



PERCORSO SPECIALISTICO

## IL SISTEMA CONTABILE ARMONIZZATO DEGLI ENTI LOCALI

---

Luigi DI MARCO  
Sandro SPELLA  
Andrea ZIRUOLO

EUTEKNEFORMAZIONE

## INDICE GENERALE

### DISPENSE

**Sistema contabile armonizzato**  
*(a cura di Sandro Spella e Andrea Ziruolo)* ..... 5

**Il riaccertamento dei residui e i questionari della Corte dei Conti sui rendiconti 2014**  
*(a cura di Luigi Di Marco)* ..... 23

### SLIDE

**L'armonizzazione contabile e la competenza finanziaria potenziata**  
*(a cura di Luigi Di Marco)* ..... 37

---

*La dispensa è stata chiusa in redazione il 29 ottobre 2015.*

*I presenti materiali sono a cura dei relatori del Percorso specialistico e costituiscono esclusivamente documentazione di supporto alle relazioni. Non hanno, pertanto, alcuna pretesa di esaustività bibliografica e non esprimono le posizioni del Gruppo di Studio Eutekne sulle materie trattate.*

# SISTEMA CONTABILE ARMONIZZATO

---

di Sandro Spella e Andrea Ziruolo

## INDICE

1	INTRODUZIONE.....	6
2	L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE .....	8
	2.1 <i>L'esperienza maturata</i> .....	8
	2.2 <i>Il nuovo sistema contabile</i> .....	12
	2.3 <i>Il bilancio armonizzato</i> .....	15
3	CONCLUSIONI.....	21

## 1 INTRODUZIONE<sup>1</sup>

Il riformismo della struttura di bilancio delle pubbliche amministrazioni in generale ha conosciuto negli ultimi trenta anni, almeno tre significative stagioni, tutte inquadrare nella costruzione di forme indigene di “Planning Programming Budgeting System” (Canaletti, Morgese, 1998).

Il processo richiamato è da correlare alla trasformazione dell’ambiente in cui le amministrazioni pubbliche operano. Difatti, col trascorrere del tempo, i fini delle aziende, gli assetti istituzionali e le combinazioni economiche vengono a mutare e quando l’evoluzione raggiunge un punto di discontinuità, si rende necessaria una revisione delle teorie contabili e dunque del sistema contabile, affinché questo mantenga la sua funzionalità e favorisca il raggiungimento dell’economicità aziendale (Di Maggio, Powel, 1991; Meyer, Rowan, 1991, 1997; Caperchione 2000). A seguito della L. 42/2009 sul federalismo fiscale, oggi si sta vivendo l’inizio della quarta fase della PPBS, che, stante le norme a essa successive, solo nella sua intitolazione indirizza verso una maggiore autonomia degli enti territoriali, mentre la realtà registra una centralizzazione sempre più forte delle leve di controllo sulla finanza pubblica, conseguenza degli effetti della crisi economica internazionale del 2009.

Dunque, è quest’ultima la rottura di contesto che sta determinando un sistema di regole – frutto dell’emergenza – che si muove parallelamente, anche se con logiche opposte, al nuovo sistema contabile delle amministrazioni pubbliche fortemente integrato e coordinato a ogni livello di governo per rendere omogenee le informazioni contabili presenti in ogni amministrazione pubblica (centrale, periferica e territoriale) e queste con quelle delle altre amministrazioni europee (Ricci, 2009). Questa fase, che va sotto il nome di “armonizzazione dei sistemi contabili pubblici”, per l’Italia ribadisce il primato della competenza finanziaria (Anessi Pessina et al., 2006, 2008; Grandis, 2006; Ziruolo, 2006, 2013), che negli enti locali verrà denominata “competenza finanziaria potenziata”, su quella economica.

Le origini dell’evoluzione contabile sono da circoscrivere ai due momenti più recenti che sono coincisi e coincideranno rispettivamente con l’introduzione (DLgs. 77/95) e l’abbandono dell’attuale sistema contabile (seconda parte del testo unico degli enti locali (TUEL), DLgs. 267/2000, in cui il DLgs. 77 è confluito integralmente) per l’adozione del nuovo sistema di armonizzazione dei sistemi contabili pubblici.

L’attuale palinsesto normativo e organizzativo dell’amministrazione pubblica locale trova origine nella legge dell’8.6.90 n. 142, che può ritenersi la pietra angolare della legislazione successiva (Farneti, 1994, 1995, 1997). Sul piano contabile, invece, dal DLgs. 25.2.95 n. 77, l’ordinamento giuridico degli enti locali ha continuato a subire sistematici cambiamenti in primo luogo conseguenti ai monitoraggi delle regole per la partecipazione all’Unione europea e in secondo ordine agli assestamenti della norma rispetto alle criticità operative locali, alla crisi economico-finanziaria che ha investito l’intero pianeta dal 2009 e all’etica<sup>2</sup> che in particolare ha riguardato e riguarda il nostro Paese.

---

<sup>1</sup> Paragrafo a cura del prof. Andrea Ziruolo.

<sup>2</sup> Una ricerca del 2011 sulla percezione del grado di corruzione della pubblica amministrazione di Transparency International colloca l’Italia a livelli di paesi come le isole Samoa, la Macedonia, il Ghana e al di sotto di altri quali: Namibia, Ruanda e Portorico. Tale posizione trova conferme anche in altre ricerche, tra cui quella del

Anche alla luce della pochezza dei risultati ottenuti dall'attuale ordinamento contabile nel garantire il controllo dei conti pubblici (il rapporto PIL/debito pubblico dal 1983 a oggi è passato dal 60% a oltre il 100%), l'Unione europea ha preteso che venisse applicato l'art. 104 del Trattato istitutivo dell'UE sull'armonizzazione dei sistemi contabili. Il percorso, che sta portando gli enti locali ad adottare l'armonizzazione richiamata dal quest'anno, si presenta lungo e irto di ostacoli se si considera l'attuale momento storico di contingentamento delle disponibilità finanziarie delle PP.AA. Mentre a favore dell'attuale processo riformatore è che dal 2011, esperienza unica in Italia, l'introduzione di una norma viene prima sperimentata e poi applicata. Comunque, prima di aver dato per certa l'introduzione risolutiva del nuovo ordinamento contabile, in particolare per le amministrazioni territoriali occorre considerare che, nonostante le norme di riferimento richiamate, il *framework* e i quattro principi contabili (Pcel) emessi dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali<sup>3</sup>, molti di questi, forse troppi, ancora oggi non hanno avuto la capacità o la volontà di recepire correttamente la normativa contabile di riferimento, con l'unica attenuante dei continui adeguamenti conseguenti alle frequenti modifiche del sistema amministrativo.

Con la riforma apportata dalla legge costituzionale 3/2001 e dalla L. 131/2003 e la legge costituzionale 1/2012, il legislatore nazionale ha novellato gli artt. 81, 97, 117 e 119 Cost., introducendo nell'ordinamento giuridico il principio di pareggio del bilancio, avente carattere generale, secondo il quale tutte le amministrazioni pubbliche devono assicurare l'equilibrio del bilancio e la sostenibilità del debito, nell'osservanza delle regole dell'Unione europea in materia economico-finanziaria. Altro tema fortemente impattante sul sistema contabile, non solo degli enti locali, è quello della richiamata armonizzazione, di cui alle leggi 42/2009 e 196/2009 e al DLgs. 118/2011, che apre a immediati scenari di revisione dell'ordinamento contabile degli enti locali, dei principi contabili e del relativo sistema dei controlli.

In tale contesto, il ruolo degli attori del processo di riforma contabile richiamato auspicabilmente condiziona la norma futura, si consideri che la riforma verrà gestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e non più dal Ministero dell'Interno così come avvenuto finora. Infatti, già attraverso il *framework*, emanato dall'Osservatorio sulla contabilità e la finanza degli enti locali in data 4.7.2002, è stato tracciato il percorso della disciplina contabile nazionale verso l'armonizzazione con quanto già fissato a livello sovranazionale (Caperchione, Steccolini, 2000; Alvino, 2005; Caperchione, 2005; Farneti, Pozzoli, 2005; Anessi Pessina et al., 2008) dal Public Sector Committee (PSC), di cui fanno parte la maggior parte degli ordini professionali del mondo e la totalità di quelli a economia avanzata, attraverso un *corpus* di principi contabili internazionali denominati International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

---

Directorate General Economic and Financial Affairs che già nel 2008 nel Catalogue of Quality of Public finance indicators – tratto da IMD World Competitiveness Yearbook, 2008 – colloca l'Italia tra i fanalini di coda.

<sup>3</sup> Istituito presso il Ministero dell'Interno in data 23.10.98 con il DLgs. 410/98 e successivamente istituzionalizzato in modo organico all'interno del TUEL attraverso l'art. 154 del DLgs. 267/2000, con il compito di promuovere la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali e umane, la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili.

Tale scelta non è di poco conto, poiché con essa il Comitato ha deciso di promuovere a livello mondiale, e per tutti i livelli della pubblica amministrazione, la strada della contabilità economica. In Italia gli IPSAS hanno trovato un parziale recepimento (Bonetti, 2010).

Nel lavoro che segue, oltre al commento della normativa e dei documenti costituenti il sistema armonizzato contabile degli enti locali, si è cercato di coglierne anche le implicazioni manageriali. Dopodiché si è cercato di analizzare il passaggio dall'ordinamento attuale a quello armonizzato per sottolineare in cosa consiste il cambiamento sull'armonizzazione dei sistemi contabili.

## 2 L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE

### 2.1 L'ESPERIENZA MATURATA

Con il fine di fornire ai vari organi di governo dell'Unione europea e dei paesi aderenti un sistema di informazioni per decidere e, dunque, amministrare (Simon, 1977), l'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici trova le proprie origini nell'inadeguatezza dei meccanismi di governo e di consolidamento delle informazioni contabili delle diverse amministrazioni pubbliche locali, nazionali ed europee. Ogni amministrazione pubblica, infatti, al momento dispone di propri principi e metodologie di rilevazione, con conseguente eterogeneità delle modalità di rappresentazione anche tra enti appartenenti allo stesso comparto (su tutti le regioni e gli enti locali).

Il sistema di armonizzazione in analisi nasce anche con il fine del monitoraggio statistico della spesa pubblica. Questa circostanza emerge anche dalla lettura del piano dei conti dove, a titolo di esemplificazione, l'oggetto del conto denominato "redditi di lavoro dipendente" avrebbe dovuto essere "costo del lavoro" qualora si fosse privilegiato il contenuto contabile/aziendale dell'impianto. Inoltre, nel virare verso un sistema di tipo accrual per gli enti locali, non si può disconoscere il corredo genetico finanziario a garanzia dei comportamenti nell'utilizzo delle risorse pubbliche (Ziruolo, 2006, 2013b). Così come occorre considerare i metodi e sistemi contabili impiegati dalle PP.AA. territoriali, talvolta diversi, ma spesso declinati e interpretati con mille particolarismi. Comunque metodologicamente riconducibili alle seguenti tre categorie:

- i. metodi contabili in partita semplice, aventi a oggetto sistemi di natura finanziaria, con finalità autorizzatorie;
- ii. metodi contabili in partita doppia, aventi ad oggetto sistemi di natura economico-patrimoniale, con finalità gestionali;
- iii. metodi contabili misti, aventi ad oggetto sistemi contabili ibridi, con finalità ibride.

Per armonizzazione contabile si intende il processo di omogeneizzazione dei metodi e dei sistemi contabili delle diverse Amministrazioni pubbliche, teso a ottenere informazioni omogenee e concordanti, al fine di collegarle attraverso la connessione a un "linguaggio contabile unico".

L'omogeneizzazione dell'eterogeneità informativa persegue, più in generale, le seguenti finalità:

- consentire comparazioni contabili:

- lineari, ovvero tra PP.AA. dello stesso tipo e dello stesso livello di governo all'interno delle linee di confine nazionali, anche al fine di individuare e utilizzare i cosiddetti “standard” necessari per l’attuazione del federalismo;
- trasversali, ovvero tra PP.AA. dello stesso tipo e dello stesso livello di governo ma di diversi contesti locali o nazionali;
- consentire consolidamenti contabili:
  - orizzontali di ogni P.A. con i soggetti che a vario titolo orbitano nella sua sfera istituzionale d’azione<sup>4</sup>;
  - verticali delle PP.AA. dello stesso livello di governo nei livelli di governo superiori;
  - misti per aree tematiche omogenee (ad esempio i conti di territorio su materie quali istruzione, sanità, ecc.) di PP.AA. di diversi livelli di governo;
- consentire un nuovo e più efficace dialogo:
  - tra PP.AA. per scopi di crescita, sinergia, coordinamento;
  - con i vari *stakeholder* tramite un linguaggio contabile trasparente, per fini di *accountability* sull’utilizzo delle risorse pubbliche;
- consentire di ottenere informazioni utili:
  - per una migliore *governance* della singola P.A. da parte dei suoi organi politico-tecnici;
  - per accrescere l’efficacia sia degli indirizzi e dei controlli sulle politiche europee da parte delle Istituzioni competenti, sia del rispetto degli obiettivi e dei vincoli di finanza pubblica da parte delle PP.AA. dei vari paesi (il tutto al fine di contenere i disavanzi attraverso il controllo della spesa) (Deidda Gagliardo, 2013).

L’armonizzazione delle contabilità pubbliche dei diversi livelli di governo differisce dall’uniformazione delle contabilità nazionali in relazione al Sistema Europeo dei Conti 1995 (SEC 95). L’art. 3 della Direttiva 2011/85/UE, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, impone agli stessi di dotarsi “di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell’amministrazione pubblica e contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme del SEC 95”.

Al primo livello di governo, rientrando nel posizionamento di natura informativo-gestionale, sono ascrivibili le finalità c)-d)1; al secondo, rientrando nel posizionamento di carattere informativo-statistico, è riconducibile la finalità d)2; entrambi poi perseguono gli scopi a), b) e su questi debbono conciliarsi.

I due livelli indicati seguono poi un doppio percorso normativo di armonizzazione contabile:

- di matrice comunitaria quello avente carattere informativo-statistico;
- di matrice nazionale quello avente carattere informativo-gestionale.

<sup>4</sup> Si pensi, ad esempio, alle società partecipate delle regioni e degli enti locali.

Il percorso normativo di matrice comunitaria e carattere informativo-statistico prende avvio con il regolamento comunitario 2223/96, relativo al “Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità”: esso può essere annoverato come la prima pietra del percorso normativo di armonizzazione statistica. Infatti, l’istituzione del SEC 95 ha inteso definire uno schema contabile nazionale comune, alimentato da ogni amministrazione pubblica, in grado di consentire comparazioni contabili trasversali tra i diversi stati europei membri. Attualmente la P.A. italiana alimenta questo sistema informativo correlando un codice (definito con l’acronimo SIOPE<sup>5</sup>) ad ogni ordinativo di incasso e di pagamento.

---

<sup>5</sup> La realizzazione del SIOPE ha richiesto l’individuazione di una codifica gestionale degli incassi e dei pagamenti uniforme su tutto il territorio nazionale, distinta per tipologia di enti, connessa alle classificazioni di contabilità nazionale previste dal sistema SEC95.

L’individuazione della codifica gestionale ha costituito una delle fasi più complesse della realizzazione del SIOPE, coinvolgendo trasversalmente RGS-IGEPA, i ministeri vigilanti, la Banca d’Italia, ISTAT e, naturalmente, le pubbliche amministrazioni coinvolte.

La codifica SIOPE è stata definita per i seguenti comparti:

- Stato: con la circ. Min. Economia 20.12.2002 n. 46, successivamente rideterminata dalla circ. Min. Economia 21.1.2004 n. 2. Dal 2009 le amministrazioni centrali dello Stato adottano la codifica prevista dalla circ. 2.2.2009 n. 5.
- Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano: decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 31.8.2012, con decorrenza 1.1.2013, che ha sostituito il decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 18.2.2005 (in vigore dal 1.1.2006 al 31.12.2008) e il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 5.3.2007 (in vigore dall’1.1.2009 al 31.12.2012);
- Enti locali: decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 10.10.2011 con decorrenza 1.1.2012, che ha sostituito i decreti del Ministero dell’economia e delle finanze del 14.11.2006 (in vigore dall’1.1.2007 al 31.12.2011) e del 18.2.2005 (in vigore nell’esercizio 2006);
- Università: decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14.11.2006 (che ha sostituito il decreto del 18.2.2005) - operativa dall’1.1.2006;
- Enti di ricerca: decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 14.11.2006- operativa dall’1.1.2007;
- Strutture sanitarie (aziende sanitarie ed ospedaliere, policlinici universitari, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico e istituti zooprofilattici sperimentali): decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 5.3.2007 - operativa dall’1.1.2008;
- Camere di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura: decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 12.4.2011 - operativa dall’1.1.2012;
- Enti gestori di parchi (esclusi i parchi gestiti dai consorzi di enti locali che adottano la codifica prevista per gli enti locali): decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 12.4.2011 - operativa dall’1.1.2012.

In attuazione dell’art. 14, comma 6, della legge 31.12.2009, n. 196, dalla data di avvio della rilevazione, individuata nei decreti SIOPE sopraindicati, le banche incaricate dei servizi di cassa/tesoreria e gli uffici postali che svolgono analoghi servizi non possono accettare disposizioni di pagamento prive del codice gestionale da parte degli enti per i quali è stata individuata la codifica gestionale. Nei casi di aggiornamento delle codifiche SIOPE, i nuovi codici devono essere attribuiti esclusivamente ai titoli di entrata e di spesa che si riferiscono ad incassi ed a pagamenti effettuati nell’esercizio in cui entra in vigore la nuova codifica. Nel caso di regolarizzazione nell’esercizio di entrata in vigore della nuova codifica di incassi ed i pagamenti effettuati nell’esercizio precedente, deve essere attribuita la codifica in vigore nell’esercizio precedente.

Le codifiche SIOPE costituiscono una classificazione economica delle entrate e delle spese che dedica particolare attenzione:

- all’individuazione del comparto di appartenenza dei soggetti da cui provengono o a cui sono destinati i flussi finanziari, al fine di consentire il consolidamento dei conti pubblici;

Il percorso normativo di matrice nazionale e carattere informativo-gestionale, invece, trova una prima tappa nel DLgs. 170/2006, denominato “Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, ai sensi dell’articolo 1 della legge 5.6.2003, n. 131”; tale norma ha inquadrato l’ambito di applicazione dell’armonizzazione e ha operato una verifica, preliminare e non vincolante, dei principi già esistenti nelle normative contabili relative a regioni ed enti locali: come dichiarato all’art. 1, il *focus* è costituito dalla “*omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita*”.

