articolato in: manutenzione e assistenza del sistema; bonifica catastale; riclassificazione *accrual* dei beni patrimoniali; formazione *accrual*; sincronizzazione delle scritture iniziali dei beni mobili e aggiornamento degli archivi del patrimonio immobiliare per l'esercizio 2025. Le attività preparatorie coprono la riclassificazione dei beni, l'identificazione dei beni ITAS 6, l'analisi dei beni di terzi in uso, la formazione del personale e lo studio preliminare dei criteri di valorizzazione.

La formalizzazione della preparazione *accrual* con un atto di indirizzo specifico (n. 176/2025) e l'avvio di un percorso contrattualizzato con la software house per la bonifica catastale e la riclassificazione dei beni patrimoniali costituiscono segnali concreti di pianificazione anticipata. Il completamento della formazione di base per l'intero servizio finanziario, con certificazione riconosciuta a livello nazionale, è un elemento di particolare rilievo.

La strutturazione del percorso con la software house in fasi distinte e operative (bonifica catastale, riclassificazione *accrual*, sincronizzazione scritture iniziali) è concreta e operativa.

### **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Massa, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

#### ***Aspetti di adeguatezza***

Il sistema contabile del Comune di Massa presenta alcuni elementi positivi: il processo di dismissione e alienazione è formalizzato e differenziato; il raccordo tra debiti di funzionamento e residui passivi è completo e coincidente; la gestione extracontabile dei beni concessi in uso con pubblicazione in Amministrazione Trasparente garantisce una tracciabilità minima. La preparazione alla riforma *accrual* è supportata da un atto di indirizzo formale (n. 176/2025) e da un percorso contrattualizzato con la software house che include bonifica catastale, riclassificazione e aggiornamento degli archivi patrimoniali, con un livello di concretezza operativa apprezzabile. Il completamento della formazione di base dell'intero servizio finanziario, con certificazione riconosciuta, costituisce un elemento positivo.

### ***Criticità da monitorare***

Le criticità di maggiore rilevanza riguardano:

- (i) il livello di integrazione tra inventario e contabilità economico-patrimoniale, basato su interfacciamento tramite file ed elaborazioni manuali con conseguente esposizione a rischi di disallineamento;
- (ii) la mancata assunzione degli impegni pluriennali per rimborso mutui, in violazione del paragrafo 5.6 del principio 4/2
- (iii) il silenzio sull'attuazione del decreto ministeriale del 1° settembre 2021 sulla nuova articolazione del patrimonio netto;
- (iv) la mancata inventariazione dei beni in diritto di superficie o altre forme di possesso non pieno;
- (v) la valorizzazione forfettaria del portafoglio storico dei contributi agli investimenti.

**CORTE DEI CONTI**  
**Sezione Regionale di Controllo per la Toscana**

**Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria  
e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024**

**COMUNE DI PISA (PI)**

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

**Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Pisa con nota prot. 8137 del 7 novembre 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025.

Il Comune ha risposto in data 7 gennaio 2026 (prot. 987/2026), a firma congiunta del Dirigente del Servizio Finanziario e del Sindaco. La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001736), ai fini dell'esercizio del contraddittorio. Non sono stati trasmessi elementi informativi aggiuntivi da parte del Comune.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o monitoraggio.

**Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

L'ente dichiara che l'inventario include tutti i beni materiali e immateriali di proprietà dell'ente. Ogni anno, contestualmente alle operazioni propedeutiche alla redazione del rendiconto, viene effettuata una ricognizione dei beni assegnati funzionalmente a ciascuna Direzione, con aggiornamento della consistenza al 31 dicembre e approvazione con determinazione di ciascuna Direzione. Tale procedura è stata applicata negli esercizi 2022-2024. L'ultima ricognizione è riferita al 31 dicembre 2024.

La ricognizione annuale con aggiornamento al 31 dicembre di ciascun esercizio, formalizzata tramite determinazione dirigenziale di ciascuna Direzione, risulta un sistema strutturato. Il meccanismo di responsabilizzazione dei dirigenti per i beni assegnati alla propria Direzione dovrebbe garantire un presidio sistematico e capillare della corrispondenza tra beni inventariati e beni fisicamente esistenti.

**Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni sono classificati in demanio, patrimonio indisponibile e patrimonio disponibile mediante apposito campo dell'applicativo informatico. I beni demaniali, patrimoniali indisponibili e disponibili sono iscritti al costo di acquisto al netto del fondo ammortamento, con capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie. La riserva indisponibile è costituita per i beni demaniali, indisponibili e culturali, aggiornata al variare del valore dei beni sottostanti. I beni di valore culturale-storico-artistico sono iscritti nell'inventario e nello stato patrimoniale con

le stesse modalità degli altri beni, senza applicazione dell'ammortamento. L'ente gestisce due contratti di partenariato pubblico-privato: il parcheggio interrato di Piazza Vittorio Emanuele II (contratto del 2003) e il People mover aeroporto-stazione (contratto del 2012); entrambe le infrastrutture sono iscritte in inventario – la piazza per la nuda proprietà, il People mover al costo – con concessione in corso. I beni in diritto di superficie sono classificati tra i 'Diritti reali', con natura del diritto specificata nelle note informative della scheda inventariale. Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi sono capitalizzate tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate in base alla natura del bene di riferimento.

La gestione della condizione giuridica tramite campo dedicato dell'applicativo informatico garantisce la tracciabilità automatica della natura giuridica di ciascun bene, eliminando il rischio di omissioni o aggiornamenti tardivi rispetto a quanto avviene con procedure manuali.

La corretta iscrizione e capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie effettuate da terzi concessionari è conforme al principio 4/3 e coerente con l'approccio adottato per i beni propri dell'ente.

I due contratti di PPP (parcheggio interrato e People mover) sono iscritti in inventario con criteri differenziati e appaiono appropriati. L'impegno a valutare l'esigenza di aggiornamento delle scritture secondo ITAS 6 in vista della transizione *accrual* dimostra consapevolezza della rilevanza di tali beni nella nuova contabilità.

La risposta non quantifica la dimensione del patrimonio culturale iscritto nell'inventario né indica se vi siano beni culturali non valorizzati. Per una città d'arte come Pisa, con un patrimonio storico e artistico di rilevanza internazionale, la completezza della rappresentazione patrimoniale dei beni culturali assume particolare rilievo.

## **Punto 2.1 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

L'applicativo software della contabilità (finanziaria ed economico-patrimoniale) è integrato con quello dell'inventario. Il processo è differenziato per tipologia di movimentazione: le acquisizioni di nuovi beni, le dismissioni per vendita e gli interventi di manutenzione straordinaria generano scritture in partita doppia automaticamente dall'applicativo di contabilità finanziaria tramite matrice di correlazione, con acquisizione dei dati dall'inventario; gli ammortamenti sono elaborati automaticamente dall'applicativo inventario e trasferiti direttamente alla CEP; le dismissioni per rottamazione/furto/distruzione sono effettuate manualmente sull'inventario e riportate a fine anno in CEP; riclassificazioni, svalutazioni e rivalutazioni sono gestite manualmente. Gli uffici coinvolti sono Provveditorato e Patrimonio per l'inventario, Ragioneria per la contabilità. Non sono disponibili controlli di quadratura automatici tra inventario e contabilità, ma vengono effettuati controlli periodici dagli uffici.

L'integrazione nativa tra l'applicativo di contabilità e quello dell'inventario, con generazione automatica delle scritture per le principali tipologie di movimentazione (acquisizioni, manutenzioni straordinarie, ammortamenti), rappresenta un livello di integrazione strutturato. L'automatismo del calcolo e trasferimento degli ammortamenti direttamente dall'inventario alla CEP elimina una delle aree di rischio più rilevanti.

La descrizione analitica per ciascuna tipologia di movimentazione (con indicazione del momento di generazione delle scritture e del soggetto responsabile) è dettagliata, evidenziando una buona consapevolezza procedurale da parte dell'ente.

L'assenza di controlli di quadratura automatici tra inventario e contabilità è compensata da controlli periodici manuali.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

L'iscrizione in inventario avviene al momento della liquidazione della spesa di investimento, con relativa capitalizzazione nello stato patrimoniale, per ogni tipologia di bene. Il processo prevede: adozione della determinazione di acquisto con impegno di spesa; liquidazione da parte dell'ufficio acquirente con compilazione della 'scheda inventario' allegata all'atto; trasmissione all'Ufficio Ragioneria per il controllo contabile e successivo inoltro all'Ufficio Provveditorato per la verifica di conformità delle movimentazioni inventariali; ordinazione del pagamento; registrazione in inventario.

Il processo di capitalizzazione è formalizzato e documentato, con tracciabilità della catena di responsabilità tra ufficio acquirente, ragioneria e provveditorato. La 'scheda inventario' allegata all'atto di liquidazione garantisce che le informazioni necessarie per l'inventariazione siano acquisite contestualmente alla registrazione contabile.

La verifica preliminare di conformità delle movimentazioni inventariali da parte dell'Ufficio Provveditorato, prima del pagamento, è un presidio procedurale che riduce il rischio di capitalizzazioni errate o incomplete.

Si segnala che l'adozione di un criterio uniforme basato sulla liquidazione della fattura non sarebbe conforme al principio contabile applicato 4/3 con riferimento ai lavori pubblici. Per questa tipologia, il principio prevede che l'iscrizione avvenga al momento del collaudo o del certificato di regolare esecuzione, che attesta la conformità del bene alle condizioni contrattuali e ne consolida la disponibilità giuridica ed economica in capo all'ente. Per le opere pluriennali, i costi sostenuti nelle fasi di realizzazione devono essere progressivamente capitalizzati nella voce "immobilizzazioni materiali in corso", con storno a completamento dell'opera.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Le procedure di riconciliazione tra immobilizzazioni nello stato patrimoniale e inventario vengono effettuate trimestralmente attraverso la verifica della corrispondenza delle movimentazioni contabili con quelle inventariali. Le procedure sono manuali e mirano a eliminare i disallineamenti. Le movimentazioni del Titolo 2 sono riportate automaticamente in CEP tramite matrice di correlazione. A fine anno vengono calcolati gli ammortamenti ed effettuato un controllo finale di coerenza. La responsabilità delle riconciliazioni è dell'ufficio preposto. In caso di scostamento si procede all'analisi e alla rettifica. Non vengono prodotti schemi di quadratura periodici formali.

La cadenza trimestrale delle riconciliazioni garantisce una rilevazione tempestiva dei disallineamenti, riducendo significativamente il rischio che criticità si accumulino fino alla chiusura dell'esercizio.

## **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Gli ammortamenti sono calcolati annualmente tramite il software di gestione dell'inventario, che produce automaticamente le scritture contabili e le trasferisce all'applicativo di contabilità, a cura dell'Ufficio Provveditorato. Vengono applicate le aliquote del principio 4/3 e la rilevazione avviene al 31 dicembre. Gli ammortamenti sono calcolati su tutti i beni con valore contabile maggiore di zero al netto del fondo, con esclusione di beni culturali, oggetti d'arte e terreni. Per i beni completamente ammortizzati, il valore contabile è pari a zero ma i beni restano in inventario fino alla dismissione. Per le manutenzioni straordinarie, la spesa genera un aumento del valore del bene ammortizzato con la medesima percentuale, con allungamento della vita utile.

Il calcolo e il trasferimento automatico degli ammortamenti dall'inventario alla CEP è un elemento di qualità significativo. La corretta gestione delle manutenzioni straordinarie come incremento del valore del cespite con ammortamento alla stessa aliquota (con conseguente allungamento della vita utile) risulta conforme al principio 4/3.

La risposta affronta esplicitamente i casi particolari richiesti dalla nota istruttoria (beni completamente ammortizzati, manutenzioni straordinarie), con indicazioni precise conformi alla normativa.

## **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

L'alienazione degli immobili è autorizzata con delibera consiliare. Per qualsiasi cespite è necessaria una determinazione con assunzione dell'accertamento dell'entrata. In caso di dismissione senza corrispettivo, la determinazione documenta i presupposti. L'operatore provvede alla cancellazione dall'inventario e alle conseguenti registrazioni; per le vendite il software propone automaticamente le scritture che l'operatore può accettare o modificare, con contabilizzazione delle plus/minusvalenze a fine anno. Per le dismissioni si procede manualmente con rilevazione delle minusvalenze se il valore residuo è maggiore di zero. La chiusura del fondo ammortamento avviene in maniera extracontabile al momento della cancellazione dall'inventario, poiché in CEP è riportato il valore netto del bene.

Il processo appare ben strutturato con automazione del software per le alienazioni con corrispettivo e chiarezza procedurale per le dismissioni senza corrispettivo. La distinzione tra gli effetti in contabilità finanziaria (accertamento al titolo 4) e quelli in CEP (plus/minusvalenza) risulta correttamente gestita.

## **Punto 3 – Rimanenze**

Lo stato patrimoniale al 31 dicembre 2024 non presenta rimanenze. L'ente motiva l'assenza con: la gestione just in time degli acquisti di beni di consumo da parte delle singole Direzioni, senza gestione di giacenze di magazzino; l'esternalizzazione dei servizi a domanda individuale e produttivi, che elimina la necessità di materie prime, semilavorati e prodotti in lavorazione; la non classificazione tra le rimanenze degli immobili oggetto di vendita (in quanto afferenti alla gestione istituzionale e non a operazioni commerciali).

La spiegazione delle ragioni sottostanti all'assenza di rimanenze è strutturata e articolata. La distinzione tra la gestione istituzionale degli immobili oggetto di vendita e la gestione

commerciale è concettualmente corretta. Tuttavia, la gestione just in time dichiarata dall'ente merita una verifica: in un Comune delle dimensioni di Pisa è difficile che al 31 dicembre non esistano giacenze di alcun tipo di beni di consumo presso le singole Direzioni, fosse anche solo materiale di cancelleria, ricambi per automezzi o materiale igienico-sanitario. Il principio 4/3 non esige l'istituzione di un magazzino centralizzato, ma richiede la rilevazione di qualsiasi giacenza esistente alla data di chiusura, indipendentemente dalla modalità organizzativa degli acquisti. La Sezione prende atto della dichiarazione dell'ente, ma auspica che in sede di transizione *accrua* venga condotta una verifica sulla completezza di tale esclusione.

#### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Le partecipazioni ammontano a € 45.829.581,20, valutate con criteri differenziati. La maggior parte sono valutate al patrimonio netto utilizzando i bilanci 2023 (i più recenti approvati al momento della redazione del rendiconto 2024). Le principali partecipate sono: Pisamo Srl (al patrimonio netto); Pisainformatica Srl (al patrimonio netto); Pisa Energia (al patrimonio netto); Navicelli (al patrimonio netto); Gida (al patrimonio netto); Torre SpA (al patrimonio netto); e altre (alcune al patrimonio netto, alcune al costo). La risposta è estratta dalla Determinazione D-04 n. 184 del 6 febbraio 2025, che formalizza la valutazione. Le riserve indisponibili per applicazione del metodo del patrimonio netto ammontano a € 0,00 per l'esercizio 2024, in quanto totalmente utilizzate a seguito delle perdite conseguite nel corso del 2023. Non vi sono partecipazioni in soggetti con fondo di dotazione destinato a terzi in caso di scioglimento.

La valutazione delle partecipazioni è formalizzata mediante una specifica determinazione dirigenziale (D-04 n. 184 del 6 febbraio 2025) con allegata istruttoria analitica. Questo approccio garantisce trasparenza, tracciabilità e responsabilità formale nel processo valutativo.