Il percorso normativo di matrice nazionale e carattere informativo-gestionale prende un nuovo e più deciso slancio con la L. 42/2009, contenente la “Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”. Tale norma ha definito i principi contabili alla base dell’armonizzazione regionale e locale allo scopo di favorire la redazione di bilanci regionali e locali secondo criteri predefiniti e orizzontalmente uniformi, oltre che verticalmente coerenti con quelli statali.

Il percorso normativo di matrice nazionale e carattere informativo-gestionale prosegue con la L. 196/2009, denominata “Legge di contabilità e finanza pubblica”, con cui sono state poste le basi per la definizione, tramite successiva legislazione delegata, di comuni schemi di riclassificazione e consolidamento dei bilanci, di termini temporali per la presentazione e approvazione dei bilanci in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, e di regole contabili per uniformare i comportamenti contabili.

Al riguardo, la Ragioneria Generale dello Stato<sup>6</sup> individua due diverse direzioni d’azione: un decentramento di funzioni politiche e amministrative verso la periferia e un primo coordinamento di alcune fondamentali funzioni statali centrali verso l’Unione europea<sup>7</sup>.

Ne consegue che il percorso normativo di matrice nazionale e carattere informativo-gestionale viene scisso in un doppio binario attuativo:

- i. binario attuativo centrale - nella L. 196/2009 è contenuta la delega al governo per l’adozione di successivi decreti legislativi attuativi dell’armonizzazione contabile delle altre pubbliche amministrazioni, con l’esclusione di regioni ed enti locali;

---

• alle esigenze del sistema europeo dei conti (SEC 95) al fine di fornire informazioni all’ISTAT.

Infatti, le codifiche sono caratterizzate da un’analisi molto dettagliata dei soggetti da cui provengono e a cui sono destinati i trasferimenti e le concessioni di crediti e dalla presenza di codici per la rilevazione dei fenomeni che interessano la contabilità nazionale (ad esempio gli arretrati al personale).

Qualche deroga al criterio di classificazione economica è stata prevista nei casi in cui si è presentata la necessità di individuare la destinazione della spesa.

<sup>6</sup> Audizione del Ragioniere Generale dello Stato, in data 1.4.2009 presso la V Commissione permanente del Senato, avente ad oggetto la riforma della contabilità pubblica.

<sup>7</sup> A dimostrazione, si consideri che l’art. 1 della L. 196/2009 prevede che le P.A. concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, definiti in ambito nazionale in coerenza con quelli dell’Unione europea, sulla base dei principi dell’armonizzazione dei bilanci pubblici.

- ii. binario attuativo territoriale - nella L. 42/2009 è contenuta la delega al governo per l'adozione di successivi decreti legislativi attuativi dell'armonizzazione contabile delle regioni e degli enti locali.

Il DLgs. 23.6.2011 n. 118, recante “Disposizione in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5.5.2009, n. 42”, definisce la cornice e i principi fondanti dell'armonizzazione contabile demandando la definizione dei dettagli applicativi ai decreti attuativi; inoltre, l'articolo 36, comma 2, del DLgs. 118, dispone che si definiscano le modalità della sperimentazione di cui all'articolo 36, comma 1, dello stesso decreto.

Il primo decreto attuativo, costituito dal DPCM 23.6.2011<sup>8</sup>, approvato in Gazzetta Ufficiale il 31.12.2011 e intitolato Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36 del DLgs. 23.6.2011, n. 118”, s'inserisce nel binario verso l'armonizzazione contabile delle regioni e degli enti locali tracciato dal decreto legislativo n. 118, fornendo gli schemi contabili e i prospetti che, insieme ai principi contabili, di volta in volta sono stati pubblicati e aggiornati, a seguito delle risultanze della sperimentazione, sul sito ARCONET del MEF.

Il DPCM del 28.12.2011 si applicava a regioni, province autonome e altri enti locali e ai loro organismi strumentali. Questi ultimi, ai sensi della lettura dell'art. 8 individuavano gli organismi strumentali in: “*articolarioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica*”, tra queste si dovevano includere anche le Istituzioni di cui all'articolo 114 comma 2 del DLgs. 267/2000.

Il DLgs. 118/2011 è finalizzato a favorire la produzione di informazioni contabili armonizzate per consolidare i conti delle aa.pp., sia orizzontalmente tra loro e al loro interno, sia verticalmente tra loro e verso lo Stato e con l'Unione Europea di ognuna delle amministrazioni territoriali. Il DPCM 28.12.2011, invece, rispondeva alla finalità di disciplinare, in primo luogo, l'armonizzazione contabile e, in secondo luogo, la sua sperimentazione.

## 2.2 IL NUOVO SISTEMA CONTABILE

I contenuti generali dell'armonizzazione contabile sono tratteggiati dall'art. 2 del DLgs. n. 118, così come novellato dal DLgs. 10.8.2014 n. 126. In esso il sistema contabile, fulcro dell'armonizzazione, è costituito principalmente dal sub-sistema di contabilità finanziario affiancato dal sub-sistema di contabilità economico denominato “economico-patrimoniale generale”.

La rilevazione unitaria dei fatti gestionali tra i due sub-sistemi deve tendere all'omogeneità del sistema contabile generale di ogni amministrazione territoriale e di ogni organismo a essa strumentale.

L'allegato 1 al DLgs. 118/2011 individua i principi generali o postulati, richiamati dall'art. 3, comma 1, ai quali si devono ispirare i comportamenti contabili delle regioni

---

<sup>8</sup> Ora non più in vigore per opera del DLgs. 10.8.2014 n. 126.

e degli enti locali. Accanto ad esso troviamo anche gli altri allegati, in particolare il 4/1 che declina il principio concernente la programmazione di bilancio, il 4/2 la contabilità finanziaria, il 4/3 la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria, ed infine il 4/4 il bilancio consolidato.

Vi sono poi altri allegati che arricchiscono e completano la normativa in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e ci si riferisce in particolare all'allegato 5/1 che indica come determinare il fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015/2015 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, il 5/2 dà indicazioni sul prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui, per poi concludere con gli allegati 6/1, 6/2 e 6/3 che riportano, rispettivamente, il piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale. Nell'ambito della disamina degli allegati peculiare importanza riveste anche l'allegato 7 che codifica la transazione elementare alla base di tutte le rilevazioni dei fatti gestionali, sia di origine finanziaria, sia di origine economica patrimoniale, che avvengono nell'ente.

Diversamente dall'attuale ordinamento contabile, il principio della competenza finanziaria viene "potenziato" per eliminare tutte le manipolazioni a cui la contabilità degli enti locali è oggi sottoposta per le finalità elusive indicate nell'introduzione.

Secondo il nuovo principio, tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo ad accertamenti d'entrata e a impegni di spesa per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Per scadenza dell'obbligazione s'intende il momento in cui questa diventa esigibile. Pertanto, diversamente da quanto avveniva fino all'anno 2014, l'accertamento va imputato all'esercizio in cui l'obbligazione attiva scade e il credito diventa esigibile; analogamente, l'impegno va imputato all'esercizio in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.

Al fine di conciliare la copertura finanziaria della spesa da sostenere con i nuovi contenuti dell'impegno, l'allegato 4/2 precisa che il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa da sostenere (copertura finanziaria), mentre si imputa sulla competenza degli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

In sostanza, il momento dell'imputazione delle entrate e delle spese in contabilità si avvicina alla fase conclusiva del relativo iter finanziario, ovvero a quello della movimentazione di cassa (incassi e pagamenti). Inoltre, riducendo sensibilmente la formazione dei residui di parte corrente, le risultanze della contabilità finanziaria saranno prossime a quelle della contabilità economica.

L'allegato 4/3, invece, disciplina il principio della competenza economica, sempre entro il quadro di riferimento dei principi contabili definiti dal DLgs. 118/2011. Esso individua e descrive i diversi ricavi/proventi e costi/oneri e rinvia, per le situazioni non disciplinate, ai principi contabili statuiti dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

La creazione del linguaggio unico, nell'impianto normativo, transita per il piano dei conti integrato, impostato nella sua struttura dall'art. 4 del DLgs. n. 118/2011. Il piano dei conti è strutturato in forma modulare per consentire sia riclassificazioni utili a fini informativo-gestionali, sia informazioni necessarie per scopi informativo-statistici, sia

il consolidamento dei conti pubblici delle varie PP.AA.. Inoltre, attraverso l'elenco delle articolazioni delle unità elementari dei conti finanziari e dei conti economico-patrimoniali è realizzata l'integrazione tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale generale.

La rilevazione unitaria e integrata dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto quello economico patrimoniale, trae origine dalla movimentazione finanziaria. Pur non esistendo una correlazione univoca fra le varie fasi dell'*iter* di rilevazione finanziaria dell'entrata e della spesa e l'*iter* di rilevazione economico-patrimoniale dei ricavi/proventi e dei costi/oneri, nell'allegato 4/3 il legislatore ha ritenuto opportuno fissare i criteri redazionali, in relazione alle fattispecie di entrate e di spese, dei diversi momenti gestionali a cui legare il principio di competenza economica:

- i ricavi/proventi al momento dell'accertamento delle entrate;
- i costi/oneri al momento della liquidazione delle spese, tranne i costi derivanti dal trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati al momento dell'impegno delle spese.

Per la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che nella prospettiva economico-patrimoniale generale si può utilizzare il metodo della partita doppia o il metodo della partita semplice, salvo poi, in quest'ultimo caso, contestualmente collegare le registrazioni finanziarie a quelle di contabilità generale non potendo più fare affidamento sullo strumento del prospetto di conciliazione, ormai bandito.

Sono stati definiti gli strumenti del sistema di bilancio degli enti locali; essi sono:

- il Documento unico di programmazione (DUP), presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazione;
- l'eventuale nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione (DUP), da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP;
- il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta consequenzialmente all'approvazione del bilancio (prima Giunta utile dopo la delibera di approvazione del bilancio finanziario di previsione da parte del Consiglio);
- il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto;
- lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio;
- le variazioni di bilancio;
- lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi da parte del Consiglio entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

Il rendiconto comprende anche la gestione dei propri organismi strumentali. A tal fine gli enti provvedono ad aggiungere alle proprie risultanze, nelle apposite voci di entrata e di spesa, quelle dei propri organismi strumentali e ad eliminare le risultanze relative ai trasferimenti interni (contabilizzazione delle poste infragruppo).

### 2.3 IL BILANCIO ARMONIZZATO

Le caratteristiche dei bilanci previsionali armonizzati sono definite dagli artt. 9 - 18-*bis* del DLgs. 118/2011. Entro i suddetti indirizzi, l'art. 9 disciplina i bilanci previsionali armonizzati sulla base, sostanzialmente, dei seguenti nove criteri (Deidda Gagliardo 2013):

- architettura previsionale complessiva;
- natura del bilancio;
- ruolo;
- carattere;
- orizzonte temporale;
- tempistiche di approvazione;
- configurazione del bilancio inteso come insieme dei caratteri di contenuto, struttura e forma<sup>9</sup>;
- meccanismi di flessibilità.

L'architettura dei bilanci previsionali armonizzati è così articolata:

- bilancio di previsione finanziario:
  - bilancio di previsione finanziario, almeno triennale, riporta per il primo esercizio le previsioni redatte in termini di competenza e di cassa e per i successivi solo in termini di competenza. Il suo contenuto è di tipo autorizzatorio e completo del riepilogo generale delle spese per missioni, del quadro generale riassuntivo e dei risultati differenziali. Come anticipato, nel corso del 2013 il bilancio di previsione finanziario ha accolto l'evoluzione suggerita dalla sperimentazione che ha fatto sì che si superasse la duplicazione dei documenti di previsione contabile annuale e pluriennale. Ne consegue che la nuova stesura accoglie un unico documento di programmazione, con orizzonte temporale almeno triennale, da aggiornare annualmente e che va sotto il nome di "bilancio di previsione finanziario" perdendo la dicitura "annuale";
- allegati al bilancio di previsione finanziario:
  - la nota preliminare per le regioni e il documento unico di programmazione (DUP), che si conformano alla nuova struttura del bilancio;
  - prospetto delle entrate pluriennali di bilancio per titoli, tipologie e categorie, con separata indicazione delle entrate non ricorrenti;
  - prospetto delle spese pluriennali di bilancio per missioni, programmi e macro-aggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio;

<sup>9</sup> Per configurazione del bilancio, o schema di bilancio, s'intende l'insieme dei caratteri di contenuto, struttura e forma. Per contenuto si considera ogni elemento necessario a delineare il quadro informativo; la struttura si riconduce all'organizzazione informativa dei contenuti; per forma, elemento aggiuntivo nella definizione di "schema" offerta dal Paganelli (1991), si intendono le condizioni, anche grafiche, di facilitazione nella lettura del documento.

- prospetto esplicativo del risultato di amministrazione presunto;
- l'elenco dei programmi per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- la relazione del collegio dei revisori dei conti, escluse le regioni che non hanno istituito il collegio dei revisori dei conti;
- l'elenco delle previsioni annuali di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti;
- composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio n di riferimento del bilancio;
- composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

La novità dell'introduzione delle previsioni di cassa evidenzia la necessità di verificare la sussistenza degli equilibri di cassa fin dalla programmazione. Condizione che dovrebbe superare quanto verificatosi in vigore del DPR 421/79, quando la programmazione dei flussi di cassa veniva posta a formale quadratura contabile della gestione dei residui e delle previsioni di competenza (Farneti, 1994). Infatti, il rispetto dei vincoli del patto di [OB]stabilità interno, insieme al nuovo principio di competenza finanziaria potenziato e al recente obbligo per la P.A. di pagare entro 30 giorni dal ricevimento delle fatture impongono elementi di maggiore attendibilità nella costruzione dei flussi di cassa futuri.

La sezione entrata dello schema di bilancio unico presenta, ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 118/2011, la seguente struttura:

- Titoli: in base alla fonte di provenienza delle entrate;
- Tipologie: in base alla natura delle entrate, all'interno del Titolo;
- Categorie: in base all'oggetto delle entrate, all'interno della Tipologia;
- Capitoli: in base all'oggetto specifico all'interno della Categoria;
- Articoli: in base all'oggetto specifico all'interno del Capitolo.

La tipologia individua l'unità elementare di voto ai fini dell'approvazione del bilancio preventivo da parte del Consiglio.

I capitoli e gli articoli costituiscono le unità elementari ai fini della programmazione gestionale di cui al PEG e/o al piano dettagliato degli obiettivi (PDO).

Le categorie definiscono il bilancio di previsione gestionale che non è previsto negli attuali schemi di bilancio. Il programma gestionale vero e proprio è costituito dal PEG/PDO in entrambi i casi.

In merito alla struttura del bilancio preventivo, può essere utile confrontare quanto previsto nel vecchio e nel nuovo schema, con particolare riferimento al livello dei Titoli d'entrata:

**Tavola 1: La struttura dei titoli di bilancio parte entrata**

Bilancio vecchio (DPR 194/96)	Bilancio nuovo (DLgs. 118/2011)
Titolo I: Entrate tributarie	Titolo I: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
Titolo II: Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dallo Stato, dalla regione e da altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione	Titolo II: Trasferimenti correnti
Titolo III: Entrate extratributarie	Titolo III: Entrate extratributarie
Titolo IV: Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti	Titolo IV: Entrate in conto capitale
	Titolo V: Entrate da riduzione di attività finanziarie
Titolo V: Entrate da accensione di prestiti	Titolo VI: Accensione prestiti
	Titolo VII: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
Titolo VI: Entrate per c/terzi	Titolo IX: Entrate per c/terzi e partite di giro

Si può notare che le principali novità sono costituite dal Titolo V (Entrate da riduzione di attività finanziarie) e dal titolo VII (Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere). Entrambe nascono dalla scomposizione dei precedenti Titoli verso un maggior dettaglio. Il Titolo IV dell'attuale ordinamento contabile (Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti) è disaggregato nei Titoli IV (Entrate in conto capitale) e V (Entrate da riduzione di attività finanziarie) del futuro ordinamento, mentre il Titolo V (Accensione prestiti) nei Titoli VI e VII (Anticipazioni da istituto tesoriere).

Dopo aver chiarito contenuti e struttura del bilancio di previsione, se ne mostra di seguito la forma espositiva degli importi da inserire.

Per ogni entrata si espone:

- con riferimento all'esercizio in chiusura (N):
  - i residui presunti;
  - le previsioni definitive;
- con riferimento all'esercizio oggetto della previsione (N+1):
  - le previsioni di competenza;
  - le previsioni di cassa.

Nelle colonne riferite agli esercizi successivi si dovranno inserire le previsioni di sola competenza. In esso occorrerà distinguere le entrate non ricorrenti, all'interno di ogni Categoria.

Lo schema di bilancio unico, sul fronte delle spese, prevede che i contenuti siano organizzati secondo la seguente struttura (art. 12 del DLgs. 118/2011):

- Missioni (art. 13 del DLgs. 118/2011): rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti territoriali, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali a esse destinate;
- Programmi: all'interno di ogni Missione, rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. La realiz-

zazione di ogni programma è attribuita a un unico centro di responsabilità (art. 14 del DLgs. 118/2011). I programmi, che rappresentano anche l’anello di congiunzione con il SEC 95, tramite la classificazione europea COFOG, si articolano in livelli contabili inferiori quali:

- Macroaggregati: in base alla natura economica delle spese, all’interno di ogni Programma; i Macro-aggregati si raggruppano in Titoli, in base alla fonte di provenienza delle spese.
- Capitoli: in base all’oggetto specifico di spesa, all’interno di ogni Macroaggregato;
- Articoli: in base all’oggetto specifico di spesa, all’interno di ogni Capitolo;

Il programma costituisce l’unità elementare di voto ai fini dell’approvazione del bilancio preventivo a cura del Consiglio.

I capitoli e gli articoli costituiscono le unità elementari ai fini della programmazione gestionale tramite il PEG e/o il Piano degli Obiettivi.

Ne consegue che il bilancio di previsione politico, laddove oggi per la parte spesa arriva fino agli interventi secondo i vigenti schemi di bilancio, circoscrive l’oggetto decisionale del Consiglio ai soli programmi. Questi rappresentano delle unità previsionali di base che consentono di individuare e autorizzare un insieme organico di risorse finanziarie da affidare alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa attraverso il PEG/PDO.