Le riserve indisponibili per applicazione del metodo del patrimonio netto sono pari a zero in quanto totalmente utilizzate a seguito delle perdite 2023. Questo dato segnala che il valore delle partecipazioni nel corso del 2023 ha subito una riduzione complessiva tale da azzerare tutte le riserve di rivalutazione accumulate.

#### **Punto 4.3 – Fondo perdite società partecipate**

L'ente dichiara che non è stato accantonato un fondo perdite per le partecipazioni non valutate al patrimonio netto in quanto non vi sono state perdite da accantonare. Tuttavia, per le partecipazioni valutate al patrimonio netto che hanno registrato perdite, l'ente ha ritenuto opportuno effettuare comunque l'accantonamento del fondo perdite in CEP – oltre alla già avvenuta riduzione del valore della partecipazione tramite metodo del patrimonio netto – considerando come valore minimo quello del punto 4.22 del principio 4/3 e tenendo conto della passività potenziale del futuro ripiano della perdita.

La scelta di accantonare il fondo perdite in CEP anche per le partecipazioni valutate al patrimonio netto è oggetto di una specifica analisi giuridica nella risposta, che argomenta la ratio dell'art. 21 del d.lgs. 175/2016 come finalizzata a coprire il futuro ripiano della perdita. Tuttavia, il principio contabile applicato 4/3 (par. 6.1.3) chiarisce che il metodo del patrimonio netto 'produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo', rendendo il doppio accantonamento – riduzione del valore della partecipazione e contestuale fondo perdite – potenzialmente duplicativo dell'effetto economico. La nota istruttoria aveva evidenziato questa

questione al punto 7, dove i fondi per rischi e oneri includono € 4.924.931,00 di fondo perdite partecipate. La Sezione prende atto della motivazione adottata ma segnala che tale approccio diverge dalla interpretazione normativa prevalente.

### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 55.385.363,45) e residui attivi della contabilità finanziaria. Le voci di raccordo comprendono il fondo svalutazione crediti, il saldo credito IVA e i depositi bancari e postali. L'ente precisa che nella contabilità finanziaria non ci sono accertamenti imputati agli esercizi successivi per rateizzazioni delle entrate dei titoli 1 e 3 né accertamenti del titolo 5, quindi non sussistono i relativi fondi di svalutazione richiamati dal paragrafo 4.20 del principio 4/3. Dalla lettura del documento si ricava tuttavia che il valore iscritto nella voce "depositi bancari e postali" della tabella di raccordo corrisponde al medesimo importo dei depositi postali indicato nella parte descrittiva della risposta, il che fa ritenere che le due voci – depositi postali e depositi bancari – non siano distintamente riportate ma riflettano lo stesso dato.

La risposta al quesito sui crediti rateizzati è puntuale: l'ente chiarisce esplicitamente l'assenza del fenomeno (nessun accertamento imputato ad esercizi successivi per rateizzazioni), rispondendo in modo diretto alla criticità evidenziata dalla nota istruttoria.

Andrà invece chiarita anzitutto la questione dei depositi: dalla lettura della risposta emerge che la voce "depositi bancari e postali" sembra corrispondere al medesimo importo dei depositi postali indicati nella parte descrittiva, il che suggerisce che depositi postali e depositi bancari non siano distintamente riportati – o che il valore indicato sia di fatto riferito ai soli depositi postali. Se l'ente dispone di depositi bancari, questi devono essere iscritti separatamente. Andrà inoltre chiarito il trattamento contabile adottato: lo schema di raccordo prevede l'aggiunta dei depositi in transito sul presupposto che tali somme siano ancora classificate come residui attivi in contabilità finanziaria (accertati ma non formalmente riscossi, in attesa del transito in tesoreria) pur essendo già confluiti nelle disponibilità liquide in CEP. Tale logica è coerente solo se i depositi non risultano ancora riscossi in contabilità finanziaria; se invece l'ente li ha già registrati come riscossi, i residui attivi corrispondenti si sono già azzerati e la voce non deve figurare nella tabella.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

L'ente dichiara di aver dato attuazione al decreto ministeriale 1° settembre 2021. Sono state costituite le riserve indisponibili per i beni demaniali, indisponibili e culturali, utilizzando quelle disponibili e aggiornandole annualmente a seguito delle movimentazioni dei relativi beni tra le immobilizzazioni dell'attivo.

La risposta è puntuale e completa, con conferma esplicita dell'attuazione del DM settembre 2021 e descrizione del meccanismo di movimentazione delle riserve indisponibili in funzione delle variazioni patrimoniali dei beni sottostanti.

## **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

L'ente dichiara che l'importo dei fondi per rischi e oneri in CEP corrisponde all'importo iscritto nel risultato di amministrazione della contabilità finanziaria. Il fondo include € 4.924.931,00 di fondo perdite società partecipate, accantonato anche per le partecipazioni valutate al patrimonio netto in considerazione della passività potenziale del futuro ripiano delle perdite, come descritto al punto 4.3.

La corrispondenza dichiarata tra il totale dei fondi in CEP e gli accantonamenti del risultato di amministrazione soddisfa il requisito di coerenza tra i due sistemi contabili.

Come già evidenziato al punto 4.3, la presenza del fondo perdite (€ 4.924.931,00) anche per le partecipazioni valutate al patrimonio netto genera una potenziale duplicazione dell'effetto economico delle perdite. L'ente argomenta la scelta con la passività potenziale del futuro ripiano, ma tale approccio non è esplicitamente previsto dal principio contabile applicato 4/3 per le partecipazioni valutate al patrimonio.

## **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale (€ 21.331.019,49) coincidono con il dato del questionario al rendiconto. Gli impegni pluriennali per rimborso prestiti nell'allegato al rendiconto sono pari a zero. L'ente motiva tale circostanza con la gestione attraverso un modulo informatico integrato con la contabilità finanziaria, in cui l'intero piano di ammortamento di ciascun mutuo è registrato al momento della contrazione e aggiornato progressivamente. Gli impegni vengono generati automaticamente in relazione alle rate effettive da corrispondere, ai sensi dell'art. 183, comma 2, lett. b), del d.lgs. 267/2000, che consente l'assunzione dell'impegno con l'approvazione del bilancio senza ulteriori atti.

La motivazione addotta – il richiamo all'art. 183, comma 2, lett. b), del d.lgs. 267/2000 – riguarda il meccanismo di assunzione dell'impegno sull'esercizio di scadenza della rata, non l'obbligo di imputazione pluriennale degli impegni agli esercizi futuri previsto dal paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2. Tali norme operano su piani distinti: la prima regola il momento dell'impegno nell'esercizio corrente, la seconda impone la proiezione pluriennale degli impegni futuri per rimborso mutui al momento della stipula del contratto. La mancata assunzione degli impegni pluriennali impedisce una corretta rappresentazione del profilo di sostenibilità del debito futuro.

## **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

La tabella di raccordo presenta una coincidenza totale tra debiti di funzionamento (€ 56.763.668,07) e residui passivi (€ 56.763.668,07), senza voci intermedie (IVA a debito, debiti non correlati a residui e residui non connessi a debiti sono tutti pari a zero).

Il raccordo è completo e i totali coincidono perfettamente.

## **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti (€ 137.762.578,04) corrispondono al valore delle immobilizzazioni in corso e realizzate non ammortizzate, finanziate con contributi. Il valore si riduce annualmente in misura pari alla quota annuale di contributi da imputare a conto

economico per sterilizzare l'ammortamento dei cespiti finanziati. Gli accertamenti del titolo 4 per trasferimenti con vincolo di destinazione alimentano i risconti passivi; i residui attivi del titolo 4 corrispondono alla quota da riscuotere relativa a trasferimenti già contabilizzati.

La metodologia di calcolo dei risconti passivi – basata sul valore delle immobilizzazioni finanziarie con contributi e ridotta progressivamente per la quota di ammortamento sterilizzata – è rigorosa e analitica. La risposta descrive con chiarezza il meccanismo di raccordo tra accertamenti del titolo 4, risconti passivi e residui attivi.

### **Punto 11 – Conti d'ordine**

L'ente valorizza nei conti d'ordine i beni concessi in uso a terzi. I beni di terzi per cui l'ente ha diritti durevoli sono già iscritti nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali (al costo degli investimenti sostenuti su beni altrui), quindi non occorre iscriverli nei conti d'ordine. I beni di terzi in uso che non costituiscono immobilizzazioni (ad es. porzioni immobiliari in comodato gratuito e attrezzature in noleggio) non sono stati inseriti nei conti d'ordine per ragioni organizzative (non gestiti in modo accentrato tramite l'inventario) e per la presunta non rilevanza rispetto alla consistenza dello stato patrimoniale. L'ente si impegna a effettuare una ricognizione della loro consistenza e a valutarne la capitalizzazione in prospettiva *accrual*. L'inventario generale non dispone di un campo per identificare se un bene sia in uso a terzi; l'Ufficio Patrimonio tiene comunque evidenza dei beni immobili in uso a terzi.

La distinzione tra beni di terzi che costituiscono immobilizzazioni (già iscritti in CEP) e beni di terzi che non le costituiscono (da iscrivere nei conti d'ordine) è concettualmente corretta e dimostra una buona padronanza del principio 4/3. La valorizzazione dei beni propri concessi in uso a terzi già effettuata è un elemento positivo rispetto ad altri enti del campione.

L'assenza di un campo nell'applicativo informatico per identificare se un bene sia in uso a terzi è una lacuna informativa che limita la capacità di monitoraggio centralizzato del patrimonio concesso. In prospettiva *accrual*, tale informazione sarà essenziale per l'applicazione del principio del controllo. Si raccomanda di aggiungere tale campo nell'applicativo in occasione dei prossimi aggiornamenti.

La mancata iscrizione nei conti d'ordine dei beni di terzi in uso (comodati, noleggi) è motivata con la non gestione accentrata e la presunta non rilevanza. Tale motivazione risulta solo parzialmente accettabile per l'esercizio 2024, ma la ricognizione annunciata dovrà essere effettuata con priorità, anche perché il requisito del 'controllo' ai fini *accrual* potrebbe richiedere la capitalizzazione di tali beni nello stato patrimoniale indipendentemente dalla proprietà.

### **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

L'ente ha avviato attività preparatorie su tutti i fronti richiesti: è in fase di studio la revisione dell'inventario per la riclassificazione secondo i nuovi schemi ITAS; saranno analizzati i contratti PPP per la valutazione secondo ITAS 6; è in corso la formazione del personale (10 dipendenti iscritti al portale MEF-RGS, di cui 2 hanno completato il ciclo formativo di 19 moduli al momento della risposta); è avviato lo studio dei criteri di valorizzazione ITAS; sarà effettuata la ricognizione dei beni di terzi in uso per la valutazione del requisito del 'controllo'.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Pisa, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

Il Comune di Pisa presenta un sistema contabile strutturato e integrato, con diversi elementi di qualità distintivi: l'integrazione nativa tra applicativo di contabilità e inventario; il calcolo e trasferimento automatico degli ammortamenti; la ricognizione annuale formalizzata con determinazione per ciascuna Direzione; le riconciliazioni trimestrali tra inventario e CEP; la formalizzazione della valutazione delle partecipazioni tramite determinazione dirigenziale con allegata istruttoria analitica; la metodologia analitica per il calcolo dei risconti passivi sui contributi agli investimenti; la corretta motivazione dell'assenza di rimanenze; la risposta dettagliata sul processo di capitalizzazione e sulle modalità di generazione delle scritture per ciascuna tipologia di movimentazione. L'attuazione del decreto ministeriale 1 settembre 2021 è confermata esplicitamente. L'ente inoltre ha già censito e valorizzato nei conti d'ordine i beni propri concessi in uso a terzi.

### ***Criticità da monitorare***

Le criticità di maggiore rilevanza riguardano:

- (i) la mancata assunzione degli impegni pluriennali per rimborso mutui, in violazione del paragrafo 5.6 del principio 4/2, con motivazione giuridica argomentata ma non dirimente;
- (ii) chiarire il trattamento contabile adottato per la contabilizzazione dei depositi bancari e postali.

**CORTE DEI CONTI**  
**Sezione Regionale di Controllo per la Toscana**

**Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria  
e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024**

**COMUNE DI PISTOIA (PT)**

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

**Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Pistoia con nota prot. 8766 del 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025.

Il Comune ha risposto in data 24 dicembre 2025 (prot. 8766/2025), a firma del Vicesindaco f.f. di Sindaco e del Responsabile del Servizio Finanziario e Controllo Aziende Partecipate.

La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001737), ai fini dell'esercizio del contraddittorio.

Il Comune di Pistoia ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026 a firma del Vicesindaco f.f. di Sindaco.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o intervento correttivo.

**Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune dichiara che a partire dal 2019, a fronte della progressiva riduzione del personale della UO Amministrazione Patrimoniale, l'ente ha affidato all'esterno, tramite gara, sia la ricognizione straordinaria dell'inventario dei beni mobili e immobili che la tenuta continuativa della contabilità economico-patrimoniale. La ricognizione immobiliare è stata ultimata in data 17 ottobre 2020 (con esclusione di due edifici non accessibili nel periodo di riferimento) e quella mobiliare in data 28 dicembre 2022. L'inventario è attualmente redatto in conformità al principio contabile applicato 4/3. Le verifiche periodiche della consistenza patrimoniale avvengono attraverso una rete di referenti per singoli servizi, che supportano i Dirigenti nelle operazioni inventariali e comunicano le variazioni di consistenza e allocazione dei beni mobili. È in corso, in collaborazione con la ditta, un ulteriore processo di ricognizione sistematica di tutte le categorie patrimoniali in vista del passaggio alla contabilità *accrual*.

L'impiego di un soggetto esterno specializzato per la ricognizione e la manutenzione dell'inventario ha consentito di colmare un deficit organizzativo strutturale, con completamento della ricognizione mobiliare nel 2022. La rete di referenti per singoli servizi costituisce un presidio organizzativo apprezzabile per il mantenimento dell'aggiornamento corrente.

Il ricorso all'esternalizzazione, pur funzionalmente giustificato, evidenzia una riduzione strutturale delle competenze interne in materia patrimoniale, con potenziali rischi di continuità in

caso di interruzione del rapporto con il fornitore. La Sezione auspica che l'ente valuti l'opportunità di recuperare almeno una capacità minima interna di presidio delle funzioni inventariali, anche in prospettiva della complessità del passaggio alla contabilità *accrual*.

Dei due immobili non accessibili per contenzioso: l'ente informa che uno è stato successivamente inventariato; per il secondo, attualmente in ristrutturazione, la ricognizione avverrà al termine dei lavori.

## **Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono censiti in inventario con indicazione della categoria di appartenenza, degli estremi catastali, del titolo di provenienza, della destinazione funzionale e dello stato di consistenza. La valorizzazione è effettuata, ove possibile, con il criterio della ricostruzione dei costi sostenuti per manutenzioni straordinarie; in alternativa è utilizzato il valore catastale aggiornato ai nuovi principi estimativi. La condizione giuridica (demaniale, patrimoniale indisponibile, patrimoniale disponibile) è gestita come attributo obbligatorio della scheda inventariale, aggiornato sulla base degli atti formali dell'ente.

I beni di valore storico-artistico-culturale sono iscritti in inventario e confluiscono nello stato patrimoniale; parte di essi è valorizzata tramite stima assicurativa, mentre una quota non quantificata è stata inventariata senza attribuzione di valore. I beni in diritto di superficie o altre forme di possesso non pieno sono inventariati, con la natura giuridica del diritto registrata come attributo obbligatorio. Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi sono capitalizzate tra le immobilizzazioni immateriali con aliquota di ammortamento del 20%. L'ente dichiara che la fattispecie dei beni in partenariato pubblico-privato allo stato non ricorre, rinviando a una verifica in ambito *accrual*.