Il bilancio di previsione gestionale non era previsto nei vecchi schemi di bilancio, mentre è costituito dal livello dei macro-aggregati negli schemi armonizzati.

Il programma gestionale vero e proprio è costituito dal PEG/PDO in entrambi i casi.

### Tavola 2: La struttura del bilancio parte spesa

STRUTTURA SPESE			
Bilancio vecchio (DPR 194/96)		Bilancio nuovo (DLgs. 118/2011)	
	Bilancio di previsione: approvazione di Consiglio	Missioni	Bilancio di previsione politico approvazione di Consiglio
		Programmi (UE di voto)	Bilancio di previsione gestionale: Giunta
Titoli			
Funzioni			
Servizi			
Interventi (UE di voto)		Macro-aggregati (raggruppati per Titoli)	
Capitoli	PEG e/o PDO approvazione di Giunta	Capitoli	PEG e/o PDO approvazione di Giunta
Articoli		Articoli	

Come già anticipato, rispetto agli schemi di bilancio attualmente vigenti, nella struttura della parte spesa del bilancio di previsione gestionale le principali novità sono costituite dal titolo III (Spese per incremento di attività finanziarie) e dal Titolo V (Chiusura anticipazioni da istituto cassiere/tesoriere). Il Titolo II del vecchio schema,

nell'ambito del bilancio armonizzato, è stato scisso nei Titoli II e III secondo il seguente schema:

**Tavola 3: La struttura dei titoli di entrata e di spesa**

BILANCIO NUOVO (DLgs. 118/2011)	
Entrate	Spese
Titolo I: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Titolo I: Spese correnti
Titolo II: Trasferimenti correnti	
Titolo III: Entrate extratributarie	
Titolo IV: Entrate in conto capitale	Titolo II: Spese in conto capitale
Titolo V: Entrate da riduzione di attività finanziarie	Titolo III: Spese per incremento di attività finanziarie
Titolo VI: Accensione prestiti	Titolo IV: Rimborso prestiti
Titolo VII: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	Titolo V: Chiusura anticipazioni da istituto cassiere o tesoriere
Titolo IX: Entrate per c/terzi e partite di giro	Titolo VII: Spese per conto terzi e partite di giro

Negli enti locali, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli e dei programmi di spesa in macro-aggregati, capitoli ed eventualmente in articoli, la Giunta delibera il proprio documento gestionale che conserva la denominazione e il contenuto dell'attuale il piano esecutivo di gestione. Diversamente da quanto oggi avviene per il PEG, nel nuovo ordinamento armonizzato la sezione descrittiva del documento troverà sponda nella sezione strategica (Se.S.) del DUP garantendo una maggiore coerenza interna tra i differenti strumenti di programmazione deliberati dall'amministrazione locale.

Attraverso il bilancio finanziario gestionale delle regioni e il PEG degli enti locali, si provvede anche ad attribuire ai titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi assegnati. Per gli enti locali il PEG costituisce anche il fondamentale strumento di determinazione degli obiettivi di gestione e di affidamento degli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei programmi previsti nel bilancio.

Nel rispetto del principio contabile generale n. 1 dell'annualità del bilancio l'ordinamento prevede l'impiego del metodo scorrevole nella redazione del bilancio di previsione finanziario. Pertanto, ogni anno risulta necessario aggiornare il bilancio di previsione:

- con l'inserimento delle previsioni relative a un ulteriore esercizio;
- adeguando le previsioni relative a tutti gli esercizi considerati nel bilancio, in considerazione delle indicazioni del documento di programmazione aggiornato, dei risultati presunti della gestione dell'esercizio precedente, anche con riferimento agli impegni già assunti, all'evoluzione normativa;

con l'indicazione, per tutti i programmi di spesa considerati in ciascuno degli esercizi in cui il bilancio è articolato, degli "impegni già assunti" alla data di elaborazione del documento.

Tra le novità, vanno citati: il fondo pluriennale vincolato e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Laddove il primo è la vera novità conseguente all'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziato, il secondo è invece una riproposizione dell'attuale istituto del fondo svalutazione crediti (Ricci, 1998; Ziruolo, 2000, 2013) che diversamente da quanto avviene nell'attuale ordinamento trova collocazione nel solo conto del patrimonio, lasciando spazio nella contabilità finanziaria al solo fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il fondo pluriennale vincolato, accogliendo gli impegni contratti a cui dare copertura finanziaria nella misura in cui non sono esigibili nell'esercizio chiuso, consente di traghettare nel successivo la copertura finanziaria degli stessi e la riscossione degli accertamenti assunti precedentemente.

Altro elemento di interesse presente nella riforma disciplinata dal DLgs. 118/2011, a fini di *accountability*, è la predisposizione di un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare tramite il proprio sito web istituzionale. Inoltre, a integrazione dei rendiconti, lo stesso articolo prevede la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio.

L'ultima novità suggerita dalla sperimentazione è quella del Documento Unico di Programmazione (DUP) che si sostituisce alla relazione previsionale e programmatica inizialmente conservata tra gli allegati al bilancio di previsione finanziario. In particolare l'imprinting del DUP è di vera e propria guida strategica che deve comprendere la pianificazione anche del sistema degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate (il cd gruppo delle amministrazioni pubbliche). Esso sostituirà, oltre la relazione previsionale programmatica, anche il mai affermatosi piano generale di sviluppo (PGS), al fine di rafforzare la definizione dei programmi futuri costruendoli su solide ipotesi. Inoltre, i risultati riferiti alle finalità devono essere rilevabili nel medio periodo e devono indicare, oltre i soliti indicatori di efficienza ed efficacia, anche l'impatto atteso dalle politiche, programmi ed eventuali progetti che si intendono realizzare.

Il DUP si compone di due sezioni: la sezione strategica (SeS) e la sezione operativa (SeO). La SeS, della durata pari a quella del mandato amministrativo, sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato e individua gli indirizzi strategici dell'ente. Ricorre nei documenti di legge il riferimento al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea a sottolineare l'importanza della sostenibilità finanziaria dei programmi e progetti che si intendono perseguire e la necessità di formalizzare l'impegno amministrativo rispetto al quale è stato chiesto il consenso da parte degli elettori.

Il contenuto informativo della SeS del DUP, abbracciando l'intero gruppo pubblico e dovendo contenere indicatori maggiormente complessi di quelli attualmente impiegati nei processi di pianificazione territoriale, richiederà il ricorso a specifiche competenze e alla necessità di organizzare differentemente gli uffici e i servizi degli enti locali in particolare di piccole dimensioni.

La SeO invece è redatta per competenza finanziaria e di cassa ribadendo, come se fosse ancora necessario, il primato della contabilità autorizzatoria rispetto a quella economica nelle PP.AA. La SeO si compone di due parti fondamentali:

- la parte 1 contiene la descrizione delle motivazioni alla base delle scelte programmatiche effettuate e la definizione dei singoli programmi da realizzare e i relativi obiettivi annuali;
- la parte 2, relativamente all'orizzonte temporale del DUP, contiene il dettaglio della programmazione delle opere pubbliche, del fabbisogno del personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

Il contenuto del DUP, per via della sua finalità, non può essere circoscritto a un dettato normativo, pertanto, dovrà contenere tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore prevederà la redazione e approvazione.

### 3 CONCLUSIONI<sup>10</sup>

Pur condividendo il nuovo percorso contabile armonizzato, non si può non osservare che nel corso dell'ultimo quarto di secolo l'evoluzione del sistema contabile degli enti locali italiani non ha fatto registrare la sua piena adozione da parte della maggioranza di questi ultimi per ragioni varie (Ziruolo, 1998, 2006, 2013a). Inoltre, con la nuova strumentazione contabile la norma aspirava anche all'introduzione di miglioramenti manageriali facendo riferimenti espliciti a modelli gestionali attinti dall'esperienza operativa delle imprese nel tentativo di incidere sulla cultura e sui comportamenti degli attori (NPFM). Il progetto, però, è sostanzialmente fallito. Ne è conseguito un *modus operandi* nel quale l'impianto contabile non ha mai educato la maggior parte degli attori al suo impiego nei processi decisionali auspicati dal legislatore. Tutto ciò, però, al posto di adeguare alle criticità registrate la corretta applicazione del sistema e dei suoi strumenti, ha fatto sì che venisse rimesso in discussione, per rivolgersi a sistemi contabili sempre più complessi che oggi, stante l'attuale carenza di risorse umane e finanziarie nelle PP.AA. locali, ad avviso di chi scrive non riuscirà laddove il progetto precedente ha fallito, ma porrà un freno ai comportamenti manageriali elusivi registrati negli ultimi anni grazie al principio di competenza finanziaria potenziata.

In Italia, la contestuale assenza di strutture politiche in grado di preparare la propria classe dirigente all'amministrazione della cosa pubblica, ha fatto sì che nella seconda Repubblica la maggior parte dei soggetti decisori sia arrivata a coprire posizioni di governo senza l'adeguata preparazione. Per di più la *spending review*, di cui nell'ultimo decennio è stata oggetto la pubblica amministrazione territoriale, essendo stata condotta con tagli lineari sulla spesa pubblica e non attraverso percorsi di razionalizzazione delle attività svolte, in particolare del personale, ha prodotto un lento svuotamento delle professionalità delle organizzazioni pubbliche territoriali impedendo di procedere a un ricambio generazionale. Tale condizione combinata con l'inadeguatezza richiamata della classe politica ha dato luogo a una miscela distruttiva, di cui oggi si stanno vedendo i risultati.

Ne consegue che con meno risorse finanziarie e umane rispetto agli anni precedenti, in un clima collettivo di disaffezione verso la PA, in un contesto di riorganizzazione dell'intero apparato pubblico, considerando inoltre che oltre il 75% degli enti locali ha meno di

<sup>10</sup> Paragrafo a cura del prof. Andrea Ziruolo.

5.000 abitanti e che per loro i tagli richiamati incidono più che proporzionalmente rispetto ai rimanenti comuni, ad avviso di scrive l'armonizzazione non porterà a quel cambiamento auspicato poiché probabilmente si verificheranno nuove esigenze, dettate dall'emergenza e di cui già da oggi sono presenti tutte le condizioni, che faranno scivolare in secondo piano l'importanza del nuovo ordinamento contabile.

Certamente si affermerà il principio della competenza finanziaria potenziata affinché sia restituita attendibilità ai conti nazionali, in troppi casi alterati dalle numerose esigenze locali di rispettare il patto interno di stabilità e di conservare il livello dei servizi erogati. Altrettanto sicuramente verrà introdotta la contabilità economico-patrimoniale generale e si redigerà il bilancio consolidato che eviterà di continuare a trasferire sugli organismi partecipati il debito degli enti proprietari e le relative politiche clientelari, ma ciò che avrebbe dovuto consentire la cosiddetta svolta non è stato correttamente introdotto. Infatti, la pianificazione auspicata per la definizione delle missioni e dei programmi di cui al DLgs. 118/2011, salvo le solite eccezioni, dovrà ancora attendere.

Per chi scrive, gli enti locali hanno già a disposizione, nei revisori dei conti e negli organismi di valutazione della performance, gli elementi per oltrepassare il guado in cui oggi si trovano; però, le richiamate professionalità dovrebbero essere almeno alleggerite dai numerosi adempimenti sulla regolarità amministrativa in cui oggi sono sommerse. Ciò consentirebbe di affermare i principi aziendali della coerenza, dell'attendibilità e della veridicità dei documenti di programmazione dei rispettivi enti, non confinandoli a mere dichiarazioni di principio, e consentire finalmente il rilancio del ruolo delle amministrazioni territoriali come motore dello sviluppo locale.

Ancora una volta, però, sono presenti troppi punti interrogativi per un percorso che avrebbe dovuto coinvolgere maggiormente tutti gli attori in gioco, non solo i responsabili dei servizi finanziari, e in cui il legislatore avrebbe dovuto garantire una visione di insieme della macchina pubblica, non parcellizzandola su interessi di parte o inadeguatezze individuali.

# IL RIACCERTAMENTO DEI RESIDUI E I QUESTIONARI DELLA CORTE DEI CONTI SUI RENDICONTI 2014

---

di Luigi Di Marco

## INDICE

1	LE NOVITÀ LEGATE ALL'INTRODUZIONE DEI BILANCI ARMONIZZATI .....	26
2	IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO E STRAORDINARIO DEI RESIDUI.....	27
3	POTENZIALI COMPORAMENTI ELUSIVI. IL COMPITO DEI REVISORI E DELLA CORTE DEI CONTI.....	31
4	IL FONDO CREDITI DI DUBBIA E DIFFICILE ESAZIONE .....	32
5	MAGGIOR DISAVANZO E DISAVANZO TECNICO .....	33
6	LE NOVITÀ DEL “DECRETO ENTI LOCALI” SUI DISAVANZI PREGRESSI DELLE REGIONI.....	34

Il legislatore statale, con l'emanazione della L. 266/2005, all'art. 1 commi 166 e 167, ha attribuito alla Corte dei conti la titolarità del cosiddetto **controllo finanziario sugli Enti territoriali**, il cui fine ultimo è quello evitare danni irreparabili agli equilibri di bilancio; principio ormai positivizzato in plurime disposizioni della nostra Carta fondamentale (cfr. art. 81, 97, 117 e 119 Cost.)<sup>1</sup>.

Tale peculiare tipologia di controllo esterno viene esercitata attraverso i questionari adottati dalla Sezione delle autonomie e sottoposti agli Organi di controllo interno degli Enti locali<sup>2</sup>.

Per ciò che attiene le c.d. misure correttive ed il successivo monitoraggio sulle stesse, il comma 3 dell'art. 148-bis del TUEL dispone, inoltre, che *“l'accertamento di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro 60 gg dalla [...] pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio”* e che *“tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di 30 giorni dal ricevimento”* prevedendosi altresì – qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti ovvero in caso di esito negativo – che *“è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”*.

Le **Linee guida, dirette agli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali per la predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2014**, sono state emanate, unitamente ai relativi questionari, dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 13/SEZAUT/2015/INPR del 9.3.2015<sup>3</sup>.

Anche per il corrente anno esse risultano finalizzate alla verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal Patto di stabilità interno, dell'osservanza dei vincoli in materia di indebitamento, nonché della salvaguardia degli equilibri economico-finanziari degli enti.

Pur tuttavia, esse intervengono in un momento particolarmente delicato per la contabilità degli enti territoriali in quanto, a far data dal 1° gennaio 2015, è stato avviato il

---

<sup>1</sup> I commi 166 e 167 dell'art. 1 della L. 266/2005 prevedono al riguardo che *“Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo”* e che *“La Corte dei conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione della relazione di cui al comma 166, che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione”*.

<sup>2</sup> Per approfondimenti relativamente alle funzioni dei revisori, ai loro rapporti con la Corte dei conti, alla natura e alle fasi procedurali del controllo finanziario vedi Di Marco L. *“Le funzioni dei revisori degli enti locali nei rapporti con la Corte dei conti”*, *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 7/8, 2013, p. 74 e ss.

<sup>3</sup> Pubblicata nella G.U. 15.4.2015 n. 87 - S.O. n. 18.

**processo di riforma delle regole e dei sistemi contabili**, introdotto dal DLgs. 23.6.2011 n. 118, successivamente modificato ed integrato dal DLgs. 10.8.2014 n. 126.

Tra le **principali novità** dell'ultima versione, coerentemente, sono state inserite richieste istruttorie volte, tra l'altro, a **monitorare la riclassificazione di alcune poste contabili secondo il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata**, onde assicurare il corretto passaggio alla nuova contabilità.

Prima di affrontarne gli aspetti più problematici, è tuttavia utile rammentare sin d'ora che, come per i passati esercizi finanziari, anche le Linee guida sui conti consuntivi 2014 risultano articolate in **tre distinti questionari** riguardanti, rispettivamente, le Province, i Comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti ed i Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti (alla data del 31 dicembre 2012).

Ciascun questionario risulta, a sua volta, suddiviso in più Sezioni, che seguono una parte introduttiva contenente *“domande preliminari”*, finalizzate a scrutinare alcuni aspetti della gestione ritenuti significativi.

Nell'ambito delle domande preliminari è poi contenuto il rinvio alle appendici “A”, “B1” e “B2” che concernono rispettivamente quesiti in merito all'esercizio provvisorio 2014 (“A”), domande rivolte agli enti in sperimentazione a far data dal 1° gennaio 2014 (“B1”) o enti che hanno aderito alla sperimentazione nel triennio 2012/2014 (“B2”).

Con precipuo riferimento all'appendice “A” occorre rammentare che, anche per l'esercizio 2014, caratterizzato dal differimento del termine per l'approvazione del bilancio di previsione, nonché da una generale condizione di precarietà degli assetti regolativi del sistema di finanziamento degli enti locali, la Sezione autonomie, con delibera n. 18/SEZAUT/2014/INPR del 12.6.2014, aveva stabilito di “sopressedere” all'adozione dei questionari annessi alle Linee guida EE.LL. al bilancio di previsione 2014 e di fare rinvio, per la raccolta dei dati previsionali, alla sede delle Linee guida relative al rendiconto 2014.

La Sezione autonomie ha al riguardo avuto modo di ricordare che *“Proprio con riferimento alla gestione dell'esercizio provvisorio, nell'apposita appendice «A», sono contenuti quesiti riguardanti alcuni specifici aspetti evidenziati nella citata delibera che ha fornito utili indicazioni per indirizzare gli enti, nonostante il protrarsi dell'esercizio provvisorio, ad una sana gestione finanziaria, basata sull'adozione di strumenti anche provvisori di programmazione finanziaria ed operativa, nonché improntata a criteri prudenziali, atti a salvaguardare la permanenza, in corso d'esercizio, degli equilibri di bilancio e delle condizioni per il rispetto del Patto di stabilità, nonché dei vincoli alla spesa corrente”*<sup>4</sup>.

Gli aspetti di maggior rilievo riguardano in particolare la **salvaguardia degli equilibri di bilancio**, la **coerenza della gestione con l'obiettivo programmatico del Patto di stabilità e con gli altri vincoli di finanza pubblica**, l'**osservanza dei limiti imposti alle voci di spesa corrente e le modalità con le quali sono state affrontate le situazioni debitorie fuori bilancio**<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Deliberazione n. 13/SEZAUT/2015/INPR, cit.

<sup>5</sup> Per una disamina della problematica della riconoscibilità dei debiti fuori bilancio in corso di esercizio provvisorio cfr. Di Marco L. “Revisione negli enti locali: novità dei questionari sul consuntivo 2013”, *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*, 7/8, 2014, p. 89 e ss.

Per quanto riguarda, invece, l'articolazione in Sezioni della struttura dei questionari, essa segue una logica simile a quella dei precedenti esercizi.

La **prima Sezione** richiede l'esposizione dei risultati della gestione sia di competenza che di cassa, nonché della gestione dei residui con riferimento all'ultimo triennio con approfondimenti dedicati alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, alla verifica dei vincoli ed ai debiti fuori bilancio.

La **seconda Sezione** riguarda invece gli organismi partecipati e comprende una serie di quesiti volti ad asseverare l'avvenuto rispetto da parte degli enti locali degli obblighi che li legano ai predetti organismi previsti anche dalle disposizioni introdotte dalla legge di stabilità. Nell'ultima parte della Sezione è contenuto il rinvio all'Appendice "C" dedicata alle informazioni riguardanti l'anagrafe degli organismi partecipati ed i dati contabili, che devono essere inseriti tramite le apposite funzionalità nella banca dati per gli organismi partecipati. In attesa della sua piena operatività, come confermato dalla Sezione autonomie nelle Linee guida, le informazioni richieste saranno acquisite seguendo gli schemi presenti nell'attuale banca dati degli organismi partecipati del SIQuEL.

La **terza Sezione** attiene invece alla verifica dell'indebitamento ed all'utilizzo degli strumenti di finanza derivata. I quesiti tengono conto delle ulteriori limitazioni imposte dalla legge di stabilità 2014, che ha reso permanente il divieto di stipula di nuovi contratti nonché di operazioni di rinegoziazione dei contratti già in essere, introducendo quello di sottoscrizione di contratti di finanziamento che includano componenti derivate. Sono, invece, fatte espressamente salve le ipotesi di estinzioni anticipate e di riassegnazioni nella forma di novazioni soggettive ed, in generale, quelle operazioni che non incidono sulle condizioni di rischio in essere e che consentono di rendere coerenti i derivati con l'indebitamento sottostante.

Come per il precedente esercizio, infine, la **quarta Sezione** è dedicata al Patto di stabilità interno 2014, mentre la **quinta Sezione** approfondisce la spesa per il personale nonché gli adempimenti connessi alla contrattazione decentrata.

Da ultimo, la **sesta Sezione** si occupa delle verifiche in materia di Conto economico e conto del patrimonio degli Enti locali.

## 1 LE NOVITÀ LEGATE ALL'INTRODUZIONE DEI BILANCI ARMONIZZATI

Come sopra anticipato, le Linee guida sono state aggiornate alla luce delle disposizioni intervenute nel corso del 2014 sia con finalità di contenimento della finanza pubblica che di modifiche istituzionali.

Le novità hanno riguardato, fra l'altro, le disposizioni contenute nella legge di stabilità per il 2014 (L. 27.12.2013 n. 147), nel DL 6.3.2014 n. 16 e nel DL 24.6.2014 n. 66 in materia, in particolare, di equilibri di bilancio di parte corrente, di riduzioni della spesa corrente e specificatamente della spesa per il personale, nonché in materia di limiti all'indebitamento e di strumenti derivati.

Ma l'aspetto indubbiamente più rilevante riguarda l'introduzione del nuovo sistema contabile armonizzato introdotto dal DLgs. 118/2011 poi modificato dal DLgs. 126/2014.

Al riguardo è utile innanzitutto rammentare la delibera di indirizzo adottata dalla Sezione delle autonomie n. 4/SEZAUT/2015/INPR del 17.2.2015, in quanto volta a fornire

agli enti (Regioni ed Enti locali) uno strumento di orientamento in vista del corretto svolgimento degli adempimenti propedeutici alla realizzazione del bilancio armonizzato, con particolare riferimento alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, nonché alla determinazione del Fondo pluriennale vincolato e del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

I questionari, coerentemente, nelle domande preliminari, richiedono l'indicazione degli estremi della **deliberazione di Giunta di riaccertamento straordinario dei residui, ex DLgs. 118/2011 da inviare completa dei prospetti allegati.**

Nelle domande preliminari è inoltre richiesto se alla data di approvazione del rendiconto, siano state avviate alcune fondamentali attività necessarie a dare attuazione agli adempimenti relativi all'armonizzazione rinviati al 2016. Si tratta in particolare:

- dell'aggiornamento delle procedure informatiche necessarie per la contabilità economico-patrimoniale;
- dell'aggiornamento dell'inventario e della sua codifica secondo il piano dei conti integrato;
- della valutazione delle voci dell'attivo e del passivo nel rispetto del principio applicato della contabilità economico-patrimoniale;
- della riclassificazione dei capitoli anche in considerazione del piano dei conti;
- della ricognizione del perimetro del gruppo amministrazione pubblica ai fini del bilancio consolidato.

In questa sede, come premesso, verranno tuttavia approfonditi alcuni aspetti peculiari relativi ai **possibili comportamenti elusivi legati all'operazione di riaccertamento ordinario e straordinario dei residui** ed alla **composizione del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione.**

## 2 IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO E STRAORDINARIO DEI RESIDUI

Per quanto attiene il primo aspetto, la legge prevede che prima di adeguare al nuovo principio lo stock dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti, è necessario determinarne l'importo in via definitiva, nel rispetto del previgente ordinamento contabile, in occasione appunto dell'approvazione del rendiconto della gestione 2014.

Tuttavia, mentre si provvede al tradizionale riaccertamento dei residui necessario alla predisposizione del rendiconto 2014, è bene predisporre anche il riaccertamento straordinario dei residui, individuando per ciascun residuo, definito nel rispetto del vecchio ordinamento, quelli non sorretti da alcuna obbligazione giuridica, destinati ad essere definitivamente cancellati e, per quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

**Le due operazioni**, pur essendo concettualmente distinte, **vanno poste in essere praticamente contestualmente**; ciò tuttavia non può consentire di addivenire all'adozione di comportamenti opportunistici.

Infatti il Consiglio approva il Rendiconto 2014, il cui presupposto è il riaccertamento tradizionale dei residui e, nella stessa giornata (così come previsto dal principio contabile applicato della competenza finanziaria potenziata al punto 9.3) la Giunta, previo

parere dell'organo di revisione, approva il riaccertamento dei residui secondo i nuovi criteri, provvedendo quindi alla reimputazione dei residui attivi e passivi agli esercizi in cui le obbligazioni verranno a scadenza e come tali saranno esigibili. L'operazione di **riaccertamento straordinario dei residui** di cui al dell'art. 3 comma 7 lett.a) del DLgs. 118/2011 riguarda, pertanto, **esclusivamente obbligazioni attive e passive perfezionate ma non scadute** e non la verifica sull'esistenza e/o la permanenza delle ragioni del credito e del debito, atteso che tale ultima operazione attiene ad un passaggio logicamente antecedente, cioè quello del riaccertamento ordinario dei residui funzionale all'approvazione del rendiconto 2014, secondo il previgente sistema contabile.

In altri termini, alla verifica in sede di riaccertamento straordinario possono “*approdare*” solo residui (sia attivi che passivi) che siano stati mantenuti in bilancio in sede di riaccertamento ordinario e come tali necessariamente correlati ad obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali siano confermate le ragioni del credito o del debito.

Il principio sopra esposto subisce tuttavia una non trascurabile **eccezione** in relazione al caso degli **impegni cosiddetti tecnici**, assunti ai sensi dell'art. 183 comma 5 nella versione precedente al testo riformato. Si tratta infatti di impegni che, pur non essendo correlati ad obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, dovevano essere iscritti in bilancio per legge (art. 183 comma 5).

Essi pertanto “*sopravvivono*” al riaccertamento strumentale all'approvazione del rendiconto 2014, ma “*cadono*” in sede riaccertamento straordinario, allorché l'ente, dovendo adeguare la contabilità alla normativa sopravvenuta (che ha appunto soppresso il vecchio comma 5 dell'art. 183 nella parte in cui prevedeva tale particolare categoria di impegni), è tenuto a cancellare anche tale tipologia di debiti. L'eccezione in questione è ermeticamente disciplinata dall'ultimo periodo della lett. a) in commento, in base al quale “*per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura*”.

Il fatto che si tratti di impegni tecnici, è confermato dal principio contabile della competenza finanziaria potenziata (allegato 4/2 al DLgs. 118/2011) al punto n. 9.3.

In quest'ottica si comprende anche la ragione dell'obbligo, a seguito della cancellazione di tali residui, di indicare la natura della fonte di copertura. Come pure è altrettanto intuitiva la sostanziale corrispondenza delle ipotesi esemplificative riportate nel richiamato punto n. 9.3 (prestito, entrata vincolata a specifica destinazione da legge o da principi, trasferimento vincolato a specifica destinazione, entrata vincolata a specifica destinazione dall'ente, entrate libere), a quelle indicate nel “vecchio” comma 5 dell'art. 183 del TUEL.

Si tratta a ben vedere degli impegni da evidenziare nella terza riga del “*Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario*” di cui all'allegato 5/2 del DLgs. 118/2011 contrassegnata dalla lett. c).

Non essendo correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate, tali impegni non danno pertanto luogo ad alcuna reimputazione in esercizi successivi e consequenzialmente all'obbligo di accantonamento al Fondo pluriennale vincolato (FPV) dell'importo corrispondente alla cancellazione. Le correlate risorse in entrata dunque non possono che confluire nel Risultato di amministrazione vincolato.

Ma al di là della menzionata cancellazione degli impegni c.d. tecnici, in sede di riaccertamento straordinario, non si deve ragionare sull'“an” quanto piuttosto sul “quando” della scadenza e conseguente esigibilità dei residui, in relazione ad obbligazioni comunque esistenti e perfezionate.

Di ciò vi è conferma nel disposto dell'art. 3 comma 7 lett. b), allorché è previsto che all'esito dell'operazione di cui alla lettera precedente, si provvede alla **determinazione del Fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati** ai sensi della lett. a), **se positiva**.

Il che è del tutto logico solo se i residui passivi cancellati siano contestualmente oggetto di reimputazione in esercizi successivi, atteso che il FPV, in tal caso, risponde all'esigenza di copertura di tali obbligazioni nell'esercizio in cui vengano a scadenza. Qualora invece alla cancellazione non dovesse seguire una reimputazione, come dovrebbe avvenire in presenza di residui passivi non riconducibili ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, lo stanziamento di spesa a valere sul FPV non avrebbe ragione di esistere. Quanto sopra esposto trova plastica evidenza nel richiamato allegato 5/2 al DLgs. 118/2011.

### Allegato B/1

Allegato n. 5/2  
al DLgs. 118/2011

#### Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui

<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)</b>		
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	(-)	
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c)	(+)	
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	(-)	
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	(+)	
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f)	(+)	
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) - (d) + (f)	(-)	
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) - (b) + (c) - (d) + (e) + (f) - (g)</b>		

<b>Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g):</b>	
<b>Parte accantonata</b> Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/... Fondo residui perenti al 31/12/... (solo per le Regioni) Fondo .....al 31/12/N-1	
<b>Totale parte accantonata (i)</b>	
<b>Parte vincolata</b> Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili Vincoli derivanti da trasferimenti Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui Vincoli formalmente attribuiti dall'ente Altri vincoli da specificare di	
<b>Totale parte vincolata (l)</b>	
<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>	
<b>Totale parte disponibile (n) = (k) - (i) - (l) - (m)</b>	
<b>Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015</b>	

Escludendo la seconda riga contrassegnata dalla lett. b) del Prospetto in questione, recante “*residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate*”, in quanto gli stessi, come sopra anticipato, dovrebbero essere stati già tutti eliminati in sede di riaccertamento ordinario, e la terza riga contrassegnata dalla lett. c) di cui si è già detto, in effetti i residui oggetto di reimputazione, che come tali contribuiscono alla determinazione del Fondo pluriennale vincolato, sono solo quelli di cui alle righe d), e) ed f).

Ne deriva che, almeno da un punto di vista teorico, ove l’operazione di riaccertamento ordinario venga eseguita correttamente, quella di riaccertamento straordinario, ai fini del ricalcolo del risultato di amministrazione al 1.1.2015, potrebbe sortire effetti peggiorativi, in termini di maggior disavanzo<sup>6</sup>, limitatamente alla cancellazione di residui attivi da reimputare ad esercizi successivi [lett. d) del Prospetto 5/2].

In effetti:

- **i residui attivi non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate** [lett. b)], la cui cancellazione determinerebbe certamente un maggior disavanzo, dovrebbero essere stati già del tutto espunti dal bilancio in occasione del riaccertamento ordinario;
- **i residui passivi non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate** [lett. c)], se cancellati, determinerebbero un incremento del risultato di amministrazione vincolato, secondo quanto sopra anticipato a proposito degli impegni cosiddetti tecnici, *ex art. 183 comma 5 del TUEL* nella formulazione precedente alla riforma;

<sup>6</sup> Sulla definizione e l’esatta quantificazione del cosiddetto “maggior disavanzo” si rinvia al DM 2.4.2015 “Criteri e modalità di ripiano dell’eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità”, pubblicato in G.U. 17.4.2015 n. 89.

- i residui passivi reimputati agli esercizi in cui sono esigibili [lett. e)] ed i residui passivi che pur non essendo correlati ad obbligazioni giuridicamente perfezionate<sup>7</sup> concorrono alla determinazione del Fondo pluriennale vincolato [lett. f)], se cancellati, determinano, al netto della eliminazione dei residui attivi reimputati, un aumento del risultato di amministrazione, neutralizzato tuttavia dal FPV.

### 3 POTENZIALI COMPORAMENTI ELUSIVI. IL COMPITO DEI REVISORI E DELLA CORTE DEI CONTI

Le due fasi del riaccertamento, pertanto, devono essere tenute ben presenti dagli organi interni di controllo che, come anticipato, sono chiamati ad esprimersi in merito, attraverso la redazione di precipuo parere.

Con particolare riferimento ai residui attivi, in effetti occorre scongiurare il rischio, paventato dagli stessi principi contabili che censurano eventuali comportamenti opportunistici, che gli enti, nel confondere le fasi del riaccertamento ordinario e straordinario, mantengano in bilancio, all'esito della prima verifica, residui (attivi) già inesigibili in base alla vecchia disciplina contabile per poi espungerli in occasione della seconda.

Alle difficoltà operative che certamente tali pratiche sostanzialmente elusive ingenerano, corrisponderebbero, in effetti, vantaggi tanto indubbi quanto censurabili sotto il profilo della accresciuta capacità di spesa.

Sotto il primo aspetto infatti va tenuto presente che alla cancellazione in occasione del riaccertamento straordinario, deve necessariamente seguire la reimputazione all'esercizio di scadenza del credito. Con la conseguenza che, per dar corso e perfezionare l'operazione elusiva, sarebbe necessario individuare un esercizio di scadenza di un'obbligazione attiva sostanzialmente inesigibile.

Ma è altrettanto chiaro che il **disavanzo derivante dalla cancellazione dei residui attivi sconta criteri, tempi e modalità di ripiano diversificati** a seconda che sia rinveniente dal riaccertamento ordinario o da quello straordinario.

Solo in quest'ultimo caso in effetti, può trovare applicazione il **ripiano trentennale del cosiddetto *extra deficit*** introdotto dall'art. 3 commi 15-17 del DLgs. 118/2011.

Le norme in questione in particolare prevedono che *“Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione del comma 7, sono definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno”* e che *“Nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno. In attesa del decreto di cui al comma 15, sono definiti*

<sup>7</sup> Si tratta, tra l'altro, di quelle voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento, nei casi in cui, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria, al punto 5.4, è consentita la costituzione del Fondo pluriennale vincolato in assenza di obbligazioni giuridicamente costituite esigibili negli esercizi successivi.

*criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata*".

In conclusione, mentre la quota di disavanzo iniziale al 31 dicembre 2014, deve trovare copertura interamente nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo o nei due esercizi successivi ed in ogni caso, non oltre la durata della consiliatura, ai sensi e per gli effetti del nuovo art. 188 del TUEL; la quota di "maggiore disavanzo", potrà trovare "copertura" nel bilancio di previsione 2015, o, nel caso di importi elevati, anche negli esercizi successivi con quote costanti ed in non più di 30 esercizi.

Il che lascia chiaramente intendere come **sia assolutamente necessario**, anche **da parte dei revisori, vigilare sull'operazione in esame** onde evitare i delineati comportamenti potenzialmente elusivi.

Ciò, giova ribadirlo, focalizzando l'attenzione, in occasione del rilascio del parere sulla delibera di Giunta che provvede al riaccertamento straordinario, sull'espunzione e la conseguenziale reimputazione dei residui attivi correlati ad obbligazioni perfezionate ma non ancora scadute.

D'altra parte è altrettanto prevedibile che verifiche della stessa entità verranno svolte **in sede di "controllo finanziario"** da parte dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, proprio grazie l'acquisizione, appunto con i questionari sul Rendiconto 2014, di tutti i dati all'uopo necessari (deliberazione di Giunta di riaccertamento straordinario dei residui, *ex* DLgs. 118/2011, da inviare completa dei prospetti allegati).

#### **4 IL FONDO CREDITI DI DUBBIA E DIFFICILE ESAZIONE**

Occorre a questo punto rammentare che l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, delineata dall'art. 3 comma 7 in commento, non si esaurisce nella cancellazione e reimputazione dei residui; nella determinazione del Fondo pluriennale vincolato e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015; nella variazione del bilancio di previsione annuale e pluriennale autorizzatorio, del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 con funzione conoscitiva; nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate.

Di essa è infatti parte integrante anche l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 rideterminato, al Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Ciò impone di svolgere alcune brevi considerazioni al riguardo, attesa la considerevole mole di residui attivi conservati nei bilanci di gran parte degli EE.LL., in quanto correlati ad obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute, spesso particolarmente risalenti, ma mai rimosse.

Per le ragioni sopra esposte tali partite finanziarie non dovrebbero determinare peggioramenti in termini di *extra deficit* a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

Si tratta in effetti di crediti scaduti ed ancora esigibili che come tali, a differenza di quanto era previsto dai previgenti principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali presso il Ministero dell'Interno<sup>8</sup>, devono essere

---

<sup>8</sup> Il Principio contabile 3 relativo al Rendiconto degli EE.LL., al punto 49, infatti prevedeva che i: "*Crediti inesigibili o di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio ed iscritti nel conto del patrimonio tra le immobilizzazioni finanziarie al netto del relativo fondo svalutazione crediti*".

necessariamente mantenuti in bilancio anche dopo le operazioni di cancellazione reimputazione di cui alle lett. a) e d) del citato comma 7.