La gestione della condizione giuridica come attributo obbligatorio della scheda inventariale, aggiornato sulla base degli atti formali, garantisce la tracciabilità delle variazioni di regime dei beni e appare conforme al principio contabile applicato 4/3.

La capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie su beni di terzi tra le immobilizzazioni immateriali con aliquota del 20% è coerente con le indicazioni del principio 4/3.

La valorizzazione dei beni storico-artistici risulta parziale: per una quota non quantificata di beni non è stato attribuito alcun valore, nemmeno simbolico. L'assenza di valorizzazione, anche stimata, compromette la completezza della rappresentazione patrimoniale. La risposta non indica la dimensione del fenomeno né i tempi di regolarizzazione previsti.

L'utilizzo esclusivo del valore catastale come criterio alternativo di valorizzazione per i beni demaniali e patrimoniali indisponibili, pur ammesso dal principio 4/3, introduce elementi di arbitrarietà nei casi in cui il costo storico sarebbe ricostruibile. Andrebbe verificata l'entità del ricorso a tale criterio alternativo rispetto al totale dei beni valorizzati.

## **Punto 2.1 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

L'ente dichiara integrazione nativa tra scritture inventariali e contabilità economico-patrimoniale, con generazione automatica delle scritture di partita doppia per ciascuna movimentazione. Il processo coinvolge l'ufficio patrimonio in collaborazione con la ditta e le scritture vengono generate periodicamente ogni 30-60 giorni. Le scritture ordinarie sono generate dalla

matrice di correlazione, ma vengono poi rettificata manualmente per garantire congruità tra inventario e rappresentazione nello stato patrimoniale. Le scritture di accertamento, anch'esse proposte inizialmente tramite matrice, vengono analogamente rettificata in base al piano dei conti del cespite. Ammortamenti, scarichi, dismissioni e cambi di condizione giuridica sono invece generati direttamente dal programma in partita doppia senza necessità di matrice.

L'integrazione nativa tra inventario e contabilità economico-patrimoniale, con generazione automatica delle scritture in partita doppia, rappresenta un livello più avanzato di integrazione e costituisce un elemento di qualità del sistema contabile dell'ente.

La generazione automatica delle scritture per ammortamenti, scarichi, dismissioni e variazioni della condizione giuridica elimina un'area di rischio significativa tipicamente associata a questi processi.

Le scritture generate dalla matrice di correlazione vengono poi rettificata manualmente. Tale procedura, pur operativamente giustificata dall'esigenza di allineamento al piano dei conti del cespite, introduce un elemento di rischio nella tracciabilità del processo: le rettifiche manuali sono esposte a errori e richiedono un presidio documentale adeguato.

## **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

L'ente dichiara che l'iscrizione del bene in inventario e la conseguente capitalizzazione nello stato patrimoniale avvengono alla registrazione della liquidazione della spesa di investimento, per tutte le tipologie di beni. Il processo di capitalizzazione prevede: ricevimento e verifica del bene rispetto a ordine e fattura; verifica dei requisiti di capitalizzazione (capacità di generare benefici futuri per più esercizi); registrazione della fattura con movimentazione del conto patrimoniale e del debito verso fornitori; avvio degli ammortamenti dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.

L'aggancio della capitalizzazione alla fase di liquidazione della spesa garantisce che il bene sia iscritto nello stato patrimoniale solo dopo la verifica della sua effettiva acquisizione, riducendo il rischio di capitalizzazioni premature o non supportate da adeguata documentazione. La rilevazione delle spese di investimento avviene al completamento dei lavori (con iscrizione ad incremento del valore del bene) ovvero al collaudo/attestazione di regolare esecuzione, con utilizzo nel frattempo del conto "immobilizzazioni in corso".

## **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Le riconciliazioni e le quadrature tra valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale, valore complessivo dell'inventario e movimentazioni finanziarie al titolo 2 della spesa vengono effettuate annualmente, con la consegna dei prospetti patrimoniali. Il sistema di inventario prevede controlli automatici sulla corretta corrispondenza tra registri inventariali e stato patrimoniale. Il processo di riconciliazione comprende: controllo dei saldi iniziali rispetto ai saldi finali dell'anno precedente; verifica di tutti i movimenti di acquisto e dismissione; controllo della coerenza del fondo ammortamento tra esercizio corrente e precedente; verifica degli ammortamenti secondo i criteri del d.lgs. 118/2011; analisi documentale degli incrementi e decrementi.

La presenza di controlli automatici sulla corrispondenza tra registri inventariali e stato patrimoniale costituisce un presidio interno apprezzabile, che riduce il rischio di disallineamenti non rilevati.

#### **Punto 2.4 – Ammortamenti**

Il calcolo degli ammortamenti viene eseguito direttamente dal gestionale, applicando le aliquote previste dal principio contabile 4/3. La rilevazione avviene mediante scritture contabili di assestamento alla fine di ogni esercizio. L'ente descrive sia la modalità indiretta (rilevazione dell'ammortamento in dare e del fondo ammortamento in avere) sia la modalità diretta (riduzione diretta del valore del bene senza fondo separato). Le categorie escluse dal calcolo dell'ammortamento sono i terreni (vita utile illimitata) e gli oggetti di valore appartenenti al patrimonio culturale, in conformità al principio 4/3.

Il calcolo automatico degli ammortamenti basato sulle aliquote del principio 4/3 e le esclusioni dichiarate (terreni e beni culturali) sono conformi alla normativa vigente.

La risposta menziona sia la modalità indiretta sia quella diretta di rilevazione degli ammortamenti. L'ente comunica che utilizza ammortamenti diretti per le voci prive di fondo ammortamento e indiretti per le altre; il calcolo è annuale e si applica anche ai cespiti temporaneamente non utilizzati.

#### **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Il processo di alienazione o dismissione segue un percorso formalizzato: per le alienazioni è previsto l'atto notarile di vendita; per le dismissioni senza alienazione il verbale di scarico/rotamazione o la determina dirigenziale. Tutti gli atti confluiscono nel fascicolo patrimoniale del bene. La cancellazione dall'inventario è effettuata dal personale competente, con rimozione della scheda cespiti e registrazione dell'operazione come alienazione o dismissione. Le scritture contabili in contabilità economico-patrimoniale comprendono, per le alienazioni: eliminazione del valore storico e del fondo ammortamento, rilevazione dell'eventuale plusvalenza/minusvalenza; per le dismissioni senza corrispettivo: eliminazione del valore residuo e rilevazione dell'eventuale insussistenza. L'integrazione con la contabilità finanziaria avviene tramite accertamento dell'entrata al titolo 4, tipologia 400.

Il processo è ben descritto e differenziato tra alienazioni con corrispettivo e dismissioni senza corrispettivo, con puntuale indicazione degli atti amministrativi necessari e delle scritture contabili generate. La rilevazione automatica della plusvalenza o minusvalenza in fase di alienazione è un elemento di qualità del sistema gestionale.

#### **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze finali al 31 dicembre 2024, pari a € 219.249,87, sono costituite da: segnaletica stradale (€ 133.093,06); carta e materiale di cancelleria (€ 28.395,53); materiale per cucine comunali (€ 15.207,26); materiale per pubblica illuminazione (€ 14.985,56); pubblicazioni del Comune (€ 25.736,70, valorizzate al 10% del prezzo di copertina per la scarsa appetibilità sul mercato); oggetti di rappresentanza (€ 1.831,76). La valutazione è effettuata al costo d'acquisto o di produzione, con l'eccezione delle pubblicazioni. In fase di rendiconto viene effettuata una scrittura di variazione rispetto alla consistenza iniziale.

La tabella delle rimanenze è dettagliata, con specificazione per tipologie di beni e valori analitici. La valorizzazione al costo d'acquisto è coerente con il principio 4/3. Il criterio adottato per le pubblicazioni (10% del prezzo di copertina) è ragionevolmente prudentiale e adeguatamente motivato.

#### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Il Comune detiene partecipazioni per un valore complessivo di € 73.631.689,93 (secondo la tabella allegata), tutte valutate con il metodo del patrimonio netto. Le partecipate principali sono: ALIA Servizi Ambientali Spa (5,427% – € 47.617.019,32); Istituti raggruppati Pistoia (100% – € 12.015.841,00); Fondazione Vivarelli (58,9% – € 6.145.107,09); Far.Com Spa (83,45% – € 2.857.279,60); Copit Spa in liquidazione (51,91% – € 3.907.824,25). Per tutti gli organismi sono stati considerati gli ultimi bilanci approvati disponibili, con valori del patrimonio netto riferiti all'esercizio 2023. La rettifica relativa alle rivalutazioni delle immobilizzazioni finanziarie ha incrementato le riserve indisponibili. L'ente dichiara che non ricorrono partecipazioni senza valore di liquidazione né fattispecie di fondo perdite.

L'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto a tutte le partecipazioni, incluse quelle in enti come fondazioni e associazioni, è un elemento di correttezza metodologica apprezzabile e conforme al principio contabile applicato 4/3. La costituzione delle riserve indisponibili a fronte delle rivalutazioni è correttamente dichiarata.

Il totale delle partecipazioni risultante dalla tabella allegata (€ 73.631.689,93) differisce dal valore iscritto nello stato patrimoniale (€ 71.281.265,37) di circa € 2.350.424,56: tale differenza corrisponde esattamente all'importo complessivo dei dividendi incassati nell'esercizio 2024 dalle partecipate, come indicato nell'apposita colonna della tabella. Questo dato non configura un disallineamento contabile ma riflette la corretta applicazione del metodo del patrimonio netto: i dividendi distribuiti dalle partecipate riducono il valore di carico della partecipazione nello stato patrimoniale, in quanto rappresentano una restituzione di risorse il cui incremento era già stato rilevato come rivalutazione della partecipazione stessa negli esercizi di maturazione dell'utile. Il raccordo € 73.631.689,93 (valore al PN al lordo dei dividendi) – € 2.350.424,56 (dividendi) = € 71.281.265,37 (valore iscritto nello SP) è pertanto internamente coerente e corretto.

I valori del patrimonio netto delle partecipate utilizzati per la valutazione si riferiscono ai bilanci dell'esercizio 2023 e non 2024. Tale sfasamento, strutturale nel sistema contabile vigente, assume rilevanza significativa per le partecipazioni di maggior peso, in particolare ALIA Servizi Ambientali Spa (€ 47.617.019,32), che da sola rappresenta il 64,7% del valore complessivo delle partecipazioni.

La partecipazione in Copit Spa, dichiarata in liquidazione (quota 51,91% – € 3.907.824,25), è valutata al metodo del patrimonio netto. L'ente fornisce un resoconto dettagliato delle attività del periodo liquidatorio 2022-2025. Il bilancio intermedio al 31/12/2025 evidenzia: utile € 27.422, liquidità € 9.171.284, patrimonio netto € 8.313.405 (in crescita rispetto ai € 6.692.433 iniziali). L'ente ritiene ragionevole attendersi la conclusione della liquidazione con piano di riparto dell'attivo.

### **Punto 4.3 – Fondo perdite società partecipate**

L'ente dichiara che non ricorre la fattispecie del fondo perdite società partecipate, né in contabilità economico-patrimoniale né in contabilità finanziaria.

La risposta è tecnicamente corretta: poiché tutte le partecipazioni sono valutate con il metodo del patrimonio netto, il fondo perdite non è richiesto in contabilità economico-patrimoniale, essendo i suoi effetti già incorporati nella valutazione delle partecipazioni. L'assenza di accantonamenti in contabilità finanziaria conferma l'assenza di perdite da coprire ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. 175/2016.

### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo richiesta tra crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 57.900.843,41) e residui attivi della contabilità finanziaria (€ 140.424.205,11). Le principali voci di raccordo comprendono: fondo svalutazione crediti (+ € 112.633.527,31); crediti stralciati dal conto del bilancio (- € 39.197.321,09); residui da depositi postali (+ € 1.155.688,57); saldo credito IVA (- € 51.815,00); altri crediti non correlati a residui (- € 17.289,23, corrispondenti a crediti rateizzati); altri residui attivi non connessi a crediti (+ € 8.000.571,14, corrispondenti ai residui del titolo 6 che per la matrice di correlazione non generano crediti).

La struttura della tabella di raccordo è completa e le voci di collegamento sono analiticamente dettagliate. Il risultato finale è internamente coerente.

La risposta alla nota istruttoria motiva la mancata evidenza separata dei crediti rateizzati (€ 17.289,23) nell'allegato 4/1 (prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità) con il fatto che questi sono già inclusi nel calcolo del FCDE. Tale motivazione non appare del tutto coerente con il disposto del paragrafo 13.9 dell'allegato 4/1, che richiede al fondo svalutazione crediti in contabilità economico-patrimoniale di evidenziare distintamente la quota relativa a crediti imputati ad esercizi successivi per rateizzazione ai sensi del principio 4/3, par. 4.20.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

L'ente dichiara che il valore delle riserve indisponibili per beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali corrisponde all'esatta consistenza di queste tipologie di beni iscritti nello stato patrimoniale attivo. L'ente conferma che le modifiche del decreto ministeriale 1° settembre 2021 sono state recepite e tutte le voci del netto risultano valorizzate.

### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri iscritto nello stato patrimoniale passivo ammonta a € 7.404.910,38, suddiviso tra fondo contenzioso (€ 2.915.000,00) e altri accantonamenti (€ 4.489.910,38). L'ente afferma la corrispondenza con gli accantonamenti del risultato di amministrazione, escludendo il fondo crediti di dubbia esigibilità, e conferma l'assenza di accantonamenti per fondo perdite società partecipate.

La coerenza dichiarata tra i fondi per rischi e oneri dello stato patrimoniale e gli accantonamenti del risultato di amministrazione, al netto del FCDE, appare conforme al principio che presiede al collegamento tra i due sistemi contabili. L'assenza del fondo perdite società partecipate in CEP è correttamente motivata dall'adozione del metodo del patrimonio netto.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale ammontano a € 63.502.133,07, mentre il questionario al rendiconto riporta € 72.011.526,13. La differenza (€ 8.509.393,06) è attribuita dall'ente alla presenza di residui attivi del Titolo 6 relativi a mutui, che in CEP non avrebbero ancora generato l'incremento del debito di finanziamento in quanto le somme non sono ancora fisicamente transitate nel conto di tesoreria.

L'ente non ha eseguito il giro contabile previsto dall'esempio n. 8 del principio contabile applicato 4/2, che prescrive – al momento in cui CDP rende disponibili le somme su un conto intestato all'ente – di procedere contestualmente all'accertamento al Titolo 6 con reversale immediata, all'impegno e mandato al Titolo 3 spesa per la costituzione del deposito, e all'accertamento al Titolo 5 per i prelievi futuri a fronte dei SAL. Indipendentemente dalla procedura adottata in contabilità finanziaria, l'ente avrebbe potuto e dovuto inserire una rettifica manuale nelle scritture di CEP per iscrivere il debito verso CDP corrispondente ai mutui accertati e resi disponibili ma non ancora transitati in tesoreria. L'obbligazione giuridica verso CDP esiste già per effetto del contratto stipulato e le somme sono già disponibili sul conto intestato all'ente: il principio della competenza economica impone che il debito sia rilevato in CEP al momento del perfezionamento dell'obbligazione, non al momento del transito fisico in tesoreria, che nel meccanismo CDP costituisce una mera formalità contabile. Lo stato patrimoniale al 31 dicembre 2024 risulterebbe pertanto sottostimato di € 8.509.393,06 nella voce debiti di finanziamento, con conseguente sovrastima del patrimonio netto per pari importo.

La mancata assunzione di impegni pluriennali per rimborso mutui con imputazione alle scadenze future delle rate costituisce una non corretta applicazione del paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2 del d.lgs. 118/2011. L'ente riconosce esplicitamente il problema e lo attribuisce a limitazioni del software gestionale, che renderebbe necessarie integrazioni manuali. Tale motivazione, pur operativamente comprensibile, non può costituire giustificazione per la inosservanza di un principio: la corretta imputazione pluriennale degli impegni per rimborso mutui è indispensabile per la rappresentazione fedele del profilo di sostenibilità del debito e del relativo vincolo sul risultato di amministrazione. Si raccomanda all'ente di adottare le soluzioni tecniche o le integrazioni manuali necessarie per la correzione della procedura a decorrere dall'esercizio 2025.

L'ente comunica che il mancato giro contabile ex esempio n. 8 del principio contabile applicato 4/2 è stato sanato nel corso del 2025. La corretta registrazione degli impegni pluriennali per rimborso mutui sarà gestita manualmente dal 2026, in attesa di un automatismo nel software gestionale.

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra debiti di funzionamento (aggregato complessivo dei debiti nello SP pari a € 79.046.600,67, al netto dei debiti di finanziamento di € 63.502.133,07, per

un netto di € 15.544.467,60) e residui passivi (€ 15.539.084,07). Il raccordo evidenzia debiti non correlati a residui passivi per € 5.383,53, relativi ad accertamenti di alienazione in attesa di rogito. Non si rilevano residui passivi non connessi a debiti di funzionamento.

Il raccordo è formalmente completo e internamente coerente. La differenza residua (€ 5.383,53) è adeguatamente spiegata. L'assenza di residui passivi non correlati a debiti indica un elevato grado di allineamento tra i due sistemi contabili sul fronte delle obbligazioni di funzionamento.

### **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti al 31 dicembre 2024 ammontano a € 86.925.275,26. L'ente dichiara che negli ultimi quattro esercizi è stata effettuata la relazione puntuale tra entrate per contributo al titolo 4 tipologia 200 e i relativi cespiti finanziati, determinando la quota di ammortamento da iscrivere a conto economico. Per la restante parte iscritta nei risconti passivi (il portafoglio storico ante quadriennio) viene applicato un coefficiente forfettario.

La metodologia adottata negli ultimi quattro esercizi, con relazione puntuale tra contributo e cespiti finanziati e quota di ammortamento calcolata in base al singolo bene, è rigorosa e analitica, in linea con le indicazioni del principio 4/3.

Per il portafoglio storico di risconti passivi anteriore al quadriennio recente – la cui dimensione assoluta non è indicata nella risposta – viene applicato un coefficiente forfettario. Considerata la rilevanza della voce (€ 86.925.275,26 complessivi) e l'esigenza di una rappresentazione corretta dei ricavi per ammortamento dei contributi nel conto economico, andrebbe chiarita: (i) la quota di portafoglio gestita con metodo forfettario rispetto al totale; (ii) il valore del coefficiente applicato e la sua giustificazione. La Sezione auspica che, in sede di transizione alla contabilità *accrual*, anche questo portafoglio storico venga ricondotto a una valorizzazione analitica.

L'ente si impegna a una valutazione analitica in sede di transizione sostanziale *all'accrual*.

### **Punto 11 – Conti d'ordine**

L'ente riconosce la necessità di una ricognizione puntuale per entrambe le categorie dei conti d'ordine (beni di proprietà comunale in uso a terzi e beni di terzi in uso presso l'ente) e si impegna a effettuarla nel corso del 2026, anche nell'ambito delle valutazioni per il passaggio alla contabilità *accrual*. L'importo attualmente evidenziato tra i beni di proprietà comunale si riferisce ai beni del servizio idrico concessi a Publiacqua Spa, per i quali è necessaria una nuova stima.

La mancata valorizzazione dei conti d'ordine per entrambe le categorie di beni rappresenta un gap informativo significativo nella rappresentazione del patrimonio gestito dall'ente. La risposta si limita a riconoscere il problema e a rinviare la ricognizione al 2026, senza fornire stime sulla dimensione del fenomeno né indicare un piano operativo con scadenze definite.

L'assenza di una ricognizione sistematica dei beni di terzi in uso assume rilevanza ulteriore in prospettiva *accrual*: la transizione agli ITAS richiederà di valutare se tali beni soddisfano il requisito del 'controllo' ai fini della capitalizzazione nello stato patrimoniale. L'ente non

fornisce indicazioni circa un'analisi preliminare in tal senso, né quantifica le categorie di beni di terzi attualmente in uso (immobili in locazione passiva, comodato, convenzioni d'uso con altri enti).

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Il Comune descrive un quadro articolato di attività preparatorie, articolate nei seguenti filoni: (i) riclassificazione dei beni, con avvio della definizione del workflow definitivo, ricognizione dell'archivio cespiti e predisposizione della matrice di raccordo tra classificazioni correnti e schema *accrual*; (ii) identificazione dei beni ITAS 6 (infrastrutture), con analisi preliminare dei cespiti potenzialmente riconducibili a tale categoria e avvio delle richieste di integrazione documentale ai settori tecnici; (iii) analisi dei beni di terzi in uso, con mappatura avviata e raccolta dei contratti pertinenti; (iv) formazione del personale, con 15 persone formate sul portale MEF-RGS e quasi totalità del servizio finanziario che ha completato la formazione specifica; (v) studio preliminare dei criteri di valorizzazione, con analisi delle informazioni disponibili (valori d'origine, ammortamenti, spese incrementative).

Il quadro delle attività preparatorie descritto articolato e dettagliato, con avanzamento concreto su tutti i fronti richiesti dalla nota istruttoria. La formazione estesa al servizio finanziario (15 persone, quasi la totalità) e la predisposizione della matrice di raccordo tra le classificazioni correnti e lo schema *accrual* testimoniano un impegno concreto e strutturato.

L'avvio dell'identificazione dei beni ITAS 6 con richiesta di integrazioni documentali ai settori tecnici indica una consapevolezza della complessità trasversale del processo di transizione, che richiede il coinvolgimento degli uffici tecnici e non solo del servizio finanziario.

La formazione per i servizi non finanziari è stata rinviata 'in attesa di maggior chiarezza sull'entrata a regime della nuova contabilità'. Tale approccio, pur comprensibile, rischia di lasciare scoperti i settori tecnici (lavori pubblici, patrimonio, urbanistica, ambiente) che sono i principali produttori dei dati patrimoniali di interesse ai fini *accrual*. Il passaggio alla nuova contabilità richiede un cambiamento organizzativo trasversale: la Sezione raccomanda di avviare la formazione anche per i servizi non finanziari, almeno a livello di sensibilizzazione, indipendentemente dalla data di entrata a regime.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Pistoia, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

Il sistema contabile del Comune di Pistoia presenta elementi di qualità apprezzabili, primo tra tutti l'integrazione nativa tra inventario e contabilità economico-patrimoniale, con generazione automatica delle scritture in partita doppia e la generazione automatica degli ammortamenti, scarichi e dismissioni senza matrice di correlazione. L'applicazione generalizzata del metodo del patrimonio netto a tutte le partecipazioni (11 soggetti) e la costituzione delle riserve indisponibili a fronte delle rivalutazioni sono elementi di conformità metodologica. La risposta alla sezione sulla preparazione *accrual* è articolata, con attività concrete avviate su tutti

i fronti richiesti e un significativo investimento nella formazione del personale del servizio finanziario. La tabella di raccordo crediti/residui attivi e quella debiti di funzionamento/residui passivi risultano complete e internamente coerenti.

### *Criticità da monitorare*

Le criticità di maggiore rilevanza riguardano:

- (i) la mancata assunzione degli impegni pluriennali per rimborso mutui con imputazione alle scadenze future delle rate, in violazione del paragrafo 5.6 del principio 4/2;
- (ii) la valorizzazione parziale dei beni storico-artistici, con una quota non quantificata di beni inventariati senza attribuzione di valore;
- (iii) la sottostima del debito di finanziamento corretto con il rendiconto 2025;
- (iv) il ricorso a un coefficiente forfettario per il calcolo dei risconti passivi sui contributi agli investimenti del portafoglio storico.

**CORTE DEI CONTI**  
**Sezione Regionale di Controllo per la Toscana**

**Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria  
e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024**

**COMUNE DI PRATO (PO)**

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

**Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Prato con nota prot. 8737 del 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025.

Il Comune ha risposto in data 23 dicembre 2025 (prot. 8737/2025), a firma della Dirigente. Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o monitoraggio. La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001738), ai fini dell'esercizio del contraddittorio.

Il Comune di Prato ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026 a firma Responsabile del Servizio Finanziario. L'ente prende atto dei rilievi, condivide la loro importanza e illustra gli atti formali già adottati in risposta. In particolare, l'ente ha inserito nel PIAO 2026-2028 tre obiettivi di performance direttamente riconducibili ai rilievi della Sezione.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o intervento correttivo.

**Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune dichiara che l'inventario contiene tutti i beni materiali e immateriali di proprietà dell'ente, articolato in inventari specifici curati da cinque diverse unità operative: 'Gestioni tecniche patrimonio' per i beni immobili; 'Provveditorato, magazzino, gestione autoparco e pulizie' per i beni mobili generici; 'Infrastrutture e rete' per i beni informatici; 'Risorse culturali e museali' per i beni mobili di valore culturale; 'Gestione dei servizi della rete bibliotecaria urbana' per i beni librari. Nel triennio 2022-2024 non è stata effettuata una ricognizione fisica completa e puntuale: sono state eseguite solo ricognizioni parziali in base alle esigenze emerse di volta in volta. L'ultima ricognizione completa risale al 2008 tramite incarico esterno.

L'assenza di una ricognizione fisica completa dal 2008 è una grave criticità. Per un comune delle dimensioni di Prato, con un patrimonio significativo e articolato, la mancanza di un aggiornamento sistematico da oltre quindici anni non garantisce la corrispondenza tra beni fisicamente esistenti e beni inventariati. Le ricognizioni parziali effettuate nel triennio 2022-2024 'in base alle esigenze verificatesi' non suppliscono a questa lacuna strutturale.

La gestione degli inventari su cinque unità operative distinte, con 'notevoli difficoltà legate all'individuazione della competenza nei casi di beni con classificazione incerta', è riconosciuta dall'ente stesso come fonte di criticità operative. Tale frammentazione organizzativa, senza un coordinamento centrale efficace e senza integrazione informatica tra i sistemi, è una condizione strutturalmente sfavorevole alla coerenza e completezza degli inventari.

### **Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono inventariati secondo il Codice civile, con condizione giuridica gestita tramite specifiche schede software. I criteri di valorizzazione sono il costo storico quando disponibile, altrimenti la rendita catastale rivalutata incrementata dalle manutenzioni straordinarie. La riserva indisponibile è calcolata e aggiornata al 31 dicembre. I beni mobili culturali sono iscritti nell'inventario culturale con valorizzazione al valore di stima o costo storico. L'ente non ha beni in PPP ma gestisce impianti sportivi in concessione, con iscrizione delle manutenzioni straordinarie del concessionario nello stato patrimoniale al costo di realizzazione, previa certificazione di regolare esecuzione. L'ente non detiene beni in diritto di superficie, uso o usufrutto. Le manutenzioni su beni di terzi non vengono effettuate e non risultano valorizzate.

La gestione dei beni concessi in concessione è particolarmente apprezzabile: le manutenzioni straordinarie realizzate dal concessionario, regolarmente autorizzate, sono valorizzate nello stato patrimoniale al costo sostenuto dal terzo, previa acquisizione della certificazione di regolare esecuzione. Si tratta di un approccio coerente con il principio 4/3.

La riserva indisponibile è calcolata sommando il valore netto dei beni demaniali e patrimoniali indisponibili al valore dell'inventario dei beni culturali e dei beni librari, con aggiornamento al 31 dicembre. Il metodo è coerente con la normativa.

La risposta non specifica come siano valorizzati i beni demaniali e patrimoniali indisponibili in assenza sia del costo storico sia di dati catastali adeguati, né indica la dimensione del ricorso al criterio alternativo della rendita catastale rivalutata rispetto al costo storico.

### **Punto 2 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

L'ente descrive un sistema di movimentazione inventariale 'manuale con alcuni automatismi derivanti dai ribaltamenti dalla contabilità finanziaria'. L'assenza di integrazione tra i singoli software di gestione degli inventari delle diverse unità operative e il software di contabilità economico-patrimoniale è esplicitamente riconosciuta come causa di 'notevoli difficoltà'. La matrice di correlazione alimenta di default il conto 'immobilizzazioni materiali in costruzione' per i beni immobili, mentre per i beni mobili movimentata il conto corrispondente al piano finanziario. La gestione del conto contenitore 'immobilizzazioni materiali in costruzione' è identificata dall'ente come 'criticità che richiede particolare attenzione e impegno'. Per le opere, il sistema 'Scheda Opera' consente il tracciamento dalla programmazione al collaudo, con trasmissione delle informazioni al Servizio Patrimonio e successivo aggiornamento inventariale e della CEP. Tuttavia, non tutte le scritture transitano da tale sistema: gli espropri, le acquisizioni a scomputo di oneri (per cui la tracciatura è avviata solo dai permessi di costruire rilasciati dal 2024) e i beni di edilizia popolare afferenti alla società partecipata Edilizia Pubblica

Pratese richiedono scritture manuali. Gli ammortamenti vengono calcolati manualmente e rilevati in sede di rendiconto a seguito di comunicazione dai servizi tenutari degli inventari.

Il sistema 'Scheda Opera', che associa l'informazione sull'opera in corso di esecuzione all'impegno di spesa al titolo II e consente la trasmissione strutturata delle informazioni al Servizio Patrimonio a collaudo avvenuto, è una soluzione organizzativa apprezzabile per garantire la tracciabilità delle opere pubbliche dalla programmazione alla capitalizzazione.

Il sistema di integrazione è debole: cinque software di inventario non integrati tra loro né con il software di contabilità economico-patrimoniale, con ricorso prevalente a elaborazioni manuali e ribaltamenti dalla contabilità finanziaria. L'ente stesso qualifica la propria situazione come 'manuale con alcuni automatismi', riconoscendo esplicitamente le notevoli difficoltà operative.

Il conto contenitore 'immobilizzazioni materiali in costruzione', che raccoglie automaticamente via matrice tutti gli impegni su beni immobili, richiede un controllo periodico che l'ente stesso qualifica come criticità. La mancata stornazione tempestiva delle opere ultimate al conto definitivo del cespite può determinare una sovrastima delle immobilizzazioni in corso e una sottostima delle immobilizzazioni finite, con conseguenti errori nel calcolo degli ammortamenti.

Le acquisizioni a scomputo di oneri urbanistici sono tracciate nella contabilità finanziaria solo per i permessi di costruire rilasciati dal 2024. Le opere precedenti sono oggetto di registrazione manuale in CEP senza supporto dalla contabilità finanziaria. Considerata la rilevanza che tali acquisizioni possono avere per un comune di media-grande dimensione come Prato, andrebbe verificata la completezza della rappresentazione patrimoniale delle opere a scomputo acquisite negli anni precedenti.