Essi tuttavia, in considerazione della loro rilevanza quantitativa, possono contribuire in maniera considerevole, probabilmente più di quanto non dovrebbe accadere per effetto della reimputazione dei residui attivi correlati ad obbligazioni perfezionate ma non ancora scadute, alla determinazione del maggior disavanzo.

In effetti, come previsto dalla lett. e), l'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 e, per quanto in questa sede più interessa, tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

In considerazione di quanto sopra esposto, pertanto, sempre nell'ottica del contrasto a comportamenti opportunistici, un momento di grande importanza su cui focalizzare l'attenzione degli organi di controllo, può essere quello dell'**esatta determinazione del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione**.

I rischi elusivi in tal caso potrebbero concretizzarsi tanto nella sottostima che nella sovrastima del fondo rispetto agli importi derivanti dalla corretta applicazione della legge e dei nuovi principi contabili.

Sotto il primo profilo, è infatti necessaria una puntuale svalutazione di tali crediti, attraverso la corretta determinazione del fondo che, come noto, fatalmente implica una fisiologica riduzione della capacità di spesa dell'ente locale.

Sotto il secondo aspetto, occorre di contro impedire atteggiamenti dell'ente locale, volti a eliminare dal rendiconto obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute, anche se di difficile esazione.

In effetti *“ciò avrebbe riflessi sulla responsabilità connessa alla cura delle entrate pubbliche e comporterebbe alterazioni dei risultati di amministrazione che, qualora dovessero provocare situazioni di disavanzo potrebbero, impropriamente, beneficiare del trattamento agevolato previsto dal legislatore per i maggiori disavanzi derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui e dalla costituzione di un adeguato Fondo crediti di dubbia esigibilità”*<sup>9</sup>.

## 5 MAGGIOR DISAVANZO E DISAVANZO TECNICO

Si è innanzi parlato di maggior disavanzo e dei criteri, modalità e soprattutto tempi della sua copertura. Onde evitare confusioni terminologiche è allora appena il caso, da ultimo, di precisare come tale concetto vada tenuto ben distinto da quello di disavanzo tecnico.

Il **maggior disavanzo** al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, è preso in considerazione dai commi da 15 a 17 dell'art. 3 del DLgs. 118/2011 ed è quello derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione de riaccertamento straordinario di cui al comma 7 del medesimo articolo.

Esso pertanto attiene necessariamente al risultato di amministrazione 2014 così come rideterminato secondo il nuovo principio della cosiddetta competenza finanziaria

<sup>9</sup> Corte dei conti, Sezione delle autonomie n. 4/SEZAUT/INPR/2015, cit.

potenziata; le modalità della sua determinazione sono analiticamente descritte dal richiamato DM 2.4.2015; la sua copertura può essere garantita nell'arco temporale non superiore al trentennio.

Il **disavanzo tecnico** invece è un concetto riferibile agli esercizi successivi al 2014, ivi incluso il 2015. Anch'esso è conseguenza del riaccertamento straordinario dei residui, ed in particolare della reimputazione dei residui agli esercizi in cui vengono a scadenza secondo la nuova contabilità.

In effetti, può ben accadere che in un qualsiasi esercizio successivo al 2014, la somma dei residui attivi reimputati possa essere inferiore a quella dei residui passivi anch'essi fatti oggetto di reimputazione.

Più in particolare si tratta del caso, previsto dal comma 13 del citato art. 3, in cui i residui passivi reimputati ad un esercizio, siano di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio.

Tale differenza, prevede la norma, può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo – definito appunto disavanzo tecnico – da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

## 6 LE NOVITÀ DEL “DECRETO ENTI LOCALI” SUI DISAVANZI PREGRESSI DELLE REGIONI

È bene infine rammentare che il legislatore statale ha dettato una disciplina parzialmente differenziata rispetto a quella sopra delineata, esclusivamente per le Regioni.

Con l'emanazione del DL 19.6.2015 n. 78, recante “Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali”, in vigore dal 20 giugno 2015<sup>10</sup>, è stata infatti introdotta la **possibilità, esclusivamente in favore delle Amministrazioni regionali, di spalmare su sette anni, oltre al 2015, il disavanzo pregresso.**

Il decreto in esame infatti, all'art. 9 comma 5, espressamente prevede che *“In deroga all'articolo 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modifiche, il disavanzo al 31 dicembre 2014 delle regioni, al netto del debito autorizzato e non contratto e della quota del disavanzo formatosi nell'esercizio 2014, può essere ripianato nei sette esercizi successivi a quote costanti, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo, sottoposto al parere del collegio dei revisori, nel quale sono individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. La quota del disavanzo formatosi nel 2014 è interamente applicata all'esercizio 2015. La deliberazione di cui al presente comma contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il Presidente della giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro”*.

---

<sup>10</sup> Pubblicato in G.U. 19.6.2015 n. 140 - S.O. n. 32, ed ancora in corso di conversione al momento della pubblicazione del presente articolo.

Il che, come è evidente, se da un lato corrisponde ad una immediata espansione della capacità di spesa anche solo corrente, atteso che non pare essere stato introdotto nessun meccanismo volto a finalizzare i vantaggi acquisiti all'incremento degli investimenti, dall'altro concede un ennesimo rinvio al futuro per la copertura di debiti risalenti che, di fatto, ribalta sugli esercizi successivi i precedenti disavanzi, ingessando consequenzialmente le future politiche di bilancio.



# L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE E LA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Dott. Luigi Di Marco

# NOTE INTRODUTTIVE

## PREMESSA

L'armonizzazione contabile degli enti territoriali è il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di:

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (tutela della finanza pubblica nazionale);
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE);
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche costituisce il cardine su cui sono impennate sia la riforma della contabilità pubblica (legge n. 196/2009) che la riforma federale prevista dalla legge n. 42/2009.

Entrambe le leggi hanno delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi, informati ai medesimi principi e criteri direttivi, per l'attuazione dell'armonizzazione contabile.

Per gli enti territoriali la delega è stata attuata dal DLgs.23.6.2011 n. 118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5,5,2009, n. 42".

LEGGE N. 196/2009 – LEGGE DI CONTABILITÀ  
E FINANZA PUBBLICA

## Art. 1

1. Le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

## Art. 2

1. Per consentire il perseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 1, il Governo è delegato ad adottare, entro il 31 maggio 2011, uno o più decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ad esclusione delle regioni e degli enti locali .. omissis.

(segue)

## LEGGE N. 196/2009 – LEGGE DI CONTABILITÀ E FINANZA PUBBLICA

2. I **decreti legislativi** di cui al comma 1 sono emanati nel rispetto dei **seguenti principi** e criteri direttivi:
- a) adozione di **regole contabili uniformi** e di un **comune piano dei conti integrato** al fine di consentire il **consolidamento** e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
  - b) definizione di una **tassonomia** per la **riclassificazione dei dati contabili** e di bilancio **per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica**, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);
  - c) adozione di **comuni schemi di bilancio** articolati in **missioni** e **programmi coerenti** con la **classificazione economica e funzionale** individuata dagli appositi **regolamenti comunitari** in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere **più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche**, e adozione di un sistema unico di **codifica dei singoli provvedimenti di spesa** correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;
  - d) affiancamento, **ai fini conoscitivi**, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di **contabilità economico-patrimoniale** che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
  - e) adozione di un **bilancio consolidato** delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;
  - f) definizione di un **sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi** del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri

## LEGGE N. 42/2009 – DELEGA AL GOVERNO IN MATERIA DI FEDERALISMO FISCALE, IN ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 119 DELLA COSTITUZIONE

### Art. 2 - commi 1, 2 e 7

1. Il **Governo è delegato** ad adottare, entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più **decreti legislativi** aventi ad oggetto **l'attuazione dell' articolo 119** della Costituzione, al fine di **assicurare**, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, **l'autonomia finanziaria** di comuni, province, città metropolitane e regioni **nonché** al fine di **armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio** dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di **programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica**.

## LEGGE N. 42/2009 – DELEGA AL GOVERNO IN MATERIA DI FEDERALISMO FISCALE, IN ATTUAZIONE DELL'ARTICOLO 119 DELLA COSTITUZIONE

2. Fermi restando gli specifici principi e criteri direttivi (omissis..) i decreti legislativi di cui al comma 1 del presente articolo sono informati ai seguenti principi e criteri direttivi generali:

h) adozione di **regole contabili uniformi** e di un **comune piano dei conti integrato**; adozione di **comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi** coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satelliti; adozione di un **bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati**, secondo uno schema comune; affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria **di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale** ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; **raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo** ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; definizione di una **tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica**, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; definizione di un **sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio**, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine.

7. Entro due anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma 1, possono essere adottati **decreti legislativi** recanti **disposizioni integrative e correttive** nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con la procedura di cui ai commi 3 e 4.

## DLGS. N.118/2011

### Art. 36 - Sperimentazione

Comma 2. Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con **decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri** su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro delle riforme per il federalismo, il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e il Ministro per la semplificazione normativa d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, **sono definiti le modalità della sperimentazione, i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune** e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, **la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni**, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un **sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio** e le **modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 17** e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione di cui al comma 1. Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della **contabilità finanziaria** sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale **le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento**. Ai fini della sperimentazione il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno **carattere autorizzatorio**, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa (OMISSIS).

(segue)

## DLGS. N.118/2011

## Art. 36 - Sperimentazione

Comma 5. In considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42, sono definiti i contenuti specifici del principio della competenza finanziaria di cui al punto 16 dell'allegato 1 e possono essere ridefiniti i principi contabili generali; inoltre sono definiti i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 17, nonché della definizione di spese rimodulabili e non rimodulabili di cui all'articolo 16.

## STATO DELL'ARTE DELLA RIFORMA

L'articolo 9 del decreto legge 102/2013 interviene sull'applicazione a regime del nuovo sistema contabile previsto dal D.Lgs. n. 118/2011, applicato in via sperimentale dal 2012 dagli enti indicati attraverso le disposizioni contenute nel DPCM 28/12/2011. Il comma 1 rinvia di un anno l'applicazione generalizzata delle disposizioni e, contestualmente, porta a tre anni il regime di sperimentazione previsto dall'art. 36, comma 1, del citato D.Lgs. n. 118.

Tornando alla L. n. 42/2009 - Art. 2 comma 7

7. Entro due anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma 1 (D.Lgs. N. 118/2011 che a sua volta aveva rinvio al DPCM del 28.11.2011), possono essere adottati decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con la procedura di cui ai commi 3 e 4.

Il 3 aprile 2014, in Conferenza Unificata, è stata sancita l'Intesa concernente il decreto legislativo correttivo e integrativo del d.lgs. n. 118 del 2011, riguardante le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio u.s.

**È stato pertanto adottato il DLgs. N. 126/2014.**

Il decreto legislativo è il frutto dei risultati della sperimentazione che ha interessato dal 1° gennaio 2012 circa 100 enti (4 regioni, 12 province, 49 comuni, 20 enti strumentali) e della attività intensa di un gruppo di lavoro interistituzionale.

L'entrata a regime di tale importante riforma, che interesserà tutti gli enti territoriali e i loro enti strumentali, decorre dal 1.1.2015.

## NUOVO DLGS N.118/2011

Il nuovo D.Lgs. N. 118/2011 così come modificato dallo schema di Decreto correttivo 126/2014, interviene sull'Ordinamento finanziario e contabile delle Regioni e degli EE.LL. introducendo regole uniformi e comune schemi di bilancio.

Per quanto riguarda le **Regioni** si interviene inserendo al **TITOLO III** del Decreto recante «*Ordinamento finanziario e contabile delle regioni*», una serie di disposizioni (artt. 36-73) che ridisegnano ed uniformano il quadro normativo di riferimento sulla falsariga di quello dettato per gli EE.LL.

Il **TITOLO IV** invece recante «*Adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale*» **rimodifica il TUEL** adeguandolo ai principi esposti nella prima parte del Decreto ad oggetto i nuovi principi contabili.

In particolare l'art. articolo 74 «*Adeguamento delle disposizioni del testo unico degli enti locali*» consta di una serie di commi ognuno dei quali sostituisce le vigenti disposizioni del Testo Unico.

Si tratta di disposizioni con forza di legge, applicabili a Regioni ed EE.LL., che rinviano ai Principi allegati che costituiscono parte integrante del Decreto stesso e che a loro volta, in taluni casi, rinviano a specifiche casistiche.

## GRADUALITÀ NELL'INTRODUZIONE - 1

Il principio della competenza finanziaria potenziata, alla base della riforma, troverà applicazione già dal 2015 sia nell'ambito degli schemi di bilancio Tuel sia nell'ambito degli schemi "armonizzati", considerando che è previsto, nel primo esercizio, un affiancamento in parallelo tra i due sistemi contabili.

Gli enti devono utilizzare i precedenti schemi di bilancio (composti dal bilancio annuale e pluriennale) e di rendiconto con finalità autorizzatoria ed i nuovi schemi di bilancio (composti dal bilancio pluriennale) e di rendiconto con finalità esclusivamente conoscitiva, garantendo la "quadratura" dei diversi modelli. È poi prevista la possibilità di non tenere, sempre nel 2015, la contabilità economico-patrimoniale, neanche a fini conoscitivi.

Dal 2016, invece, gli enti dovranno utilizzare i nuovi schemi con finalità autorizzatoria e dovranno predisporre la contabilità economico-patrimoniale secondo la rinnovata impostazione insieme al bilancio consolidato (adempimenti rinviati al 2017 per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti). La contabilità armonizzata, infatti, non comporta soltanto una modifica rilevante dei principi contabili ma anche degli schemi di bilancio e delle classificazioni dell'entrata e della spesa, proprio nella prospettiva dell'unificazione tra i diversi sistemi contabili.

## GRADUALITÀ NELL'INTRODUZIONE - 2

Quanto al PIANO INTEGRATO DEI CONTI, ne è prevista l'applicazione obbligatoria a partire dal 2016 ma opportunamente sarebbe da utilizzare già nel 2015 per le esigenze di riclassificazione del bilancio.

Si tratta di un piano multidimensionale (finanziario, economico e patrimoniale) e strutturato su più livelli di analisi che consente di perseguire due finalità: da una parte, garantisce la classificazione univoca degli impegni e degli accertamenti all'interno delle diverse voci (utilizzando il maggiore dettaglio) e, dall'altra parte, assicura il funzionamento integrato della contabilità economico-patrimoniale rispetto alle rilevazioni operate nell'ambito della contabilità finanziaria.

Tale "griglia" di classificazione, tra l'altro, determinerà dal 2017 il superamento del sistema SIOPE che, tuttavia, non si riferiva agli impegni ed accertamenti ma era destinato a "catalogare" i mandati e le reversali, ossia le fasi monetarie di erogazione della spesa e di acquisizione dell'entrata.

È inoltre opportuna, sin dal 2015, l'attività di riclassificazione dei capitoli del PEG, al fine di giungere all'elaborazione del bilancio di previsione per missioni e programmi a carattere conoscitivo, da affiancare al bilancio di previsione autorizzatorio. Tale riclassificazione, opportunamente, dovrebbe tenere conto anche del piano dei conti finanziario (in particolare il cosiddetto "quarto livello") ancorché obbligatorio a partire dal 2016, in quanto può offrire un significativo contributo rispetto al funzionamento della schema con rilievo conoscitivo.

13

## GRADUALITÀ NELL'INTRODUZIONE - 3

### Enti e organismi strumentali

Il tema dell'armonizzazione interessa anche gli organismi ed Enti strumentali, che devono adeguare i propri strumenti e ordinamenti contabili al nuovo quadro di riferimento (rispetto alle istituzioni, va ricordato, il D.Lgs. 118/2011 introduce anche l'adempimento legato al rendiconto consolidato). Gli organismi strumentali delle amministrazioni locali in contabilità finanziaria, infatti, devono adottare il medesimo ordinamento contabile dell'ente cui appartengono (principi contabili, piano dei conti, affiancamento della contabilità economico patrimoniale, schemi di bilancio, ecc.), con la medesima gradualità prevista per quest'ultimo.

In proposito, è da sottolineare una fattispecie assolutamente peculiare, rappresentata dalle istituzioni che utilizzavano la contabilità economico-patrimoniale. Per tali casi, per ragioni di semplicità, al fine di evitare un esercizio singolo di utilizzo degli schemi di cui al DPR 194/1996, è prevista la possibilità di adottare direttamente lo schema di bilancio per missioni e programmi con finalità autorizzatoria.

### Adempimenti 2015 per il 2016

Nel 2015 dovranno essere adottate misure e iniziative finalizzate a dare attuazione agli adempimenti rinviati al 2016 (in particolare legati alla contabilità economico-patrimoniale e al bilancio consolidato). In particolare, si tratta dell'aggiornamento delle procedure informatiche necessarie per la contabilità economico patrimoniale, dell'aggiornamento degli inventari, della codifica dell'inventario secondo il piano patrimoniale del piano dei conti integrato, della valutazione delle voci dell'attivo e del passivo nel rispetto del principio applicato della contabilità economico patrimoniale nonché della ricognizione del perimetro del gruppo amministrazione pubblica ai fini del bilancio consolidato.

14

## ALCUNE CRITICITÀ

In relazione alle descritte fasi di attuazione degli adempimenti richiesti dall'armonizzazione, è degna di nota la disciplina delle abrogazioni disposta dall'art. 77, DLgs. n. 118/2011.

Tra queste, l'abrogazione, dal 1.1.2015, della norma di cui all'art. 6, co. 4, d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, che impone l'allegazione, al rendiconto della gestione degli Enti locali, di una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'ente e le società partecipate (art. 77, co. 1, lett. e). La salvaguardia della predetta norma ai fini della rendicontazione dell'esercizio 2014 appare misura non adeguata a corrispondere alle esigenze cui era preordinata, poiché è consentito agli enti non sperimentatori di rinviare all'anno 2016 l'adozione del bilancio consolidato nonché degli schemi di bilancio economici e patrimoniali, anche se redatti a fini conoscitivi.