Il calcolo degli ammortamenti avviene manualmente in sede di rendiconto, a seguito di comunicazione dai servizi tenutari dei singoli inventari. Con cinque unità operative che gestiscono inventari distinti, il rischio di omissioni o ritardi nelle comunicazioni è significativo. L'assenza di un calcolo automatico centralizzato è una vulnerabilità strutturale del sistema.

## **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

L'iscrizione del bene nell'inventario avviene all'atto della registrazione della fattura di acquisto in contabilità finanziaria, che tramite ribaltamento genera un movimento in CEP. Per i beni mobili con impegni rimasti a residuo per mancata ricezione delle fatture entro fine esercizio, si registrano 'fatture da ricevere' in CEP, con possibili criticità di allineamento rispetto all'aggiornamento inventariale che avviene successivamente. Per le opere, la capitalizzazione avviene al termine dei lavori (certificato di regolare esecuzione), con storno dal conto 'immobilizzazioni in costruzione'.

La registrazione di 'fatture da ricevere' per i beni mobili con impegni a residuo a fine esercizio determina un disallineamento temporale tra la rilevazione del debito in CEP e l'aggiornamento inventariale. L'ente riconosce esplicitamente questa criticità, che può portare a una temporanea sovrastima dei debiti e a una corrispondente sottostima (o ritardo di iscrizione) delle immobilizzazioni.

### **Punto 2.3 – Riconciliazioni e quadrature**

Le riconciliazioni tra inventari e movimenti contabili avvengono in sede di chiusura dell'esercizio, sia per i beni immobili che per i beni mobili, con scritture manuali per garantire l'allineamento ove necessario. Non risultano riconciliazioni infrannuali formalizzate.

La concentrazione di tutti gli allineamenti in sede di rendiconto aumenta il rischio che disallineamenti significativi rimangano non rilevati che le rettifiche di chiusura siano numerose e complesse.

### **Punto 2.4 – Dismissioni e alienazioni**

Il processo di alienazione degli immobili prevede delibera di Giunta di adozione della lista e del piano delle alienazioni, approvazione in sede DUP dal Consiglio, determina dirigenziale di autorizzazione alla stipula e atto notarile. I movimenti di dismissione vengono trattati singolarmente con integrazione del movimento da ribaltamento, rilevazione puntuale di plus/minusvalenza e chiusura dei conti patrimoniali. Per i beni mobili senza corrispettivo si adottano delibere di Giunta riepilogative con scarico inventariale e rilevazione di eventuale minusvalenza.

Il processo di alienazione degli immobili è formalizzato su più livelli (Giunta, Consiglio, DUP, determina, rogito) e la rilevazione puntuale delle plus/minusvalenze risulta adeguata.

### **Punto 3 – Rimanenze**

Le rimanenze di magazzino al 31 dicembre 2024 ammontano a € 105.741,12 e sono dettagliate in sei categorie: materiale economale (€ 15.315,53), igienico sanitario (€ 35.230,60), refezione (€ 21.778,29), Covid (€ 28.529,87), pronto soccorso (€ 700,66), articoli vari (€ 4.186,17). La valutazione è effettuata con il metodo del costo medio ponderato. La variazione viene registrata manualmente con un'unica scrittura al termine dell'esercizio. Le scritture di chiusura e apertura di esercizio sono automatiche.

La risposta è dettagliata e analitica: fornisce la tabella completa dei movimenti per tipologia di materiale con valori iniziali, carichi, scarichi e valori finali. Il metodo del costo medio ponderato è esplicitamente indicato. Le scritture automatiche di chiusura e apertura di esercizio costituiscono un elemento positivo.

### **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Le partecipazioni iscritte nello stato patrimoniale ammontano a € 236.451.116,53, tutte valutate con il metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente. Le partecipate principali sono: ALIA Spa (18,07% – € 219.862.026,80), Interporto della Toscana Centrale (45,47% – € 7.835.182,58), EPP (67,51% – € 2.781.719,85), Pratifarma Farmacie Pratesi (20% – € 1.803.660,80). A fronte degli incrementi di valutazione sono state costituite 'Riserve di rivalutazione' nel patrimonio netto. Le partecipazioni in associazioni e fondazioni senza valore di liquidazione (€ 2.827.158,11) hanno corrispondenti riserve indisponibili. Il fondo perdite in CEP è pari a zero, coerentemente con l'adozione generalizzata del metodo del patrimonio netto.

La gestione delle partecipazioni in fondazioni e associazioni con statuto che prevede la devoluzione del fondo a terzi in caso di scioglimento è corretta: per tali partecipazioni sono state costituite apposite riserve indisponibili nel patrimonio netto, in conformità al principio 4/3.

L'assenza del fondo perdite in contabilità economico-patrimoniale è correttamente motivata dall'adozione generalizzata del metodo del patrimonio netto per tutte le partecipazioni.

La voce ALIA Spa (€ 219.862.026,80) rappresenta il 92,9% del valore complessivo delle partecipazioni. La concentrazione quasi totale su un'unica partecipata – e la rilevanza assoluta dell'importo – rende critico il corretto aggiornamento annuale del valore: lo sfasamento di un anno nei dati di riferimento (bilancio 2023 anziché 2024) ha potenzialmente un impatto molto significativo sulla rappresentazione dello stato patrimoniale. Andrebbe acquisita una stima dell'impatto dello sfasamento temporale, tenuto conto della dimensione e della volatilità del patrimonio netto di ALIA.

### **Punto 5 – Crediti – Tabella di raccordo con i residui attivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 72.195.389,15) e residui attivi della contabilità finanziaria (€ 181.306.790,27). Le voci di raccordo comprendono: fondo svalutazione crediti (+ € 349.413.957,28); IVA a credito (- € 10.910,26); depositi bancari e postali (+ € 6.358.537,92); crediti stralciati mantenuti nello SP (- € 246.805.630,02); altri residui non correlati a crediti (+ € 155.446,20, relativi al prestito Fondi Kyoto erogato per SAL).

La tabella di raccordo è dettagliata e analitica, con specificazione puntuale di tutte le voci di raccordo e motivazione esplicita degli 'altri residui non connessi a crediti'. Il formato della tabella è coerente con lo schema richiesto dalla nota istruttoria.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

L'ente dichiara di aver dato piena attuazione al decreto ministeriale del 1° settembre 2021, con movimentazione delle riserve indisponibili a seguito delle variazioni del patrimonio indisponibile, culturale e demaniale, calcolate e aggiornate al 31 dicembre di ciascun esercizio.

La risposta è puntuale e completa. L'attuazione del DM settembre 2021 è confermata esplicitamente, con riferimento alla metodologia di aggiornamento già descritta al punto 1.2. Si tratta dell'unico ente del campione che risponde in modo esaustivo a questo specifico quesito.

### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo per rischi e oneri in CEP ammonta a € 10.811.515,21, dettagliato in: fondo contenzioso (spese legali e debiti fuori bilancio) € 8.260.000,00; fondo contenzioso fidejussioni € 262.661,47; fondo indennità fine mandato Sindaco € 6.440,00; fondo rinnovo contrattuale personale € 597.178,30; fondo depositi cauzionali € 1.638.444,29. L'importo complessivo corrisponde a quanto accantonato nel risultato di amministrazione finanziario. Il fondo perdite partecipate in CEP è pari a zero, coerentemente con l'adozione del metodo del patrimonio netto.

La risposta è analitica e dettagliata: il fondo è disaggregato nelle sue componenti con importi puntuali. La corrispondenza dichiarata tra il totale del fondo CEP e gli accantonamenti del risultato di amministrazione è il requisito fondamentale di coerenza tra i due sistemi contabili.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

I debiti di finanziamento nello stato patrimoniale (€ 63.031.102,93) coincidono con il dato del questionario al rendiconto. Gli impegni pluriennali per rimborso prestiti nell'allegato al rendiconto ammontano a € 13.221.660,52 (riferiti alle rate fino al 2028). L'ente conferma di aver provveduto ad assumere gli impegni su tutte le annualità previste dai piani di ammortamento e che la differenza rispetto al totale del debito si riferisce agli impegni da assumere dal 2029 in poi.

L'Ente ha assunto gli impegni pluriennali per tutte le annualità ricomprese nel bilancio pluriennale (fino al 2028) e spiega che la differenza tra debito complessivo e impegni assunti riguarda le rate con scadenza successiva all'orizzonte temporale del bilancio approvato.

*Questo configura una difformità dal par. 5.6 del principio contabile applicato 4/2, che prevede l'assunzione di impegni pluriennali alla stipula del contratto con imputazione agli esercizi di scadenza delle rate. La parziale imputazione degli impegni distorce la rappresentazione degli impegni pluriennali nell'allegato al rendiconto.*

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

La tabella di raccordo evidenzia: debiti totali (€ 108.396.965,73), meno debiti da finanziamento (€ 63.031.102,93), meno IVA a debito (€ 44.845,52), più altri residui non connessi a debiti (€ 2.999,02, relativi a spese su c/c postali non ancora regolarizzate in contabilità finanziaria) = residui passivi (€ 45.324.016,30).

Il raccordo è completo, internamente coerente e include tutte le voci intermedie richieste dalla nota istruttoria. La specificazione degli 'altri residui non connessi a debiti' è puntuale e motivata.

### **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I contributi agli investimenti ricevuti vengono riscontati in base alla percentuale di ammortamento del bene per il quale sono stati erogati, con analisi annuale dei singoli accertamenti del titolo 4 con vincolo di destinazione. L'ente segnala che può verificarsi una discrepanza tra l'inizio del risconto e quello dell'ammortamento del bene.

La metodologia di calcolo dei risconti passivi basata sull'aliquota di ammortamento del singolo bene finanziato, con analisi analitica per accertamento, è rigorosa e conforme al principio 4/3.

### **Punto 11 – Conti d'ordine**

L'ente non ha valorizzato i conti d'ordine per i beni in uso a terzi né per i beni di terzi in uso, motivando la scelta con la carenza di 'puntuali indicazioni normative'. Esiste tuttavia una gestione extracontabile nel programma patrimonio, con elenco delle locazioni attive pubblicato in Amministrazione Trasparente (con identificazione del bene, soggetto utilizzatore, titolo

giuridico, durata e canone). Per le locazioni passive, il Servizio Patrimonio traccia tutti gli immobili con il relativo contratto. L'analisi preliminare per il requisito del 'controllo' ai fini *accrual* non è ancora stata effettuata, ma l'ente si sta attivando in tal senso.

L'esistenza di un elenco analitico delle locazioni attive pubblicato in Amministrazione Trasparente e di un sistema di tracciamento delle locazioni passive nel gestionale patrimonio garantisce almeno una trasparenza extracontabile sui beni concessi e ricevuti in uso, superiore a quella di altri enti del campione.

La motivazione addotta per la mancata valorizzazione dei conti d'ordine – 'carenza di puntuali indicazioni normative' – non appare del tutto convincente, dal momento che il principio 4/3 già prevede la rilevazione nei conti d'ordine dei beni di proprietà dell'ente concessi in uso a terzi e dei beni di terzi utilizzati dall'ente. La Sezione auspica che tale valorizzazione venga effettuata nella prima occasione utile, anche in previsione del passaggio *accrual*.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Il Comune ha avviato la formazione del personale e sta valutando l'implementazione del software contabile per la fase pilota. È stata avviata la collaborazione con il Servizio Patrimonio per l'analisi dei beni di terzi in uso secondo il requisito del 'controllo' e per una ricognizione completa dei beni esistenti finalizzata anche alla successiva riclassificazione.

La risposta sulla preparazione *accrual* è sintetica e poco strutturata: non è richiamato alcun atto formale di indirizzo politico-amministrativo, non vi è evidenza di un piano operativo con scadenze definite, non sono descritte le attività avanzate su riclassificazione, ITAS 6 o criteri di valorizzazione. L'implementazione del software è ancora 'in fase di valutazione'. Considerata la complessità del patrimonio pratese il percorso di preparazione *accrual* richiede un piano strutturato e risorse significative che la risposta non evidenzia.

La ricognizione completa dei beni esistenti è descritta come attività da avviare in collaborazione con il Servizio Patrimonio: la sua necessità è riconosciuta dall'ente stesso. Senza una ricognizione aggiornata – l'ultima risale al 2008 – la transizione alla contabilità *accrual* avverrà su una base patrimoniale di incerta affidabilità.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Prato, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

Il Comune di Prato presenta alcuni elementi di qualità apprezzabili: il sistema 'Scheda Opera' per la tracciatura delle opere pubbliche dalla programmazione alla capitalizzazione; la gestione delle manutenzioni straordinarie dei concessionari nello stato patrimoniale al costo di realizzazione; la tabella di raccordo crediti/residui attivi; la risposta al patrimonio netto, esplicita e completa sull'attuazione del DM settembre 2021; la metodologia analitica per i contributi agli investimenti senza ricorso a coefficienti forfettari. Significativa è anche la dettagliata

risposta sulle rimanenze con tabella analitica per tipologia e il metodo di valorizzazione esplicitamente indicato.

### ***Criticità da monitorare***

Le criticità di maggiore rilevanza riguardano:

- (i) l'assenza di una ricognizione fisica completa dal 2008, che non garantisce la corrispondenza tra beni inventariati e beni fisicamente esistenti;
- (ii) il sistema di integrazione tra inventario e CEP, con cinque applicativi non integrati e prevalenza di scritture manuali – e l'ente stesso ne riconosce esplicitamente le criticità
- (iii) il calcolo manuale degli ammortamenti a seguito di comunicazione da cinque unità operative distinte;
- (iv) la preparazione *accrual* in fase poco avanzata, senza atto di indirizzo formale né piano operativo strutturato. L'ente prende atto dei rilievi, condivide la loro importanza e illustra gli atti formali già adottati in risposta. In particolare, l'ente ha inserito nel PIAO 2026-2028 tre obiettivi di performance direttamente riconducibili ai rilievi della Sezione.

## CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Toscana

#### Referto sull'analisi di coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale – Rendiconto 2024

#### COMUNE DI SIENA (SI)

*Analisi della risposta all'istruttoria – Deliberazione n. 100/2025/INPR*

#### **Premessa**

L'istruttoria è stata trasmessa al Comune di Siena con nota prot. 8131 del 7 novembre 2025, con termine di risposta fissato al 16 dicembre 2025. La risposta reca la data del 17 dicembre 2025 (prot. 8659), sostanzialmente nei termini, ed è sottoscritta dalla Dirigente della Direzione Risorse Finanziarie, con copia per conoscenza al Sindaco, al Segretario Generale e all'Assessore al Bilancio. Allegati: Deliberazione di Consiglio n. 71/2025 (approvazione Rendiconto 2024 con rettifica saldi cassa 2022-2023) e i prospetti RA 2022 e RA 2023.

La Sezione ha trasmesso al Comune la scheda di analisi dell'istruttoria in data 16 aprile 2026 (prot. 0001739), ai fini dell'esercizio del contraddittorio.

Il Comune di Siena ha trasmesso le proprie controdeduzioni in data 22 aprile 2026, a firma del Responsabile del Servizio Finanziario.

Il documento che segue espone, punto per punto, le valutazioni della Sezione in merito alle risposte fornite, segnalando gli elementi che appaiono soddisfacenti e le criticità che meritano approfondimento o intervento correttivo.

#### **Punto 1.1 – Completezza dell'inventario – Inventariazione dei beni**

Il Comune conferma che l'inventario è redatto in conformità al principio contabile applicato 4/3 e comprende l'insieme dei beni materiali e immateriali di proprietà dell'ente, correttamente descritti e classificati. Nel corso del 2020 sono state completate le attività di importazione dei dati sui beni immobili nella procedura contabile; la ricognizione mobiliare è stata ultimata il 20 dicembre 2023. Non viene indicata la data dell'ultima ricognizione al 2024, né le modalità operative di verifica della corrispondenza fisica.

Il completamento della migrazione dei beni immobili su nuova piattaforma e della ricognizione mobiliare (dicembre 2023) rappresentano tappe importanti nel percorso di aggiornamento dell'inventario, che testimoniano un lavoro strutturato di bonifica e aggiornamento del dato patrimoniale.

#### **Punto 1.2 – Beni particolari**

I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono censiti con schede complete (descrizione, identificativi catastali, titolo di provenienza, categoria, stato di consistenza, destinazione funzionale). La condizione giuridica è gestita come attributo obbligatorio con campo dedicato,

alimentato da atti formali dell'ente. La valorizzazione è effettuata, ove possibile, con la ricostruzione dei costi sostenuti per le manutenzioni straordinarie; in alternativa, con il valore catastale aggiornato ai nuovi principi estimativi. I beni di valore storico-artistico-culturale sono iscritti in inventario e confluiscono nello stato patrimoniale, con gli stessi criteri di valorizzazione. L'ente dichiara l'assenza di partenariati pubblico-privato, con riserva di verifica in sede *accrual*. I beni in diritto di superficie sono inventariati con attributo obbligatorio del titolo giuridico. Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi sono iscritte nelle immobilizzazioni immateriali con aliquota del 20%.

La gestione della condizione giuridica come attributo obbligatorio con campo dedicato nella scheda inventariale garantisce che ogni bene sia correttamente classificato in maniera strutturata e non solo descrittiva. La previsione di aggiornamento automatico degli attributi in caso di variazione formale (delibere, provvedimenti) riduce il rischio di disallineamento tra inventario e realtà giuridica del bene.

La capitalizzazione delle manutenzioni straordinarie su beni di terzi tra le immobilizzazioni immateriali con aliquota del 20% è coerente con le indicazioni del principio 4/3.

La valorizzazione al valore catastale come criterio alternativo per i beni demaniali e indisponibili può introdurre una sottorappresentazione o sovrarappresentazione del valore patrimoniale rispetto al costo storico o ai valori di mercato. In prospettiva *accrual*, tale base di valorizzazione dovrà essere riesaminata in sede di definizione del *deemed cost* di prima adozione.

### **Punto 2.1 – Integrazione inventario - contabilità economico-patrimoniale**

Il sistema di contabilità economico-patrimoniale di Siena presenta un'integrazione definita "nativa" con i registri inventariali: per ciascuna movimentazione inventariale il sistema genera automaticamente la corrispondente scrittura di partita doppia. Le scritture vengono prodotte con cadenza semestrale o quadrimestrale. La risposta precisa che sono previsti controlli automatici che verificano la corretta corrispondenza tra registri inventariali e stato patrimoniale. Le scritture ordinarie sono generate sulla base della matrice di correlazione, con rettifiche successive per garantire la congruità con il piano dei conti del cespite. Le scritture di ammortamento, di scarico, di dismissione e di cambio di condizione giuridica sono generate automaticamente dal programma, senza necessità della matrice.

L'integrazione nativa tra inventario e CEP – con generazione automatica delle scritture in partita doppia per tutte le tipologie di movimentazione, incluse ammortamenti, dismissioni e cambi di condizione giuridica – rappresenta un approccio tecnicamente avanzato. La cadenza infrannuale delle scritture (semestrale o quadrimestrale) e la presenza di controlli automatici di quadratura garantiscono un livello di affidabilità e tracciabilità superiore a quello di tutti gli altri enti esaminati, che operano in regime di integrazione tramite file Excel con aggiornamento esclusivamente annuale.

### **Punto 2.2 – Momento di rilevazione contabile**

L'iscrizione del bene in inventario, e la conseguente capitalizzazione nello stato patrimoniale, avviene alla registrazione della liquidazione della spesa di investimento. Il processo descritto comprende: ricezione e verifica del bene, controllo dei requisiti di capitalizzazione,

approvazione del responsabile, registrazione della fattura d'acquisto, capitalizzazione e avvio dell'ammortamento dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.

L'iscrizione del bene alla liquidazione della spesa — e non al momento del collaudo o del certificato di regolare esecuzione per le opere pubbliche — può determinare l'iscrizione di cespiti non ancora completati o formalmente disponibili all'uso. In particolare, per le opere pubbliche, la liquidazione di stati di avanzamento lavori può precedere anche di molto il completamento dell'opera e il suo effettivo utilizzo. Il principio contabile applicato 4/3 prevede che per i lavori pubblici il momento di iscrizione sia il collaudo o il certificato di regolare esecuzione. L'ente non descrive una procedura differenziata per le opere pubbliche, limitandosi alla fattispecie del bene acquisito (macchinario, computer), il che suggerisce che la distinzione non sia esplicitamente formalizzata.

### **Punto 2.3 — Riconciliazioni e quadrature**

I prospetti di riconciliazione tra inventario e stato patrimoniale vengono forniti annualmente, in concomitanza con la consegna dei prospetti patrimoniali. Le procedure di riconciliazione comprendono il controllo dei saldi iniziali rispetto alle chiusure dell'anno precedente, la verifica di tutti i movimenti di incremento e decremento, il controllo del fondo ammortamento e l'analisi documentale delle fonti di finanziamento. I controlli automatici del software garantiscono la corrispondenza tra registri inventariali e stato patrimoniale.

L'esistenza di controlli automatici di corrispondenza tra inventario e stato patrimoniale, abbinata all'integrazione nativa, dovrebbe assicurare che eventuali disallineamenti siano rilevati in tempo reale anziché soltanto in sede di chiusura annuale. Questo presidio è strutturalmente superiore a qualsiasi riconciliazione manuale ex-post.

### **Punto 2.4 — Ammortamenti**

Il calcolo degli ammortamenti è eseguito automaticamente dal gestionale, applicando le aliquote previste dal principio 4/3. Sono esclusi dall'ammortamento i terreni (vita utile illimitata) e gli oggetti di valore (patrimonio culturale). L'ente descrive sia il metodo indiretto (ammortamento a fondo separato) per i beni materiali e immateriali, sia il metodo diretto per i beni immateriali. L'ammortamento decorre dal momento in cui il bene è disponibile per l'uso.

Il calcolo automatico degli ammortamenti con le aliquote del principio 4/3 e l'esclusione corretta di terreni e patrimonio culturale sono conformi alla normativa vigente. L'avvio dell'ammortamento dalla disponibilità all'uso — e non dal pagamento — è coerente con il principio della competenza economica.

La risposta descrive sia il metodo indiretto sia il metodo diretto di rilevazione dell'ammortamento per i beni immateriali. L'utilizzo del metodo diretto (riduzione diretta del valore del bene senza utilizzo di un fondo di ammortamento separato) per i beni immateriali merita attenzione: il principio contabile applicato 4/3, pur non vietando il metodo diretto, prevede la rappresentazione sia del valore lordo che del fondo di ammortamento per tutti i beni, con evidenza separata nell'allegato. L'ammortamento diretto non consente questa rappresentazione bilaterale.

## **Punto 2.5 – Dismissioni e alienazioni**

Il processo di alienazione è descritto in modo articolato: atto notarile o determinazione dirigenziale per lo scarico, cancellazione dalla consistenza patrimoniale con registrazione dell'operazione, rilevazione contabile della plusvalenza o minusvalenza, raccordo con l'accertamento al titolo 4 (tipologia 400). La dismissione senza corrispettivo prevede l'eliminazione del valore residuo e la rilevazione dell'insussistenza qualora il bene fosse ancora in ammortamento. Le plus/minusvalenze vengono determinate automaticamente dal sistema al momento dell'alienazione.

La determinazione automatica della plusvalenza o minusvalenza al momento dell'alienazione, integrata nel sistema gestionale, riduce il rischio di errori di calcolo e garantisce la coerenza tra valore di cessione, valore contabile netto e risultato economico dell'operazione.

## **Punto 3 – Rimanenze – Assenza di rappresentazione**

L'istruttoria rileva l'assenza di rimanenze nello stato patrimoniale al 31 dicembre 2024. L'ente motiva tale assenza con il fatto che al momento non si rilevano rimanenze, e precisa che per il futuro sta valutando un diverso assetto organizzativo che consenta la gestione puntuale anche di questa voce.

Un Comune di medie dimensioni come Siena gestisce normalmente magazzini di materiali di consumo, cancelleria, ricambi per automezzi, vestiario e DPI per il personale. L'assenza di qualsiasi valorizzazione di tali giacenze suggerisce che queste tipologie di materiali vengano direttamente imputate a costo al momento dell'acquisto, senza rilevazione delle giacenze di fine esercizio. Tale prassi, determina una rappresentazione non conforme al principio della competenza economica e una sottorappresentazione dell'attivo circolante dello stato patrimoniale. La menzione di una futura valutazione organizzativa indica che l'ente è consapevole della lacuna.

## **Punto 4 – Immobilizzazioni finanziarie – Partecipazioni**

Le partecipazioni iscritte nello stato patrimoniale ammontano a € 60.229.201,98 (totale immobilizzazioni finanziarie € 63.313.385,91), tutte valutate con il metodo del patrimonio netto sulla base dei bilanci 2023. La tabella fornita riporta per ogni soggetto: tipologia, metodo, ragione sociale, percentuale di partecipazione, patrimonio netto 2023, valore della partecipazione e dividendi 2023. Le principali partecipazioni sono: Acquedotto del Fiora S.p.A. (5,24% - € 8.663.640,20), Intesa S.p.A. (15,85% - € 10.814.944,92), Si.Ge.Ri.Co. Spa (100% - € 6.857.375,00) e FI.SE.S. S.p.A. (12,97% - € 7.847.522,62). Sono presenti anche partecipazioni in organismi strumentali (Biblioteca Comunale degli Intronati, Società della Salute Senese, Consorzio Terrecablate, ASP Città di Siena) e in Fondazione Antico Ospedale Santa Maria della Scala. Le riserve indisponibili sono state incrementate a fronte delle rivalutazioni.

La tabella delle partecipazioni è completa e fornisce, per ciascuna partecipazione, il patrimonio netto di riferimento e il valore calcolato, consentendo la verifica del metodo applicato. L'inclusione dei dividendi 2023 per le partecipazioni che li hanno distribuiti aggiunge un elemento informativo aggiuntivo rispetto a quanto richiesto. La costituzione delle riserve indisponibili a fronte delle rivalutazioni è confermata.

Il totale delle partecipazioni riportato nella tabella (€ 61.664.872,16) supera il valore iscritto nello stato patrimoniale (€ 60.229.201,98) di € 1.435.670,18: tale differenza corrisponde all'importo complessivo dei dividendi distribuiti dalle partecipate nel 2023, come indicato nell'apposita colonna della tabella. Questo dato non configura un disallineamento contabile, ma riflette la corretta applicazione del metodo del patrimonio netto: i dividendi ricevuti riducono il valore di carico della partecipazione nello stato patrimoniale, in quanto rappresentano una restituzione di risorse il cui incremento era già stato rilevato come rivalutazione della partecipazione stessa negli esercizi di maturazione dell'utile.

#### **Punto 4.1 – Partecipazioni senza valore di liquidazione**

L'ente identifica la partecipazione all'Associazione Siena Jazz – Accademia Nazionale del Jazz come soggetto il cui statuto (art. 12) prevede che in caso di scioglimento il patrimonio residuo debba essere destinato ad altre organizzazioni non lucrative con le medesime finalità, con esplicito divieto di distribuzione ai soci. Per questa partecipazione in contropartita al suo valore iscritto nello stato patrimoniale è stata costituita una riserva indisponibile specifica.

#### **Punto 5 – Crediti e disponibilità liquide**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale (€ 46.520.793,49) e i residui attivi (€ 102.292.083,46). Le voci di raccordo comprendono: fondo svalutazione crediti (€ 54.120.498,02), crediti stralciati (- € 8.645.661,65), depositi postali (€ 484.173,40), depositi bancari (€ 8.648.070,32), saldo IVA a credito (- € 12.677,00), crediti non connessi a residui (- € 100.641,95, crediti rateizzati non svalutati) e residui non connessi a crediti (+ € 1.277.528,83, titolo 6 con scrittura neutra via matrice). Con riferimento ai crediti rateizzati nel fondo crediti di dubbia esigibilità, l'ente precisa che tali crediti sono già inclusi nel calcolo del FCDE e che quindi non è stata applicata un'ulteriore svalutazione nel fondo svalutazione crediti CEP.

La tabella di raccordo è fornita in modo completo, con spiegazioni analitiche per ciascuna voce anomala. Il raccordo risulta formalmente chiuso, con il totale dei residui attivi verificato.

La voce "crediti rateizzati non svalutati" (- € 100.641,95) evidenzia la presenza di crediti per i quali l'ente non ha applicato la svalutazione nel fondo CEP, motivando che tali crediti sono già inclusi nel FCDE. Questo trattamento richiede una verifica: il par. 4.20 del principio contabile 4/3 prevede che il fondo svalutazione crediti in CEP includa non solo il corrispondente FCDE, ma anche la quota relativa ai crediti rateizzati imputati agli esercizi successivi (accertati nel corrente ma con esigibilità futura). Se questa quota non è evidenziata nel fondo svalutazione crediti CEP, il prospetto di composizione del fondo risulta incompleto rispetto a quanto richiesto dal par. 13.9 dell'allegato 4/1.

Con riferimento alla differenza nelle disponibilità liquide (€ 1.041,00 tra stato patrimoniale CEP e quadro riassuntivo finanziario), l'ente fornisce una spiegazione dettagliata e documentata: nel 2022 si è verificato un ammanco da prelievo non autorizzato tramite carta di credito dell'economista comunale, oggetto di denuncia ai Carabinieri. La Deliberazione di Consiglio n. 42/2023 aveva approvato per errore materiale il saldo 2022 comprensivo dell'ammanco; la Deliberazione n. 71/2025 ha riapprovato i saldi di cassa degli esercizi 2022 e 2023 con le correzioni necessarie. Il saldo corretto al 31/12/2024 (€ 40.116.504,99) è quindi già quello rettificato. La

comunicazione della correzione alla BDAP è ancora pendente per problemi del gestionale, che l'ente sta provvedendo a sostituire.

### **Punto 6 – Patrimonio netto**

L'ente conferma che il valore delle "riserve indisponibili per beni demaniali, patrimoniali indisponibili e per i beni culturali" corrisponde all'esatta consistenza di queste tipologie di beni iscritti nello stato patrimoniale attivo. La risposta, pur concisa, implica la corretta movimentazione delle riserve in proporzione alle variazioni del patrimonio protetto.

La risposta non conferma esplicitamente l'attuazione del decreto ministeriale 1° settembre 2021 né l'adozione della nuova articolazione del patrimonio netto prevista dal par. 6.3 del principio 4/3. La dichiarazione di corrispondenza tra riserve indisponibili e consistenza dei beni protetti è un segnale positivo ma non risponde direttamente al quesito.

### **Punto 7 – Fondi per rischi e oneri**

Il fondo rischi e oneri iscritto nello stato patrimoniale (€ 20.203.158,17) corrisponde alla somma degli accantonamenti del risultato di amministrazione (fondo contenzioso € 14.797.592,42 e altri accantonamenti € 5.405.565,75). L'ente conferma la corrispondenza tra gli importi in CEP e quelli in contabilità finanziaria, senza alcun fondo perdite società partecipate (non ricorre la fattispecie).