(segue)

## ALCUNE CRITICITÀ

La stessa disarmonia si riscontra nell'art. 3, co. 5, quinto periodo, d.l. 24.6.2014, n. 90, che decreta l'abrogazione dell'art. 76, co. 7, DL 25.6.2008, n. 112. La norma abrogata prevedeva il c.d. consolidamento delle spese di personale, ossia l'obbligo di computare, ai fini del calcolo del previsto limite di incidenza della spesa di personale su quella corrente "le spese sostenute anche dalle aziende speciali, dalle istituzioni e società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che sono titolari di affidamento diretto di servizi pubblici locali senza gara". Al di là dei nuovi limiti del turn over dettati dal citato art. 3, co. 5, DL n. 90/2014, è evidente che tale disposizione conteneva un meccanismo idoneo a consolidare le spese di personale dell'ente territoriale con quelle degli organismi partecipati. Tale meccanismo era certamente destinato ad essere superato con l'introduzione del bilancio consolidato ma, anche in questo caso, si coglie un disallineamento temporale, poiché è consentito agli enti non sperimentatori di rinviare l'adozione all'anno 2016, mentre la norma dell'art. 76, co. 7, è abrogata dal 2014.

## I PERNI DELL'ARMONIZZAZIONE

- 1. Utilizzo schemi di bilancio comuni**
- 2. Piano dei conti integrato**
- 3. Adozione di regole uniformi**

## I NUOVI SCHEMI DI BILANCIO LA PARTE ENTRATA

## SCHEMI DI BILANCIO - ENTRATA

Ai sensi dell'art. 15 del DLgs. n. 118/2011 e del nuovo **art. 165 TUEL**, nel bilancio di previsione, le entrate sono **CLASSIFICATE** secondo i seguenti **livelli** successivi **di dettaglio**:

- **TITOLI**, secondo la **fonte di provenienza** delle entrate;
- **TIPOLOGIE** definite in base alla **natura** delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.

Le tipologie rilevano ai fini **dell'approvazione** in termini di unità di voto. In particolare il nuovo art. 164 TUEL prevederà che «**L'unità di voto del bilancio per l'entrata è la tipologia** e per la spesa è il programma, articolato in titoli»

Ai fini della **gestione (PEG)** e della **rendicontazione**, nell'ambito della tipologia di appartenenza si collocano le **CATEGORIE** in base all'**oggetto** dell'entrata.

Le categorie sono ulteriormente ripartite in **CAPITOLI** ed eventualmente in **ARTICOLI** secondo il rispettivo oggetto. La **Giunta** contestualmente alla proposta di bilancio **trasmette al Consiglio**, a fini **conoscitivi**, la proposta di articolazione delle tipologie in **categorie**.

Nell'ambito delle **categorie** è data separata evidenza delle eventuali quote di **entrata non ricorrente**. L'elenco dei titoli, delle tipologie e delle categorie è indicato nell'allegato 13 al Decreto stesso.

## SCHEMI DI BILANCIO – ENTRATE PER TITOLI

10000	TITOLO 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
20000	TITOLO 2	Trasferimenti correnti	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
30000	TITOLO 3	Entrate extratributarie	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
40000	TITOLO 4	Entrate in conto capitale	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
50000	TITOLO 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
60000	TITOLO 6	Accensione prestiti	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
70000	TITOLO 7	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00
90000	TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	0,00	previsione di competenza	0,00
				previsione di cassa	0,00

SCHEMI DI BILANCIO A CONFRONTO - ENTRATA

Bilancio armonizzato ex DLgs. N. 118/2011	Bilancio ex DPR n. 194/1996
Tit. I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Tit. I Entrate tributarie
Tit. II - Trasferimenti correnti	Tit. II Entrate da contributi e trasferimenti correnti
Tit. III - Entrate extratributarie	Tit. III Entrate extratributarie
Tit. IV - Entrate in c/capitale	Tit. IV Entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e da <b>riscossione crediti (movimento fondi)</b>
Tit. V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	
Tit. VI - Accensione di prestiti	Tit. V Accensione di prestiti <b>(Ctg. 1 – Anticipazioni - movimento fondi)</b>
Tit. VII - Anticipazioni di tesoreria	
Tit. IX - Servizi per conto terzi	Tit. VI Servizi per conto di terzi

SCHEMI DI BILANCIO - ENTRATE PER: TITOLI - TIPOLOGIE – CATEGORIE – Allegato 13

TITOLO TIPOLOGIA CATEGORIA	DENOMINAZIONE
<b>TITOLO 1</b>	ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA <i>(MANCA IL LIVELLO CORRISPONDENTE AL II DEL PDC)</i>
<b>10-101-00</b>	<i>Tipologia 101: Imposte tasse e proventi assimilati</i> <i>Categorie</i>
<b>10-101-03</b>	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)
<b>10-101-06</b>	Imposta municipale propria
<b>10-101-08</b>	Imposta comunale sugli immobili (ICI)
<b>10-101-16</b>	<i>Addizionale comunale IRPEF</i>
<b>10-101-23</b>	Imposta sulle assicurazioni
<b>10-101-29</b>	Accisa sul gasolio
<b>10-101-39</b>	Imposta sulle assicurazioni RC auto
<b>10-101-40</b>	Imposta di iscrizione al pubblico registro automobilistico (PRA)
<b>10-101-41</b>	Imposta di soggiorno
<b>10-101-49</b>	Tasse sulle concessioni comunali
<b>10-101-50</b>	Tassa di circolazione dei veicoli a motore (tassa automobilistica)
<b>10-101-51</b>	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani
<b>10-101-52</b>	Tassa occupazione spazi e aree pubbliche
<b>10-101-53</b>	Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni
<b>10-101-54</b>	Imposta municipale secondaria
<b>.. Fino a ..</b>	
<b>10-101-99</b>	Altre imposte, tasse e proventi assimilati n.a.c.

## I NUOVI SCHEMI DI BILANCIO LA PARTE SPESA

### SCHEMI DI BILANCIO - SPESA

Ai sensi degli artt. 13 e 14 del DLgs. N. 118/2011 e del nuovo art. 165 TUEL, nel bilancio di previsione, la spesa è rappresentata per missioni e programmi

- **MISSIONI**: rappresentano (come per il bilancio dello Stato) le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate.

Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato.

- **PROGRAMMI**: rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa (*possibili difficoltà di raccordo con la struttura organizzativa autonomamente scelta dal singolo ente*).

(segue)

## SCHEMI DI BILANCIO - SPESA

L'unità di voto per **l'approvazione del bilancio** di previsione è costituita dai PROGRAMMI, non più dall'intervento. In particolare il nuovo art. 164 TUEL prevederà che **«L'unità di voto del bilancio per l'entrata è la tipologia e per la spesa è il PROGRAMMA, articolato in TITOLI».**

*È chiaro quindi che le competenze del Consiglio si ritraggono fino sostanzialmente a quello che con la contabilità ex DPR 194/1996 era il servizio e non «scendono» più fino all'intervento corrispondente al Macroaggregato del bilancio armonizzato. Infatti il livello di dettaglio «Titolo – Funzione – Servizio» del bilancio ex DPR 194/1996 corrisponde ad un livello di dettaglio pari a «Missione – Programma – Titolo» del bilancio armonizzato.*

Ai fini della **gestione**, nel PEG, i programmi sono ripartiti in **TITOLI, MACROAGGREGATI, CAPITOLI** ed eventualmente in **ARTICOLI**. I macroaggregati di spesa degli enti locali sono individuati nell'elenco di cui all'allegato n. 14/1 del D.Lgs. n. 118/2011. *La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.*

25

## SCHEMI DI BILANCIO – SPESE PER MISSIONI E PROGRAMMI

MISSIONE	01	Servizi istituzionali, generali e di gestione	
0101	Programma	01	Organi istituzionali
0102	Programma	02	Segreteria generale
0103	Programma	03	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato
0104	Programma	04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
0105	Programma	05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
0106	Programma	06	Ufficio tecnico
0107	Programma	07	Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile
0108	Programma	08	Statistica e sistemi informativi
0109	Programma	09	Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
0110	Programma	10	Risorse umane
0111	Programma	11	Altri servizi generali
0112	Programma	12	Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)
MISSIONE	02	Giustizia	
0201	Programma	01	Uffici giudiziari
0202	Programma	02	Casa circondariale e altri servizi
0203	Programma	03	Politica regionale unitaria per la giustizia (solo per le Regioni)

Segue..

26



## SCHEMI DI BILANCIO – SPESE PER MISSIONI E PROGRAMMI

<b>MISSIONE</b>		<b>19</b>	<b>Relazioni internazionali</b>
1901	Programma	01	Relazioni internazionali e Cooperazione allo sviluppo
1902	Programma	02	Cooperazione territoriale (solo per le Regioni)
<b>MISSIONE</b>		<b>20</b>	<b>Fondi e accantonamenti</b>
2001	Programma	01	Fondo di riserva
2002	Programma	02	Fondo svalutazione crediti
2003	Programma	03	Altri fondi
<b>MISSIONE</b>		<b>50</b>	<b>Debito pubblico</b>
5001	Programma	01	Quota interessi ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
5002	Programma	02	Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
<b>MISSIONE</b>		<b>60</b>	<b>Anticipazioni finanziarie</b>
6001	Programma	01	Restituzione anticipazione di tesoreria
<b>MISSIONE</b>		<b>99</b>	<b>Servizi per conto terzi</b>
9901	Programma	01	Servizi per conto terzi e Partite di giro
9902	Programma	02	Anticipazioni per il finanziamento del SSN

27



## SCHEMI DI BILANCIO - SPESE PER TITOLI

TITOLO 1	SPESE CORRENTI
TITOLO 2	SPESE IN CONTO CAPITALE
TITOLO 3	SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE
TITOLO 4	RIMBORSO DI PRESTITI
TITOLO 5	CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE
TITOLO 7	SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO

28



## SCHEMI DI BILANCIO A CONFRONTO SPESA - TITOLI

Bilancio armonizzato ex D.Lgs. N. 118/2011	Bilancio ex DPR n. 194/1996
Tit. I - Spese correnti	Tit. I Spese correnti
Tit. II - Spese in c/capitale	Tit. II Spese in c/capitale
Tit. III - Spese per incremento attività finanziarie	
Tit. IV - Rimborso prestiti	Tit. III Rimborso prestiti
Tit. V - Rimborso anticipazioni di tesoreria	
Tit. VII - Spese per conto terzi e partite di giro	Tit. IV - Spese per conto terzi e partite di giro



## SCHEMI DI BILANCIO - SPESE PER: TITOLI E MACROAGGREGATI - Allegato 14

### TITOLO 1 - SPESE CORRENTI

- 1.1 - **Redditi da lavoro dipendente**
- 1.2 - Imposte e tasse a carico dell'ente
- 1.3 - Acquisto di beni e servizi
- 1.4 - Trasferimenti correnti
- 1.5 - Trasferimenti di tributi
- 1.6 - Fondi perequativi
- 1.7 - Interessi passivi
- 1.8 - Altre spese per redditi da capitale
- 1.9 - Rimborsi e poste correttive delle entrate
- 1.10 - **Altre spese correnti (FCDE – FPV)**

### TITOLO 2 - SPESE IN CONTO CAPITALE

- 2.1 - Tributi in conto capitale a carico dell'ente
- 2.2 - Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
- 2.3 - Contributi agli investimenti
- 2.4 - Altri trasferimenti in conto capitale
- 2.5 - **Altre spese in conto capitale (FCDE – FPV)**

### TITOLO 3 - SPESE PER INCREMENTO ATTIVITÀ FINANZIARIE

- 3.1 - Acquisizioni di attività finanziarie
- 3.2 - Concessione crediti di breve termine
- 3.3 - Concessione crediti di medio-lungo termine
- 3.4 - Altre spese per incremento di attività finanziarie

### TITOLO 4 Rimborso Prestiti

- 4.1 - Rimborso di titoli obbligazionari
- 4.2 - Rimborso prestiti a breve termine
- 4.4 - Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
- 4.5 - Rimborso di altre forme di indebitamento

### TITOLO 5 Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere

- 5.1 - Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere

### TITOLO 7 Uscite per conto terzi e partite di giro

- 7.1 - Uscite per partite di giro
- 7.2 - Uscite per conto terzi

**SCHEMI DI BILANCIO – ENTRATE E SPESE  
PER TITOLI**

10000	TITOLO 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
20000	TITOLO 2	Trasferimenti correnti
30000	TITOLO 3	Entrate extratributarie
40000	TITOLO 4	Entrate in conto capitale
50000	TITOLO 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie
60000	TITOLO 6	Accensione prestiti
70000	TITOLO 7	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
90000	TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro

TITOLO 1	SPESE CORRENTI
TITOLO 2	SPESE IN CONTO CAPITALE
TITOLO 3	SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE
TITOLO 4	RIMBORSO DI PRESTITI
TITOLO 5	CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE
TITOLO 7	SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO

**IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO**

## ART. 4 DEL DLGS. N. 118/2011

1. Al fine di consentire il consolidamento ed il **monitoraggio** dei conti pubblici, nonché il miglioramento della **raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali** nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'articolo 2, **adottano il piano dei conti integrato** di cui all'allegato 6, raccordato al piano dei conti di cui all'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.
2. Il **piano dei conti** integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è **costituito** dall'**ELENCO** delle **articolazioni** delle **UNITÀ ELEMENTARI del BILANCIO finanziario GESTIONALE** e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.
3. Omissis.

(segue)

## ART. 4 DEL DLGS. N. 118/2011

4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.
5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la **struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili** e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche.  
Ai fini del **raccordo** con i **capitoli** e gli **articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti** è costituito **almeno dal quarto livello**.  
Ai fini della **gestione** il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal **quinto livello**.



IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO - ENTRATA

E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa <b>(TITOLO)</b>	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi <b>(NO CORRISPONDENZA con Elenco Titoli, Tipologie e Categorie di cui all'art. 13/2)</b>	E.1.01.00.00.000
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati <b>(TIPOLOGIA)</b>	E.1.01.01.00.000
E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) <b>(CATEGORIA EE.LL.)</b>	E.1.01.01.03.000
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione <b>(CAPITOLO)</b>	E.1.01.01.03.001
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.03.002
E	IV	Imposta municipale propria <b>(CATEGORIA EE.LL.)</b>	E.1.01.01.06.000
E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001
E	V	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.06.002
E	IV	Imposta comunale sugli immobili (ICI) <b>(CATEGORIA EE.LL.)</b>	E.1.01.01.08.000
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.08.001
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.08.002
E	IV	Addizionale comunale IRPEF <b>(CATEGORIA EE.LL.)</b>	E.1.01.01.16.000
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.16.001
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.16.002



SCHEMI DI BILANCIO - ENTRATE PER: TITOLI - TIPOLOGIE – CATEGORIE – ALLEGATO 13/2

TITOLO TIPOLOGIA CATEGORIA	DENOMINAZIONE
<b>TITOLO 1</b>	ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA, CONTRIBUTIVA E PEREQUATIVA
	<b>(MANCA IL LIVELLO CORRISPONDENTE AL II DEL PDC)</b>
<b>10-101-00</b>	<b>Tipologia 101: Imposte tasse e proventi assimilati</b>
	<b>Categorie</b>
<b>10-101-03</b>	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)
<b>10-101-06</b>	Imposta municipale propria
<b>10-101-08</b>	Imposta comunale sugli immobili (ICI)
<b>10-101-16</b>	<b>Addizionale comunale IRPEF</b>
<b>10-101-23</b>	Imposta sulle assicurazioni
<b>10-101-29</b>	Accisa sul gasolio
<b>10-101-39</b>	Imposta sulle assicurazioni RC auto
<b>10-101-40</b>	Imposta di iscrizione al pubblico registro automobilistico (PRA)
<b>10-101-41</b>	Imposta di soggiorno
<b>10-101-49</b>	Tasse sulle concessioni comunali
<b>10-101-50</b>	Tassa di circolazione dei veicoli a motore (tassa automobilistica)
<b>10-101-51</b>	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani
<b>10-101-52</b>	Tassa occupazione spazi e aree pubbliche
<b>10-101-53</b>	Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni
<b>10-101-54</b>	Imposta municipale secondaria
<b>.. Fino a ..</b>	
<b>10-101-99</b>	Altre imposte, tasse e proventi assimilati n.a.c.



## IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO - SPESA

U	I	Spese correnti (TITOLO)	U...00...00.000
U	II	Redditi da lavoro dipendente (MACROAGGREGATO)	U.1.01.00.00.000
U	III	Retribuzioni lorde (NO CORRISPONDENZA cfr. art. 4 comma 5 D.Lgs. N. 118/2011)	U.1.01.01.00.000
U	IV	Retribuzioni in denaro (CAPITOLO)	U.1.01.01.01.000
U	V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato (ARTICOLO)	U.1.01.01.01.001
U	V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002
U	V	Straordinario per il personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.003
U	V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.004
U	V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.005
U	V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.006
U	V	Straordinario per il personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.007
U	V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa documentati per missione, corrisposti al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.008
U	V	Assegni di ricerca	U.1.01.01.01.009
U	IV	Altre spese per il personale	U.1.01.01.02.000
U	V	Contributi per asili nido e strutture sportive, ricreative o di vacanza messe a disposizione dei lavoratori dipendenti e delle loro famiglie e altre spese per il benessere del personale	U.1.01.01.02.001
U	V	Buoni pasto	U.1.01.01.02.002
U	V	Altre spese per il personale n.a.c.	U.1.01.01.02.999
U	III	Contributi sociali a carico dell'ente (NO CORRISPONDENZA)	U.1.01.02.00.000
U	IV	Contributi sociali effettivi a carico dell'ente (CAPITOLO)	U.1.01.02.01.000
U	V	Contributi obbligatori per il personale (ARTICOLO)	U.1.01.02.01.001
U	V	Contributi previdenza complementare	U.1.01.02.01.002
U	V	Contributi per indennità di fine rapporto	U.1.01.02.01.003
U	V	Altri contributi sociali effettivi n.a.c.	U.1.01.02.01.999
U	IV	Contributi sociali figurativi	U.1.01.02.02.000
U	V	Assegni familiari	U.1.01.02.02.001
U	V	Equo indennizzo	U.1.01.02.02.002
U	V	Indennità di fine servizio erogata direttamente dal datore di lavoro	U.1.01.02.02.003
U	V	Oneri per il personale in quiescenza: pensioni, pensioni integrative e altro	U.1.01.02.02.004
U	V	Arretrati per oneri per il personale in quiescenza: pensioni, pensioni integrative e altro	U.1.01.02.02.005
U	V	Altri contributi figurativi erogati direttamente al proprio personale	U.1.01.02.02.999
U	II	Imposte e tasse a carico dell'ente (MACROAGGREGATO)	U.1.02.00.00.000
U	III	Imposte, tasse e proventi assimilati a carico dell'ente	U.1.02.01.00.000
U	IV	Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	U.1.02.01.01.000
U	V	Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	U.1.02.01.01.001



## SCHEMI DI BILANCIO - SPESE PER: TITOLI E MACROAGGREGATI - ALLEGATO 14

### TITOLO 1 - SPESE CORRENTI

- 1.1 - Redditi da lavoro dipendente
- 1.2 - Imposte e tasse a carico dell'ente
- 1.3 - Acquisto di beni e servizi
- 1.4 - Trasferimenti correnti
- 1.5 - Trasferimenti di tributi
- 1.6 - Fondi perequativi
- 1.7 - Interessi passivi
- 1.8 - Altre spese per redditi da capitale
- 1.9 - Rimborsi e poste correttive delle entrate
- 1.10 - **Altre spese correnti (FCDE - FPV)**

### TITOLO 2 - SPESE IN CONTO CAPITALE

- 2.1 - Tributi in conto capitale a carico dell'ente
- 2.2 - Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni
- 2.3 - Contributi agli investimenti
- 2.4 - Altri trasferimenti in conto capitale
- 2.5 - **Altre spese in conto capitale (FCDE - FPV)**

### TITOLO 3 - SPESE PER INCREMENTO ATTIVITÀ FINANZIARIE

- 3.1 - Acquisizioni di attività finanziarie
- 3.2 - Concessione crediti di breve termine
- 3.3 - Concessione crediti di medio-lungo termine
- 3.4 - Altre spese per incremento di attività finanziarie

### TITOLO 4 - RIMBORSO PRESTITI

- 4.1 - Rimborso di titoli obbligazionari
- 4.2 - Rimborso prestiti a breve termine
- 4.4 - Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
- 4.5 - Rimborso di altre forme di indebitamento

### TITOLO 5 - CHIUSURA ANTICIPAZIONI RICEVUTE DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE

- 5.1 - Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere

### TITOLO 7 - USCITE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO

- 7.1 - Uscite per partite di giro
- 7.2 - Uscite per conto terzi



CODIFICA

ENTRATA			
Descrizione	Livello PdC	Struttura bilancio*	Codifica
Addizionale comunale IRPEF da attività di controllo  *Cfr. Allegato 13/2 al D.Lgs. N. 118/2011 «Elenco Entrate per Titoli, Tipologie e Categorie»	I	Titolo – I	1
	II	No corrispondenza	01
	III	Tipologia – 101	01
	IV	Categoria – 16	16
	V	Capitolo – 02	002
<b>E I</b>	<b>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (TITOLO)</b>		<b>E.1.00.00.00.000</b>
<b>E II</b>	<b>Tributi</b>		<b>E.1.01.00.00.000</b>
<b>E III</b>	<b>Imposte, tasse e proventi assimilati (TIPOLOGIA)</b>		<b>E.1.01.01.00.000</b>
<b>E IV</b>	<b>Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) (CATEGORIA EE.LL.)</b>		<b>E.1.01.01.03.000</b>
E V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		E.1.01.01.03.001
E V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo		E.1.01.01.03.002
<b>E IV</b>	<b>Imposta municipale propria (CATEGORIA EE.LL.)</b>		<b>E.1.01.01.06.000</b>
E V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		E.1.01.01.06.001
E V	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo		E.1.01.01.06.002
<b>E IV</b>	<b>Imposta comunale sugli immobili (ICI) (CATEGORIA EE.LL.)</b>		<b>E.1.01.01.08.000</b>
E V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione		E.1.01.01.08.001
E V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo		E.1.01.01.08.002
<b>E IV</b>	<b>Addizionale comunale IRPEF (CATEGORIA EE.LL.)</b>		<b>E.1.01.01.16.000</b>
E V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione (CAPITOLO)		E.1.01.01.16.001
E V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo (CAPITOLO)		E.1.01.01.16.002



CODIFICA

SPESA			
Descrizione	Livello PdC	Struttura bilancio*	Codifica
Stipendio a personale a tempo indeterminato  *Cfr. Allegato 14 al D.Lgs. N. 118/2011 «Elenco Spese per Missioni, .... e Macroaggregati»	I	Titolo 1	1
	II	Macroaggregato 01	01
	III	No corrispondenza	01
	IV	Capitolo 01	01
	V	Articolo 002	002

<b>U I</b>	<b>Spese correnti (TITOLO)</b>		<b>U.1.00.00.00.000</b>
<b>U II</b>	<b>Redditi da lavoro dipendente (MACROAGGREGATO)</b>		<b>U.1.01.00.00.000</b>
<b>U III</b>	<b>Retribuzioni lorde</b>		<b>U.1.01.01.00.000</b>
<b>U IV</b>	<b>Retribuzioni in denaro (CAPITOLO)</b>		<b>U.1.01.01.01.000</b>
U V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato (ARTICOLO)		U.1.01.01.01.001
U V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato (ARTICOLO)		U.1.01.01.01.002
U V	Straordinario per il personale a tempo indeterminato		U.1.01.01.01.003
U V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato		U.1.01.01.01.004
U V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.005
U V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.006
U V	Straordinario per il personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.007
U V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa documentati per missione, corrisposti al personale a tempo determinato		U.1.01.01.01.008
U V	Assegni di ricerca		U.1.01.01.01.009

## GLI EQUILIBRI DI BILANCIO PARTE CORRENTE

### NUOVO ART. 162 TUEL = ART. 36 DLGS. N. 118/2011

Capo I - Programmazione	
<b>162. Principi del bilancio.</b>	<b>162. Principi del bilancio.</b>
1. Gli enti locali deliberano annualmente il <b>bilancio di previsione finanziario</b> redatto in termini di <b>competenza, per l'anno successivo</b> , osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. La situazione corrente, come definita al comma 6 del presente articolo, non può presentare un disavanzo.	1. Gli enti locali deliberano annualmente il <b>bilancio di previsione finanziario</b> riferito ad <b>almeno un triennio</b> , comprendente le <b>previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio</b> del periodo considerato e le <b>previsioni di competenza degli esercizi successivi</b> , osservando i <b>principi contabili generali e applicati</b> allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. Il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge.	Idem
3. L'unità temporale della gestione è l'anno finanziario, che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno; dopo tale termine non possono più effettuarsi accertamenti di entrate e impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto.	Idem
4. Tutte le entrate sono iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione a carico degli enti locali e di altre eventuali spese ad esse connesse. Parimenti tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. La gestione finanziaria è unica come il relativo bilancio di previsione: sono vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio.	Idem

## NUOVO ART. 162 TUEL = ART. 40 D.LGS. N. 118/2011

5. Il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento.	Idem
6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge. Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate.	6. Il bilancio di previsione è deliberato in <u>pareggio finanziario complessivo per la competenza</u> , comprensivo dell'utilizzo dell' <u>avanzo di amministrazione</u> e del recupero del <u>disavanzo di amministrazione</u> e <u>garantendo un fondo di cassa finale non negativo</u> . Inoltre, le <u>previsioni di competenza</u> relative alle <u>spese correnti</u> sommate alle previsioni di competenza relative ai <u>trasferimenti in c/capitale</u> , al <u>saldo negativo delle partite finanziarie</u> e alle quote di <u>capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti</u> , con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle <u>previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata</u> , ai <u>contributi destinati al rimborso dei prestiti</u> e all'utilizzo <u>dell'avanzo di competenza di parte corrente</u> e non possono avere altra forma di finanziamento.
7. Gli enti assicurano ai cittadini ed agli organismi di partecipazione, di cui all'articolo 8, la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati con le modalità previste dallo statuto e dai regolamenti.	Idem

## EX ART. 162 COMMA 6 = ART. 40 DLGS. N. 118/2011 – ALLEGATO 9

ENTRATE	SPESE
TITOLO 1.00 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa TITOLO 2.00 - Trasferimenti correnti TITOLO 3.00 - Entrate extratributarie	Titolo 1.00 - Spese correnti (inclusi FPV e FCDE)
TITOLO 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale (Art. 42 comma 4 D.Lgs. N. 118/2011 – «I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti» per cui devono essere finanziati da entrate correnti)
	Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari

## CORRETTIVI

<b>Fondo Pluriennale Vincolato di entrata per spese correnti</b>	<b>+</b>
Recupero Disavanzo di Amministrazione esercizio precedente	-
Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti	+
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	+
Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	-
<b><u>Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti* (vedi slide Analogie con equilibri da questionario corte conti 2013)</u></b>	<b>+</b>
Saldo negativo delle partite finanziarie (Nelle partite finanziarie (Titolo V Entrata e Titolo III Uscita) sono iscritte le operazioni di acquisto/alienazione di <u>obbligazioni</u> , di concessione/riscossione <u>crediti</u> e di pagamento dei costi dei <u>derivati</u> relativi alla quota capitale (e non agli interessi). Poiché il saldo negativo deve essere finanziato con risorse correnti, lo stesso concorre all'equilibrio di cui all'art. 162, comma 6, Tuel. Il saldo positivo, invece, è destinato al rimborso anticipato del debito o al finanziamento degli investimenti).	-

## ANALOGIE CON EQUILIBRI DA QUESTIONARIO CORTE CONTI 2013

EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE				
	2011	2012	2013 PREV.	2013 CONS.
Entrate titolo I				
Entrate titolo II				
Entrate titolo III				
Totale titoli I, II, III (A)				
Spese titolo I (B)				
<b>Rimborso prestiti (C) parte del Titolo III*</b>				
Differenza di parte corrente (D=A-B-C)				
Utilizzo avanzo di amministrazione applicato alla spesa corrente (+) / Copertura disavanzo (-) (E)				
Entrate diverse destinate a spese correnti (F) di cui:				
Contributo per permessi di costruire				
Plusvalenze da alienazione di beni patrimoniali				
Altre entrate (specificare)				
Entrate correnti destinate a spesa di investimento (G) di cui:				
Proventi da sanzioni per violazioni al codice della strada				
Altre entrate (specificare)				
Entrate diverse utilizzate per rimborso quote capitate (H)				
Saldo di parte corrente al netto delle variazioni (D+E+F+G+H)				

\*il dato da riportare è quello del Titolo III depurato:

- dell'intervento 1 "rimborso per anticipazioni di cassa" e, dove esistente,
- **della quota di mutui e prestiti estinti anticipatamente con ricorso a nuovo indebitamento\* (vedi slide Equilibri correnti - Correttivi)** o con utilizzo dell'avanzo d'amministrazione.

## EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE - I

La sostenibilità degli **equilibri va valutata anche in una prospettiva pluriennale** che trascende la gestione di competenza.

Ciò impone un'attenzione particolare al tema delle entrate e spese straordinarie.

I principi di sana gestione finanziaria suggeriscono che **le entrate una tantum vadano a finanziare integralmente** spese non ripetitive poiché tali entrate, non avendo per definizione il carattere della stabilità, potrebbero mettere a rischio la tenuta degli equilibri di bilancio nel momento in cui dovessero venire a mancare.

D'altra parte la legge prevede che nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di **entrata non ricorrente**.

## EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE - III

**L'attendibilità delle previsioni delle entrate** correnti costituisce un fattore molto importante nell'ambito dell'equilibrio finanziario e costituisce applicazione del principio di prudenza.

Infatti, **stante la natura autorizzatoria** delle previsioni di spesa e il **principio di unità del bilancio** di cui all'art. 162, comma 2 TUEL in base al quale il totale delle entrate finanzia il totale delle spese (salvo le eccezioni di legge), una stima eccessivamente elevata delle previsioni di entrata potrebbe consentire impegni di spesa anche in corrispondenza di entrate difficilmente realizzabili nel corso dell'esercizio (ad es. proventi da accertamenti tributari).

**Rafforzato ruolo del FCDE:**

**Titolo I Spese correnti – Macroaggregato 10 Altre Spese correnti - codifica 1.10.01.03.001.**

**Titolo II Spese in conto capitale – Macroaggregato 5 – codifica 2.05.03.01.001.**

Sul versante delle **spese la sottostima** delle relative previsioni potrebbe determinare la formazione di passività prive della necessaria copertura (debiti fuori bilancio).

## GLI EQUILIBRI DI BILANCIO PARTE CAPITALE

### EQUILIBRI DI BILANCIO - PARTE CAPITALE

ENTRATE	SPESE
Titolo 4.00 - Entrate in conto capitale	Titolo 2.00 - Spese in conto capitale (incluso FPV e FCDE)
Titolo 5.00 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	Titolo 3.01 - Spese per Acquisizioni attività finanziarie
Titolo 6.00 - Accensione Prestiti	(del Titolo 3 mancano i Macroaggregati 3.02, 3.03, 3.04 - Concessione di Crediti - che invece integrano l'equilibrio del movimento fondi)

## CORRETTIVI

<b>Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento</b>	<b>+</b>
Fondo pluriennale vincolato di entrata per spese in conto capitale	+
Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche (incidono infatti sugli equilibri di parte <b>capitale (o corrente? – Credo corrente)</b> per essendo contabilizzate al TIT IV)	-
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	-
<b>Entrate Titolo 5.02 per Riscossione crediti di breve termine</b>	<b>-</b>
<b>Entrate Titolo 5.03 per Riscossione crediti di medio-lungo termine</b>	<b>-</b>
<b>Entrate Titolo 5.04 relative a Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria</b>	<b>-</b>
Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	+
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale (vanno infatti finanziati con entrate correnti)	+

51

## ANALOGIE CON EQUILIBRI DA QUESTIONARIO CORTE CONTI 2013

EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE				
	2011	2012	2013 PREV.	2013 CONS.
Entrate titolo IV				
Entrate titolo V **				
Totale titoli IV,V(M)				
Spese titolo II (N)				
Differenza di parte capitale (P=M-N)				
Entrate correnti destinate a spese di investimento (G)				
Utilizzo avanzo di amministrazione applicato alla spesa in conto capitale[eventuale] (O)				
Saldo di parte capitale al netto delle variazioni (P+O-F+G-H) ***				

\*\*categorie 2,3 e 4

\*\*\* H = Entrate diverse dalle entrate correnti (e quindi entrate in conto capitale) utilizzate per rimborso quote capitale e che come tali vanno considerate nell'ambito dell'equilibrio corrente e consequenzialmente scomutate dall'equilibrio di parte capitale.

52

## GLI EQUILIBRI DI BILANCIO MOVIMENTO FONDI

- Il **bilancio** dell'Ente, oltre alla parte corrente e a quella per investimenti, **si compone** di **altre voci** che evidenziano partite che hanno **riflessi solo** sugli **aspetti finanziari** della gestione **senza** influenzare gli aspetti **economici**;
- Per ciò che attiene ai mutui ed ai prestiti obbligazionari si è già detto con riferimento all'equilibrio di parte corrente (Entrate correnti = Spese correnti + quota capitale ammortamento);
- Il **bilancio del movimento fondi** invece **pone in relazione partite** che sono **strumentali** ad assicurare un adeguato livello di **liquidità**.

ENTRATE	SPESE
Titolo 5.02 - Riscossione crediti di breve termine	Titolo 3.2 - Concessione crediti di breve termine
Titolo 5.03 - Riscossione crediti di medio-lungo termine	Titolo 3.3 - Concessione crediti di medio-lungo termine
Titolo 5.04 - Altre entrate per riduzioni di attività finanziaria	Titolo 3.4 - Altre spese per incremento di attività finanziarie
Titolo 7.00 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	TITOLO 5.0 - Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere

### EQUILIBRIO DEL MOVIMENTO FONDI DA DPR N. 194/1996

Rientrano in tali voci le **ANTICIPAZIONI DI CASSA** e relativi rimborsi (Entrata Tit. V, Ctg 1 – Spesa Tit. III, Int. 1), e la **RISCOSSIONI DI CREDITI** e relative **CONCESSIONE DI CREDITI ED ANTICIPAZIONI** (Entrata Tit. IV, Ctg 6 – Spesa Tit. II, Int. 10).

In sede di **previsione** le **entrate** iscritte nel **Titolo V, Categoria 1** e nel **Titolo IV, Categoria 6**, devono coincidere rispettivamente con le **spese** iscritte **nel Titolo III, Intervento 1** e **nel Titolo II, Intervento 10**.

Tale equilibrio deve poi essere mantenuto nel corso della **gestione**. Occorre evidenziare, infatti, che se i **prestiti** sono attivati nel corso della gestione, questi **dovranno essere restituiti** per lo **stesso importo entro la chiusura** dell'esercizio finanziario, imputando il costo finanziario dell'operazione nel titolo primo della spesa e precisamente tra gli interessi passivi.

(segue)

## EQUILIBRIO DEL MOVIMENTO FONDI DA DPR N. 194/1996

Come per l'anticipazione di cassa, generalmente negli EE.LL. anche la concessione di crediti si dovrebbe configurare come anticipazione di liquidità (a terzi) e come tale essere chiusa entro l'anno. E ciò certamente nella gestione di competenza ma anche a livello di cassa.

Quindi l'equilibrio di competenza è assicurato dai principi mentre assume valore sintomatico lo squilibrio di cassa.

Il fatto che il saldo negativo delle partite finanziarie debba essere coperto da entrate correnti può costituire un rimedio efficace contro i comportamenti elusivi del patto realizzati attraverso i propri organismi partecipati?

## QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO

ENTRATE	SPESE
Fondo di cassa presunto all'inizio dell'esercizio	
Utilizzo avanzo presunto di amministrazione	Disavanzo di amministrazione
Fondo pluriennale vincolato	
<b>Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>	<b>Titolo 1 - Spese correnti</b>
<b>Titolo 2 - Trasferimenti correnti</b>	
<b>Titolo 3 - Entrate extratributarie</b>	
<b>Titolo 4 - Entrate in conto capitale</b>	<b>Titolo 2 - Spese in conto capitale</b>
<b>Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie</b>	<b>Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie</b>
<b>Totale entrate finali.....</b>	<b>Totale spese finali.....</b>
<b>Titolo 6 - Accensione di prestiti</b>	
	<b>Titolo 4 - Rimborso di prestiti</b>
<b>Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere</b>	<b>Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere</b>
<b>Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro</b>	<b>Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro</b>
<b>Totale titoli</b>	<b>Totale titoli</b>

## GLI EQUILIBRI DI BILANCIO EQUILIBRIO DI CASSA

### RIFERIMENTI NORMATIVI - I

- **L'equilibrio** sussiste quando è positivo il risultato della **somma algebrica** tra **fondo di cassa**, le **riscossioni** e i **pagamenti**.
- Fino al momento dell'introduzione della riforma la legge ha imposto all'art. 162 il rispetto degli **equilibri finanziari** del bilancio nella fase della **previsione solo** in termini di **competenza**.
- La cassa ha sempre avuto **evidenziazione** contabile a livello di **solo rendiconto** e da ultimo con l'introduzione del **Patto** di stabilità. Da sempre tuttavia, gli equilibri vanno garantiti anche a livello di cassa o di tesoreria.