La risposta è puntuale e conferma la coerenza tra i due sistemi contabili sul punto dei fondi rischi. L'assenza del fondo perdite partecipate è corretta poiché tutte le partecipazioni sono valutate al metodo del patrimonio netto.

### **Punto 8 – Debiti di finanziamento**

Lo stato patrimoniale riporta debiti di finanziamento per € 51.069.175,62, mentre il questionario al rendiconto indica € 52.198.972,72. L'ente risponde che il valore corretto ai fini dello stato patrimoniale sarebbe € 50.921.443,89, con la differenza di € 1.277.528,83 attribuita a residui attivi del Titolo 6 che, in quanto debiti contratti a fine anno ma non ancora incassati, non avrebbero ancora generato in CEP l'incremento del debito di finanziamento. L'ente pertanto comunica che nello stato patrimoniale è stato riportato per "mero errore materiale" l'importo di € 51.069.175,62 anziché € 50.921.443,89.

La presenza di un errore materiale nel valore dei debiti di finanziamento iscritto nello stato patrimoniale – riconosciuto esplicitamente dall'ente – richiede una rettifica in sede di rendiconto 2025. Sulla spiegazione della differenza di € 1.277.528,83 tra il valore del questionario e quello corretto dello stato patrimoniale, la Sezione formula però una riserva: l'ente attribuisce tale scarto a mutui "contratti a fine anno ma non ancora incassati", che non avrebbero ancora generato debito in CEP. Se si tratta di mutui ordinari già accertati al Titolo 6 alla stipula, l'obbligazione giuridica verso il finanziatore è già sorta al 31 dicembre 2024 e il debito dovrebbe essere iscritto in CEP indipendentemente dall'incasso fisico in tesoreria, in applicazione del principio della competenza economica. L'ente non specifica la natura dei mutui che generano i residui al Titolo 6: la Sezione chiede chiarimento su questo punto e si riserva di valutare la correttezza dell'impostazione a seguito delle informazioni ricevute.

L'assenza degli impegni pluriennali per il rimborso dei mutui nell'allegato al rendiconto è riconosciuta come conseguenza di una "prassi derivante dal passato, che è stata corretta". L'ente non specifica quando è avvenuta la correzione né se già a partire dal rendiconto 2024 gli impegni vengono regolarmente assunti con imputazione pluriennale ai sensi del par. 5.6 del principio 4/2.

### **Punto 9 – Debiti di funzionamento e residui passivi**

L'ente ha fornito la tabella di raccordo in un formato leggermente diverso da quello standard richiesto, ma sostanzialmente completo. Il raccordo parte dai debiti totali (€ 71.034.917,08), sottrae i debiti da finanziamento (- € 51.069.175,62) e aggiunge/sottrae le altre voci, giungendo al totale residui passivi di € 21.391.568,31. I debiti non correlati a residui (- € 62.936,58) corrispondono ad accertamenti di alienazione in attesa di rogito; i residui non connessi a debiti (+ € 1.488.763,43) derivano da piani finanziari che attraverso la matrice non generano debiti nello stato patrimoniale.

Il raccordo chiude formalmente sul totale dei residui passivi. L'utilizzo dei debiti da finanziamento errati (€ 51.069.175,62 anziché € 50.921.443,89) nella tabella di raccordo del punto 9 produce un risultato dei residui passivi anch'esso non esattamente corretto. Con il valore rettificato dei debiti di finanziamento, il totale dei residui passivi dovrebbe variare di conseguenza.

### **Punto 10 – Contributi agli investimenti – Risconti passivi**

I risconti passivi per contributi agli investimenti ammontano a € 77.358.779,84. La procedura adottata prevede che, per ciascun esercizio, le entrate al titolo 4 tipologia 200 che finanziano spese in conto capitale vengano trasferite dallo stato patrimoniale passivo (risconto) al conto economico nella quota di competenza dell'anno. Negli ultimi quattro esercizi, l'ente ha provveduto a relazionare le entrate per contributo ai singoli cespiti finanziati, determinando la quota di ammortamento specifica da iscrivere a conto economico. Per la parte restante del portafoglio storico, viene applicato un coefficiente forfettario.

L'approccio ibrido adottato – analitico per i contributi degli ultimi quattro esercizi, forfettario per il portafoglio storico – è dovuto a sostenibilità operativa. La scelta di estendere progressivamente il calcolo analitico è apprezzabile.

La risposta non specifica il valore del coefficiente forfettario applicato al portafoglio storico, né l'entità della quota calcolata forfettariamente rispetto a quella calcolata analiticamente. In assenza di questi dati, non è possibile valutare la significatività dell'approssimazione introdotta dal metodo forfettario rispetto al totale dei risconti passivi.

### **Punto 11 – Conti d'ordine**

Per i beni di proprietà comunale in uso a terzi (punto 11.1), l'ente dichiara che tali beni sono tracciati all'interno dell'inventario patrimoniale stesso, attribuendo a ciascun bene gli elementi identificativi e i dati del titolo di utilizzo tramite la funzione specifica "detenzioni" del sistema. È disponibile un elenco aggiornato dei beni concessi, generato dal sistema inventariale e collegato ai procedimenti di concessione/locazione; l'aggiornamento avviene con cadenza annuale. Per i beni di terzi in uso (punto 11.2), anch'essi sono registrati nel sistema inventariale nell'apposita sezione con scheda informativa completa (identificativo immobile, titolo di

utilizzo, durata, canone, ubicazione, ufficio utilizzatore). Le manutenzioni straordinarie su beni di terzi vengono capitalizzate come "migliorie su beni di terzi" e ammortizzate lungo la durata residua del contratto.

La gestione dei beni di terzi in uso all'interno dello stesso sistema inventariale – con sezione dedicata e scheda informativa strutturata – è una soluzione integrata che evita la frammentazione delle informazioni tra database separati e garantisce la tracciabilità dell'intero patrimonio gestito. La capitalizzazione delle migliorie su beni di terzi con ammortamento sulla durata residua del contratto è conforme al principio contabile applicato 4/3.

La funzione specifica "detenzioni" nel sistema inventariale per la gestione dei beni propri concessi a terzi, con collegamento ai procedimenti di concessione/locazione e aggiornamento annuale, è una soluzione tecnica avanzata.

## **Punto 12 – Preparazione alla riforma *accrual***

Le attività preparatorie descritte sono articolate e dimostrano un approccio sistematico alla transizione. Sul fronte della riclassificazione: è stato definito il workflow definitivo, è in corso la ricognizione dell'archivio cespiti con identificazione delle incongruenze rispetto ai nuovi schemi (categorie obsolete, beni privi di localizzazione) e si sta predisponendo la matrice di raccordo tra classificazioni attuali e modello *accrual*. Sul fronte dell'ITAS 6: è stata avviata l'analisi preliminare dei beni infrastrutturali potenzialmente riconducibili a questa categoria, con predisposizione di un primo elenco, richiesta di integrazioni documentali ai settori tecnici e verifica del livello di dettaglio disponibile (componenti, vita utile, manutenzioni). Per i beni di terzi in uso: avviata la mappatura e la raccolta/revisione dei contratti. Sul fronte della formazione: percorsi RGS e percorsi personalizzati per la Direzione finanziaria e il Servizio patrimonio nel 2025, con estensione a tutte le Direzioni prevista per gennaio 2026. Studio preliminare dei criteri di valorizzazione per il valore di apertura avviato.

Il livello di preparazione alla riforma *accrual* è strutturato, con attività concrete avviate su tutti i fronti richiesti dall'istruttoria (riclassificazione, ITAS 6, beni di terzi, formazione, criteri di valorizzazione). In particolare, l'avvio della predisposizione della matrice di raccordo tra classificazioni attuali e modello *accrual* e l'analisi analitica dei beni ITAS 6 potenziali testimoniano un approccio metodico e anticipatorio.

L'estensione della formazione a tutte le Direzioni del Comune è prevista per gennaio 2026.

## **Sintesi delle valutazioni**

In esito all'analisi della risposta fornita dal Comune di Siena, la Sezione formula le seguenti considerazioni di sintesi.

### ***Aspetti di adeguatezza***

La caratteristica del sistema contabile del Comune di Siena è l'integrazione nativa tra inventario e contabilità economico-patrimoniale, con generazione automatica delle scritture in partita doppia e controlli automatici di quadratura. Questo sistema garantisce un livello di affidabilità e tracciabilità strutturale. La cadenza semestrale o quadrimestrale delle scritture, i controlli

automatici, la gestione integrata dei beni concessi a terzi e ricevuti da terzi tramite la funzione "detenzioni" del sistema inventariale, la qualità del processo di dismissione con calcolo automatico delle plus/minusvalenze, la completezza del raccordo crediti/residui, e il livello avanzato di preparazione alla riforma *accrual* (con matrici di raccordo, analisi ITAS 6, formazione in corso) compongono un quadro complessivamente positivo.

### ***Criticità da monitorare e interventi richiesti***

Le criticità principali riguardano:

- (i) Assenza di rimanenze nello stato patrimoniale, con imputazione diretta a costo dei materiali di consumo, in difformità dal principio di competenza economica (punto 3). La Sezione auspica la regolarizzazione già nel rendiconto 2025.
- (ii) Errore materiale nel valore dei debiti di finanziamento iscritto nello stato patrimoniale da chiarire (punto 8), e da rettificare, con rettifica da effettuare nel rendiconto 2025.
- (iii) Impegni pluriennali per il rimborso dei mutui assenti (prassi "corretta" ma con decorrenza non specificata).
- (iv) Momento di iscrizione in inventario dei lavori pubblici alla liquidazione (anziché al collaudo): potenziale difformità dal principio 4/3 da verificare per le opere pluriennali (punto 2.2).

# CONCLUSIONI

## 6. VALUTAZIONI DI SINTESI E INDICAZIONI PER LA TRANSIZIONE ACCRUAL

La complessità e l'onerosità degli adempimenti che la transizione all'*accrual* comporterà sotto il profilo organizzativo e contabile sono elementi riscontrabili anche nelle controdeduzioni degli enti pervenute nei termini indicati. L'istruttoria è stata accolta dagli enti in modo sostanzialmente positivo, mostrando consapevolezza che essa è stata un'occasione per verificare la correttezza delle rappresentazioni contabili già adottate e per correggere errori o imprecisioni non emersi in sede di chiusura del rendiconto.

Le risposte pervenute si sono articolate su più livelli: in alcuni casi gli enti hanno fornito chiarimenti che hanno consentito di superare i rilievi; in altri hanno riconosciuto la fondatezza delle osservazioni formulate e hanno dato conto delle iniziative già adottate o in corso di adozione per darvi seguito. In taluni casi le controdeduzioni hanno riferito dell'adozione di atti formali – delibere, obiettivi inseriti nel PIAO, gruppi di lavoro interdisciplinari – che attestano come il confronto istruttorio abbia talvolta accelerato percorsi organizzativi già in fase di pianificazione.

La Sezione prende atto di questo orientamento, che testimonia come gli enti stiano affrontando la fase di transizione con crescente attenzione alla natura della riforma e alle sue implicazioni. Il contraddittorio si è configurato, più che come adempimento formale, come un primo momento di effettivo confronto tecnico, coerentemente con la funzione di accompagnamento che l'attività di controllo è chiamata a svolgere nella fase pilota *accrual*.

### 6.1 Quadro complessivo del panel

L'analisi condotta sulle risposte all'istruttoria dei dieci Comuni capoluogo della Toscana restituisce un quadro composito e differenziato. In esso si alternano segnali di maturità organizzativa e contabile con criticità sistemiche che, se non tempestivamente risolte, rischiano di compromettere la qualità della base informativa necessaria per la transizione alla contabilità *accrual*.

Il *panel* di enti analizzato – Arezzo, Firenze, Grosseto, Livorno, Lucca, Massa, Pisa, Pistoia, Prato e Siena – comprende realtà demograficamente e patrimonialmente assai eterogenee, con patrimoni che variano da qualche decina di milioni di euro a diversi miliardi. Tale eterogeneità si riflette inevitabilmente nei sistemi contabili adottati, nelle risorse organizzative disponibili e nel grado di sviluppo delle pratiche di raccordo tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.

Ciononostante, l'indagine ha consentito di individuare criticità ricorrenti che trascendono le specificità dei singoli enti e configurano vulnerabilità sistemiche comuni all'intero *panel*, che potrebbero costituire elementi di attenzione generale. Esse sono relative, in particolare: alla valorizzazione dei conti d'ordine per i beni di terzi in uso e per i beni in uso da terzi;

all'iscrizione pluriennale degli impegni per rimborso mutui; al calcolo dei risconti passivi per contributi agli investimenti; al momento di rilevazione contabile per i lavori pubblici; al trattamento dei beni oggetto di partenariato pubblico-privato. Accanto a queste criticità condivise, emergono situazioni individuali con diverso grado di gravità, che in alcuni enti investono la struttura stessa del sistema inventariale e rendono problematica l'affidabilità dei valori iscritti nello stato patrimoniale.

## 6.2 *Le criticità trasversali al panel*

Le criticità rilevate vengono di seguito illustrate in ordine decrescente di urgenza e pervasività. Alcune riguardano l'intero *panel* e richiedono intervento immediato in quanto condizionano direttamente la qualità della base patrimoniale *accrual*; altre, pur diffuse, presentano margini di correzione tecnica più agevole; altre ancora assumono rilievo principalmente prospettico, in quanto il loro impatto si manifesterà pienamente solo con l'applicazione dei nuovi standard ITAS.

### 6.2.1 Mancata valorizzazione dei conti d'ordine

La mancata valorizzazione dei conti d'ordine costituisce la criticità più pervasiva dell'intero *panel*. Con la sola eccezione del Comune di Pisa – che valorizza i beni propri concessi in uso a terzi – e di quello di Livorno – che ha avviato la mappatura dei beni di terzi in uso secondo il requisito del controllo *accrual*, anticipando la futura iscrizione in inventario – tutti gli enti considerati non iscrivono nei conti d'ordine né i beni di proprietà concessi in uso a terzi né i beni di terzi in uso all'ente.

Tale omissione è sintomo di una rappresentazione incompleta del patrimonio gestito, che non si limita alla proprietà formale, ma comprende tutte le risorse utilizzate ai fini istituzionali. La lacuna assume rilevanza crescente in prospettiva *accrual*: gli ITAS – e in particolare l'ITAS 6 per le concessioni – richiederanno in molti casi la capitalizzazione nello stato patrimoniale di beni attualmente non rilevati, con impatti potenzialmente significativi sulla struttura patrimoniale degli enti. Gli enti che non hanno ancora avviato né il censimento né la valutazione del requisito del “controllo” potrebbero dover compiere tale analisi con tempi realizzativi ristretti.

### 6.2.2 Impegni pluriennali per rimborso mutui

La mancata assunzione degli impegni pluriennali per il rimborso dei mutui alla stipula del contratto, con imputazione agli esercizi di scadenza delle singole rate, configura una violazione diffusa del paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2. Questa criticità interessa nove dei dieci Comuni del *panel* – con la sola eccezione di Arezzo, che articola correttamente il piano di rimborso nei documenti di programmazione. Le motivazioni addotte variano dall'esplicito riconoscimento dell'inadempimento a giustificazioni di ordine tecnico legate a limitazioni del software gestionale o anche alla complessità di considerazione dei mutui a tasso variabile. Quasi tutti gli enti riferiscono un impegno formale di regolarizzazione già dal rendiconto 2025.

L'impatto non è solo formale: l'assenza degli impegni pluriennali distorce la rappresentazione della programmazione finanziaria nell'allegato al rendiconto e ostacola la valutazione della sostenibilità prospettica del debito. In ottica *accrual*, la corretta rappresentazione del profilo temporale delle obbligazioni finanziarie costituisce un elemento strutturale del sistema di rendicontazione patrimoniale.

### 6.2.3 Calcolo forfettario dei risconti passivi per contributi agli investimenti

Il calcolo dei risconti passivi per contributi agli investimenti – voce che nel *panel* raggiunge valori assai rilevanti, con punte superiori al miliardo di euro per il Comune di Firenze – presenta criticità metodologiche diffuse. Il principio contabile applicato 4/3 richiede che la quota annuale da imputare al conto economico sia determinata in proporzione alla quota di ammortamento del singolo cespite finanziato dal contributo, garantendo così la correlazione temporale tra la sterilizzazione del ricavo e il deperimento del bene finanziato.

La maggior parte degli enti adotta invece un coefficiente forfettario – spesso una percentuale fissa applicata all'intero portafoglio storico – introducendo un'approssimazione sistematica nella rappresentazione del conto economico. La metodologia analitica è adottata integralmente solo da Firenze, Pisa e Prato, mentre altri enti – tra cui Arezzo, Massa, Pistoia e Siena – la applicano parzialmente ai contributi degli esercizi più recenti, mantenendo l'approccio forfettario per il portafoglio storico. Emerge una situazione di maggiore gravità per il Comune di Lucca, presso il quale in nessun esercizio, dall'avvio dell'armonizzazione contabile, sono stati iscritti risconti passivi per contributi agli investimenti, con imputazione integrale a ricavo al momento dell'erogazione e conseguente distorsione dei conti economici di tutti gli esercizi precedenti.

In prospettiva *accrual*, la questione assume una dimensione ulteriore e più complessa. I risconti passivi per contributi agli investimenti, come categoria autonoma dello stato patrimoniale armonizzato, sono destinati a scomparire con il passaggio ai nuovi standard: il loro trattamento in sede di prima adozione richiederà una valutazione analitica della natura di ciascuna posta, che non potrà essere risolta con un criterio forfettario né con una riclassificazione automatica. In particolare, dovrà essere accuratamente distinta la quota dei risconti riferita a contributi su beni di cui l'ente non ha il controllo ai fini *accrual* – che andrà ricondotta ad una voce del patrimonio netto – dalla quota riferita invece a beni di cui l'ente detiene il controllo economico: in quest'ultimo caso, il contributo concorre alla valorizzazione del bene stesso e il risconto andrà eliminato con incremento del valore delle immobilizzazioni in contropartita. La correttezza di questa distinzione dipende direttamente dalla completezza del censimento patrimoniale condotto secondo il criterio del controllo: gli enti che non avranno completato tale ricognizione si troveranno nell'impossibilità di operare la riclassificazione in modo attendibile, con ricadute dirette sulla qualità dello stato patrimoniale *accrual* di apertura.

### 6.2.4 Il momento di rilevazione contabile per i lavori pubblici

Un'area che merita attenzione, pur presentando impatti nella pratica generalmente contenibili, riguarda il momento di rilevazione contabile dei lavori pubblici. Dalla lettura delle risposte istruttorie emerge che diversi enti del *panel* adottano come criterio di riferimento la liquidazione della fattura o dello stato di avanzamento lavori, senza sempre distinguere

esplicitamente tale fase dall'approvazione del certificato di collaudo o di regolare esecuzione, che il principio contabile applicato 4/3 individua come momento di iscrizione delle opere pubbliche nello stato patrimoniale. Fanno eccezione gli enti che hanno descritto procedure differenziate per le opere pluriennali, con esplicita gestione della voce "immobilizzazioni materiali in corso" nelle fasi intermedie di realizzazione.

Va rilevato che nella pratica operativa degli enti locali il momento della liquidazione coincide spesso, per i lavori di minore complessità, con quello della disponibilità effettiva del bene, sicché lo scostamento rispetto al criterio del collaudo può risultare, nei fatti, contenuto. Tuttavia, per le opere pluriennali di maggiore entità, potrebbe essere opportuno rivedere le procedure interne al fine di rendere più aderente la contabilizzazione al dettato del principio 4/3, assicurando la progressiva capitalizzazione dei costi nelle fasi di realizzazione e il corretto avvio degli ammortamenti dalla data di effettiva disponibilità del bene. La Sezione segnala questo profilo come area di possibile miglioramento, auspicando che gli enti vi prestino attenzione anche in vista della transizione *accrual*, nella quale la corretta rappresentazione delle immobilizzazioni in corso assumerà rilievo ancora maggiore.

#### 6.2.5 Beni in partenariato pubblico-privato

Il trattamento dei beni realizzati nell'ambito di contratti di partenariato pubblico-privato è uniformemente differito alla scadenza della concessione in tutti gli enti del *panel* che gestiscono tali fattispecie. Tale impostazione – formalmente in linea con il principio contabile applicato 4/3 vigente, che prevede come regola generale l'iscrizione delle immobilizzazioni al momento del passaggio del titolo di proprietà – determina per tutta la durata del contratto una sottorappresentazione del patrimonio gestito, che potrà diventare critica in sede di applicazione dell'ITAS 6. Quest'ultimo standard introduce criteri di controllo economico che potranno imporre la capitalizzazione anticipata dei beni indipendentemente dal trasferimento formale della proprietà. Solo il Comune di Livorno ha avviato formalmente la costituzione di un gruppo di lavoro interdipartimentale per l'analisi analitica dei contratti PPP in essere secondo i criteri ITAS 6, con metodologia a *check-list* sulle singole fattispecie.

#### 6.3 Profili di adeguatezza complessiva nel panel

Dall'analisi delle risposte emerge un quadro differenziato del *panel* sul piano dell'adeguatezza complessiva dei sistemi contabili, determinato incrociando la qualità dell'integrazione tra inventario e contabilità economico-patrimoniale, la completezza e l'accuratezza delle principali voci patrimoniali, la conformità ai principi contabili applicati e il grado di preparazione alla transizione *accrual*.

Arezzo, Pisa, Pistoia e Siena presentano sistemi contabili nel complesso strutturati, con integrazione nativa o semi-automatica tra inventario e contabilità economico-patrimoniale, processi formalizzati per le principali tipologie di movimentazione, metodologie in larga parte analitiche per i risconti passivi e preparazione *accrual* concretamente avviata su tutti i fronti richiesti. Le criticità rilevate in questi enti – prevalentemente concernenti il momento di iscrizione dei lavori pubblici, l'assunzione degli impegni pluriennali e l'adeguamento del portafoglio storico dei risconti – sono contenibili con interventi tecnici specifici e non compromettono l'adeguatezza complessiva del sistema.

Firenze, Livorno, Massa e Prato presentano sistemi nella sostanza funzionanti, ma con vulnerabilità su aree specifiche: la gestione prevalentemente manuale delle scritture della contabilità economico-patrimoniale per i beni immobili (Firenze, Livorno), la frammentazione degli inventari su applicativi non integrati e il calcolo manuale degli ammortamenti (Prato), la mancata risposta su profili normativi rilevanti quali l'attuazione del DM 1° settembre 2021 (Massa). In questi enti la preparazione *accrual* mostra progressi significativi ma richiede un'accelerazione nella strutturazione del piano operativo.

Grosseto e Lucca presentano però criticità di carattere strutturale che compromettono l'attendibilità complessiva delle risultanze della contabilità economico-patrimoniale e richiedono intervento prioritario. Il Comune di Grosseto è caratterizzato dall'assenza di valorizzazione e di integrazione informatica dell'inventario patrimoniale con la contabilità: ne discendono in via diretta l'impossibilità di rilevare plusvalenze e minusvalenze da cessione di cespiti, l'assenza delle rimanenze nello stato patrimoniale non per effettiva inesistenza del fenomeno ma per incapacità tecnica di rilevazione, e la gestione integralmente forfettaria dei risconti passivi senza possibilità di riconciliazione analitica per singolo cespite. Il Comune di Lucca presenta criticità di analogo rilievo: la mancata concordanza tra crediti e residui attivi e tra debiti di funzionamento e residui passivi è riconosciuta ma non quantificata; i risconti passivi per contributi agli investimenti sono assenti dall'intero arco applicativo dell'armonizzazione; il livello di preparazione alla riforma *accrual* è giudicato significativamente insufficiente rispetto alla complessità degli adempimenti richiesti e alle scadenze fissate dalla *milestone* M1C1-118.

#### 6.4 *La prospettiva accrual: opportunità e rischi*

L'analisi condotta sui rendiconti 2024 assume una rilevanza che va oltre la verifica di conformità alle norme vigenti, poiché si colloca esattamente nel momento in cui lo stato patrimoniale armonizzato diventa la base di partenza per la costruzione degli schemi *accrual* dell'esercizio 2025, da trasmettere alla Ragioneria Generale dello Stato entro il 30 giugno 2026. I modelli di raccordo predisposti dalla RGS con la Determina n. 129 del 25 luglio 2025 operano necessariamente a partire dai dati già iscritti nella contabilità economico-patrimoniale armonizzata: se tali dati sono errati, incompleti o incoerenti, nessun meccanismo di riclassificazione automatica potrà produrre schemi *accrual* affidabili.

In questo quadro, le criticità rilevate non possono essere considerate come problemi circoscritti alla rendicontazione 2024, ma debbono essere letti come fattori di rischio concreti per la qualità degli schemi *accrual* in corso di elaborazione. Come illustrato nella prima parte, la terza opzione per la determinazione del *deemed cost* di prima adozione – quella che utilizza i valori contabili esistenti come base per la valorizzazione iniziale, di più immediata applicazione nell'ordinamento italiano – comporta che eventuali incompletezze o disallineamenti presenti nei sistemi attuali tendano a riflettersi integralmente nel nuovo impianto contabile.

Gli enti che presentano lacune strutturali nell'inventario, si trovano di fronte alla necessità di avviare contestualmente il completamento della base patrimoniale corrente, la riclassificazione secondo le nuove categorie ITAS e la predisposizione dei modelli di raccordo RGS. La compressione temporale è significativa e richiede un'immediata focalizzazione delle risorse organizzative e finanziarie disponibili, con eventuale ricorso a professionalità esterne specializzate.

Per gli enti che hanno già avviato percorsi strutturati, il rischio principale non è l'assenza di preparazione ma la sottovalutazione di aspetti specifici che nella logica *accrual* assumono peso rilevante.

#### 6.5 Raccomandazioni della Sezione

All'esito dell'istruttoria, la Sezione formula le seguenti raccomandazioni di carattere trasversale, indirizzate all'intero *panel* con gradazione di urgenza commisurata alle specifiche criticità rilevate per ciascun ente.

In via prioritaria e con carattere di urgenza, si raccomanda a tutti gli enti che non l'abbiano ancora fatto di formalizzare un piano operativo per la transizione *accrual* – comprensivo di atto di indirizzo politico-amministrativo, costituzione di un gruppo di lavoro multidisciplinare con coinvolgimento esplicito dei servizi tecnici e non finanziari, e cronoprogramma con scadenze definite per tutte le fasi preparatorie.

Una raccomandazione di carattere fondamentale riguarda la ricognizione straordinaria del patrimonio, che la Sezione ritiene condizione necessaria e imprescindibile per qualsiasi percorso credibile di transizione *accrual*. Tale ricognizione non può limitarsi alla verifica della consistenza fisica dei beni già iscritti in inventario, ma deve estendersi all'identificazione e alla valorizzazione dei beni attualmente non censiti, alla corretta classificazione delle diverse categorie patrimoniali (demanio pubblico, patrimonio indisponibile, patrimonio disponibile) e, soprattutto, alla sistematica applicazione del criterio del controllo in luogo del mero criterio proprietario. Quest'ultimo passaggio rappresenta il nodo concettuale centrale della transizione *accrual* in materia patrimoniale: il nuovo sistema contabile non chiede agli enti di censire ciò che 'posseggono' in senso giuridico-formale, ma ciò che 'controllano' in senso economico-sostanziale, vale a dire i beni sui quali esercitano un potere esclusivo e continuativo di utilizzo, indipendentemente dalla titolarità formale. Ne consegue che la base patrimoniale *accrual* può differire in misura anche significativa dall'inventario armonizzato vigente: beni di terzi in uso esclusivo all'ente dovranno essere capitalizzati, mentre beni formalmente di proprietà ma stabilmente concessi in godimento esclusivo a soggetti terzi potranno dover essere de-iscritti o iscritti in misura diversa. Questa ricognizione richiede il coinvolgimento attivo non solo dei servizi finanziari, ma degli uffici tecnici, patrimoniali e legali, e la predisposizione di procedure formalizzate per la valutazione sistematica del requisito del controllo su ciascuna tipologia di bene gestita dall'ente.

La Sezione raccomanda, con riferimento alle criticità di natura sistematica emerse dall'istruttoria, di:

- (i) avviare senza indugio la ricognizione straordinaria del patrimonio mobiliare e immobiliare applicando il criterio del controllo come definito dagli standard ITAS, con predisposizione di una procedura formalizzata per la valutazione del requisito del controllo su ciascuna categoria di bene e con mappatura esplicita delle casistiche di divergenza rispetto all'inventario armonizzato vigente;
- (ii) procedere alla valorizzazione dei conti d'ordine per i beni propri concessi in uso esclusivo a terzi e avviare la ricognizione sistematica dei beni di terzi in uso all'ente,

documentando per ciascuna fattispecie gli elementi che fondano o escludono il requisito del controllo;

- (iii) procedere all'assunzione degli impegni pluriennali per rimborso mutui con imputazione agli esercizi di scadenza delle rate, conformemente al paragrafo 5.6 del principio contabile applicato 4/2;
- (iv) ricondurre a metodologia analitica il calcolo dei risconti passivi per contributi agli investimenti, avviando almeno per i nuovi contributi il raccordo per singolo cespite finanziato;
- (v) adottare il criterio del collaudo o del certificato di regolare esecuzione come momento di capitalizzazione delle opere pubbliche, con contestuale alimentazione della voce "immobilizzazioni in corso" nelle fasi intermedie di realizzazione;
- (vi) censire analiticamente i contratti di partenariato pubblico-privato in essere e sottoporli a valutazione sistematica ai fini dell'applicazione dell'ITAS 6, con particolare attenzione alle fattispecie in cui il trasferimento del controllo economico precede il trasferimento formale della proprietà.

Dalle risultanze della presente indagine viene confermato che la coerenza tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale non è da considerare come un obiettivo raggiungibile una volta per tutte, ma un processo continuo che richiede presidio organizzativo, competenze tecniche aggiornate e investimenti nella qualità dei sistemi informativi.

La transizione verso il sistema *accrual* rappresenta, in questo senso, non solo un adempimento normativo ma un'opportunità per innalzare strutturalmente la qualità informativa del sistema di rendicontazione degli enti locali. Questo cambio di paradigma, volto a rafforzare la qualità della misurazione dei risultati di gestione, è un passaggio decisivo per migliorare la capacità degli enti locali di governare le risorse pubbliche in modo efficiente, trasparente e sostenibile nel lungo periodo.

La Sezione seguirà nei prossimi cicli di controllo l'evoluzione delle situazioni rilevate, verificando il progressivo superamento delle criticità segnalate e l'avanzamento concreto dei percorsi di preparazione alla riforma *accrual*, con l'auspicio che gli impegni assunti dagli enti in sede di contraddittorio trovino riscontro documentato nei rendiconti degli esercizi successivi.