## IMPATTO DELLA RIFORMA

- Tale principio generale dell'ordinamento finanziario contabile è stato espressamente codificato dalla riforma **sull'armonizzazione dei sistemi contabili** che, sin dalla sua prima versione, con l'art. 36 del DLgs. N. 118/2011 ha previsto l'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa.
- In base al **Principio applicato della competenza finanziaria potenziata**, il bilancio di previsione, almeno triennale di competenza, e di cassa nel primo esercizio, ha **carattere autorizzatorio**, costituendo **limite** agli **impegni** di spesa ed ai **pagamenti**, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.
- Il principio è stato poi confermato dalla **L. n. 243/2012, art. 9**.

## RIFERIMENTI NORMATIVI - II

## Art. 9 del DL n. 78/2009

- **L'articolo 9, comma 1, lett. a), numero 2, del decreto legge n. 78 del 2009**, dispone che il **funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa** "ha l'obbligo di accertare preventivamente che il **programma dei conseguenti pagamenti** sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica".
- Ne discende, pertanto, che, oltre a verificare le condizioni di copertura finanziaria prevista dall'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (TUEL), come richiamato anche nell'articolo 183 dello stesso TUEL, il predetto funzionario deve verificare anche la **compatibilità della propria attività di pagamento con i limiti previsti dal patto di stabilità** interno ed, in particolare, deve verificarne la **coerenza rispetto al prospetto obbligatorio** allegato al bilancio di previsione di cui al summenzionato comma 18 dell'articolo 31. La violazione dell'obbligo di accertamento in questione comporta **responsabilità disciplinare ed amministrativa** a carico del predetto funzionario.

## RIFERIMENTI NORMATIVI - III

L. n. 243 DEL 24.12.2012

**Art. 9 - Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali**

1. I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano:
  - un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le **entrate finali e le spese finali**;
  - un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le **entrate correnti e le spese correnti**, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.
2. Salvo quanto previsto dall'articolo 10, comma 4, qualora, in sede di rendiconto di gestione, un ente di cui al comma 1 del presente articolo registri un valore negativo dei saldi di cui al medesimo comma 1, lettere a) e b), adotta misure di correzione tali da assicurarne il recupero entro il triennio successivo (cfr. art. 193 TUEL).

*(segue)*

## RIFERIMENTI NORMATIVI - III

L. n. 243 DEL 24.12.2012

**Art. 9 - Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali**

3. Eventuali saldi positivi sono destinati all'estinzione del debito maturato dall'ente. Nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea e dell'equilibrio dei bilanci, i saldi positivi di cui al primo periodo possono essere destinati anche al finanziamento di spese di investimento con le modalità previste dall'articolo 10.

**Art. 21, comma 3**Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a decorrere (omissis) dal **01.01.2016**.

## L. N. 243 DEL 24.12.2012

**Art. 9 - Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali**

4. Con legge dello Stato sono definite le sanzioni da applicare agli enti di cui al comma 1 nel caso di mancato conseguimento dell'equilibrio gestionale sino al ripristino delle condizioni di equilibrio di cui al medesimo comma 1, lettere a) e b), da promuovere anche attraverso la previsione di specifici piani di rientro.
5. Nel rispetto dei principi stabiliti dalla presente legge, al fine di assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea, la legge dello Stato, sulla base di criteri analoghi a quelli previsti per le amministrazioni statali e tenendo conto di parametri di virtuosità, può prevedere ulteriori obblighi a carico degli enti di cui al comma 1 in materia di concorso al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica del complesso delle amministrazioni pubbliche.

(segue)

## L. N. 243 DEL 24.12.2012

**Art. 9 - Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali**

6. Le disposizioni di cui al comma 5 si applicano alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano compatibilmente con le norme dei rispettivi statuti e con le relative norme di attuazione.

**Art. 21, comma 3**

Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano a decorrere (omissis) dal **01.01.2016**.

## RILEVANZA DELL'EQUILIBRIO DI CASSA - I

- Necessità di far fronte ai **pagamenti** nel momento in cui essi vengano a maturazione;
- Costo in termini di **interessi passivi** a fronte del ricorso all'anticipazione di tesoreria;
- Corte conti – Indice di possibili **squilibri di bilancio**;
- **Normativa comunitaria** in tema di **ritardo pagamenti** nelle P.A. e **interessi moratori** e **normativa di recepimento** in relazione alle **esigenze delle imprese**.  
A titolo esemplificativo si veda il **DLgs. n. 192 del 9.11.2012** recante Modifiche al DLgs. **9.10.2002, n. 231**, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180. (**30 giorni** – gli **interessi moratori** in caso di ritardo passano dal 7% all'8%).

67

## RILEVANZA DELL'EQUILIBRIO DI CASSA - II

- Costituiscono un **indice sintomatico** dello stato di equilibrio di bilancio.
- A fronte di uno **squilibrio di cassa**, specie se reiterato, occorre **interrogarsi** sulle relative cause a livello di **equilibri finanziari** (squilibri di **competenza** o come più spesso accade inattendibilità di riaccertamento **residui**).
- **Infatti** il saldo di cassa **dovrebbe essere sempre positivo** in quanto il **rispetto degli equilibri** finanziari (in fase di **previsioni** di entrata e di spesa se attendibili, ed in fase di **gestione** attraverso iscrizione di accertamenti ed impegni secondo i presupposti previsti dalla legge continuamente monitorati dal Responsabile dell'Ufficio Finanziario) risulta già di per sé **sufficiente** a garantire un corretto rapporto tra pagamenti e incassi (cfr. art. 147-*quinquies*, art. 151, art. 153 comma 4, art. 239 TUEL e art. 9 L. 243/2012).
- Quando ciononostante l'ente si trovi nell'impossibilità di far fronte ai pagamenti per mancanza di disponibilità liquide può ricorrere **all'anticipazione di tesoreria o utilizzare, in termini di cassa, le somme a specifica destinazione**

68

## RILEVANZA DELL'EQUILIBRIO DI CASSA - III

Interventi normativi che riconnettono **conseguenze negative** agli squilibri:

- a) Il D.L. n. 174/2012 ha introdotto nel testo dell'art. 187 del TUEL (Avanzo di Amministrazione) il **divieto di utilizzare L'AVANZO non vincolato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle condizioni di cui agli artt. 195 e 222** salvo che per i provvedimenti di riequilibrio ex art. 193
- b) e nel testo dell'art. 166 il comma 2 ter sul **FONDO DI RISERVA** aumentando il limite minimo dallo 0,30 al **0,45%** delle entrate correnti inizialmente previste in bilancio.
- c) Lo squilibrio di cassa può integrare uno degli squilibri strutturali di bilancio tale da provocare il dissesto ai sensi dell'art. **243 bis** TUEL e ss.
- d) Può essere causa di dissesto ai sensi dell'art. **244** del TUEL a norma del quale «Si ha stato di dissesto finanziario se l'ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero esistono nei confronti dell'ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'articolo 193, nonché con le modalità di cui all'articolo 194 per le fattispecie ivi previste»;
- e) Gli squilibri di cassa ed il conseguente ricorso all'anticipazione di tesoreria, sono importanti **indicatori di squilibri finanziari**. Infatti l' art. 5 del D.lgs. N. 149/2011 recante Regolarità della gestione amministrativo-contabile prevede che il **MEF** può attivare **verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile**, qualora un ente evidenzi situazioni di squilibrio finanziario riferibili tra l'altro al:
  - ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
  - disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
  - anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
  - aumento non giustificato delle spese in favore dei gruppi consiliari e degli organi istituzionali.

69

I - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN  
COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

- Il rimedio principale per contrastare le crisi di liquidità è costituito dall'utilizzo **dell'anticipazione di tesoreria** nei limiti consentiti dall'art. 222 del TUEL. Ciò, a rigore, dovrebbe essere consentito solo per far fronte a quegli squilibri definiti come fisiologici in quanto dovuti ai normali scostamenti tra le fasi di acquisizione delle entrate e delle spese.

Strumenti normativi **ulteriori** per poter far fronte alla crisi di liquidità:

- a) **DL n.185/2008, art. 9, comma 3-bis** in materia di Certificazioni crediti liquidi ed esigibili:  
**Su istanza del creditore** di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, le **regioni** e gli **enti locali** nonché gli enti del **Servizio sanitario** nazionale **certificano**, nel rispetto delle disposizioni normative vigenti in materia di patto di stabilità interno, entro il termine di **trenta giorni** dalla data di ricezione dell'istanza, **se il relativo credito sia certo, liquido ed esigibile**, anche **al fine** di consentire al creditore la **cessione pro soluto o pro solvendo** a favore di banche o intermediari finanziari riconosciuti dalla legislazione vigente. Scaduto il predetto termine, su nuova istanza del creditore, è nominato un **Commissario ad acta**, con oneri a carico dell'ente debitore. La nomina è effettuata dall'Ufficio centrale del bilancio competente per le certificazioni di pertinenza delle amministrazioni statali centrali e degli enti pubblici nazionali, o dalla Ragioneria territoriale dello Stato competente per territorio per le certificazioni di pertinenza delle amministrazioni statali periferiche, delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale. La cessione dei crediti oggetto di certificazione avviene nel rispetto dell'articolo 117 del codice di cui al DL 2.4.2006, n. 163. Ferma restando l'efficacia liberatoria dei pagamenti eseguiti dal debitore ceduto, si applicano gli articoli 5, comma 1, e 7, comma 1, della legge 21.2.1991, n. 52.

70

## II - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

b) **DL n. 35/2013, art. 1 comma 13**, c.d. Decreto Salva Imprese recante: «Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento dei tributi degli enti locali» in G.U. del 08.04.2013.

*«Gli enti locali che non possono far fronte ai pagamenti dei debiti certi liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2012, ovvero dei debiti per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il predetto termine a causa di carenza di liquidità, in deroga agli articoli 42, 203 e 204 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, chiedono alla Cassa depositi e prestiti S.p.A., secondo le modalità stabilite nell'addendum di cui al comma 11, entro il 30 aprile 2013 l'anticipazione di liquidità da destinare ai predetti pagamenti».*

## III - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

È necessario anche valutare **L'IMPATTO SUGLI EQUILIBRI** di cassa **dell'art. 1 commi 547 e seguenti della Legge di stabilità per il 2014** (L. n. 146/2013).

Comma 546. **Sono esclusi dai vincoli del patto di stabilità** interno per un importo complessivo di 500 milioni di euro i pagamenti sostenuti nel corso del 2014 dagli enti territoriali:

- a) dei debiti in conto capitale certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2012;
- b) dei debiti in conto capitale per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il 31 dicembre 2012, ivi inclusi i pagamenti delle regioni in favore degli enti locali e delle province in favore dei comuni;
- c) dei debiti in conto capitale riconosciuti alla data del 31 dicembre 2012 ovvero che presentavano i requisiti per il riconoscimento di legittimità entro la medesima data.

Comma 547. Ai fini della distribuzione della predetta esclusione tra i singoli enti territoriali, **i comuni, le province e le regioni comunicano** mediante il sito web «<http://pattostabilitainterno.tesoro.it>» della Ragioneria generale dello Stato, entro il termine perentorio del 14 febbraio 2014, **gli spazi finanziari** di cui necessitano per sostenere i pagamenti di cui al comma 546. Ai fini del riparto, si considerano solo le comunicazioni pervenute entro il predetto termine.

### III - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

Comma 548. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sulla base delle comunicazioni di cui al comma 547, entro il 28 febbraio 2014 sono individuati, prioritariamente, per ciascun ente locale, su base proporzionale, gli importi dei pagamenti da escludere dal patto di stabilità interno. Con le medesime modalità, a valere sugli spazi finanziari residui non attribuiti agli enti locali, sono individuati per ciascuna regione gli importi dei pagamenti da escludere dal patto di stabilità interno.

Comma 549 **Su segnalazione del collegio dei revisori** o del revisore dei singoli enti, la **procura regionale competente della Corte dei conti** esercita l'azione nei confronti dei **responsabili dei servizi interessati** che, senza giustificato motivo, **non hanno richiesto gli spazi finanziari** nei termini e secondo le modalità di cui al comma 547, **ovvero non hanno effettuato, entro l'esercizio finanziario 2014, pagamenti** per almeno il 90 per cento degli spazi concessi. Nei confronti dei soggetti di cui al periodo precedente e degli eventuali corresponsabili, per i quali risulti accertata la responsabilità ai sensi delle vigenti disposizioni di legge, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano una sanzione pecuniaria pari a **due mensilità** del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali. Gli importi di cui al periodo precedente sono acquisiti al bilancio dell'ente. Sino a quando le sentenze di condanna emesse ai sensi della presente disposizione non siano state eseguite per l'intero importo, esse restano pubblicate, osservando le cautele previste dalla normativa in materia di tutela dei dati personali, nel sito istituzionale dell'ente, con l'indicazione degli estremi della decisione e della somma a credito. In caso di ritardata o **mancata segnalazione da parte del collegio dei revisori** o del revisore, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano ai componenti del collegio o al revisore, ove ne sia accertata la responsabilità, una sanzione pecuniaria pari a **due mensilità** del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali, e si applicano il terzo e quarto periodo del presente comma.

73

### IV - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

La **causa principale** e **patologica** del disavanzo di cassa, in enti non in disavanzo, risiede per lo più nella sussistenza di una rilevante entità di **RESIDUI ATTIVI**, cioè di accertamenti per i quali non si sia addivenuti alla fase della riscossione (indice di sostanziale disavanzo) e dai **debiti fuori bilancio**.

74

## V - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

Nel vigente ordinamento finanziario e contabile caratterizzato dal principio della competenza finanziaria tradizionale, la **persistenza** dei **RESIDUI ATTIVI** avviene per lo più a seguito di **violazioni** più o meno palesi del disposto dei seguenti articoli di legge:

- **Art. 153, comma 4 e 239 comma 1, lettera a, nn. 1 e 2 e comma 1-bis, in sede previsionale;**
- **Art. 153, comma 4 e Art. 179 TUEL** - a norma del quale «L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene **verificata la ragione del credito** e la sussistenza di un **idoneo titolo** giuridico, individuato il **debitore, quantificata la somma** da incassare, nonché fissata la relativa **scadenza**», **durante la gestione. Le violazioni** di tale norma sono spesso **imposte** dalla necessità di perseguire il **pareggio (fittizio di bilancio)** e/o di rispettare il **Patto di stabilità** (in tal caso, per effetto della competenza mista gli accertamenti operano nella parte corrente del bilancio);

(segue)

## V - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

- **Art. 228, comma 3** a norma del quale «3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di **riaccertamento** degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui», **in sede di rendicontazione.**

Tali accertamenti/residui attivi difficilmente si trasformeranno in riscossioni, a fronte invece di pagamenti generati da impegni di spesa regolari.

## VI - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

Non costituiscono rimedi accettabili quelli attuati con **finalità elusiva** del **Patto di stabilità** e che, come ulteriore effetto, sono volte all'acquisizione di **liquidità**. I due risultati sono connessi in ragione del criterio della competenza mista con cui viene calcolato il Patto. A titolo di esempio:

- Cartolarizzazioni fittizie che nascondano operazioni di indebitamento;
- Utilizzo scorretto delle partite di giro e regolarizzazioni contabili.

Accertamento, riscossione ===== e ===== impegno in conto terzi 2012;  
Regolarizzazione contabile attraverso pagamento in conto residui passivi 2012 che dà luogo ad accertamento e riscossione su bilancio 2013. Traslazione cassa dal 2012 al 2013.

Se la partita (investimenti) fosse transitata al di fuori delle partite di giro avrebbe determinato un miglioramento del saldo 2012 e peggioramento del saldo 2013.

Anche in questo caso appare chiara la **finalità elusiva del Patto**.

77

## VII - SQUILIBRI DI CASSA: CAUSE E RIMEDI IN COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE

- Ne consegue che per evitare che la crisi di liquidità sia solo l'effetto finale e spesso tardivo di **latenti squilibri gestionali**, il **RIMEDIO** attualmente consiste in un atteggiamento **prudente**:
  - nella fase della **programmazione** di bilancio;
  - in quella della **gestione** in relazione all'assunzione degli accertamenti e degli impegni (come già evidenziato sopra);
  - ed in quella della **rendicontazione** in relazione alla attendibilità delle determinazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi (come si evidenzierà di seguito).

78

## PREVISIONE

**COMPETENZA FINANZIARIA TRADIZIONALE**

Nella fase della **PREVISIONE** rileva l'**autorizzatorietà** degli stanziamenti che rappresenta la caratteristica principale del bilancio finanziario e costituisce, sia una **garanzia** del **rispetto dell'equilibrio finanziario** del bilancio, sia uno strumento a supporto degli **Organi di governo** dell'Ente per **esplicare correttamente il governo della gestione**.

In base al principio **autorizzatorio** dei singoli **stanziamenti di spesa**, con l'eccezione degli stanziamenti delle "spese per conto terzi", **non è possibile assumere "impegni"** che **eccedano gli importi autorizzati** (art. 164 comma 2 TUEL). Il bilancio è deliberato in **pareggio** (162 TUEL). Ciò **presuppone attendibilità** previsione di entrata e **congruità** previsione di spesa.

- Art. 153, comma 4;
- Art. 239, comma 1, lettera nn. 1 e 2 e comma 1-bis

## PREVISIONE

**COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA**

Il carattere **autorizzatorio** del bilancio finanziario si estende anche ai flussi di **cassa**:

Ai sensi dell'art. 164 comma 2 del nuovo TUEL:

Il bilancio di previsione finanziario ha **carattere autorizzatorio**, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:

- a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;
- b) agli **impegni e ai pagamenti di spesa**. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.

Ai sensi dell'art. 165 comma 6 del nuovo TUEL:

Il **bilancio di previsione finanziario indica**, per ciascuna unità di voto:

- a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
- b) l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;
- c) l'ammontare degli **accertamenti** e degli **impegni** che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria;
- d) l'ammontare delle **entrate che si prevede di riscuotere** o delle **spese di cui si autorizza il pagamento** nel **primo esercizio** considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

- Art. 164 comma 2 del TUEL «Armonizzato»;
- Art. 165 comma 6 del TUEL «Armonizzato»;
- Art. 9 L. n. 243/2012

## GESTIONE - PROCEDURE DI ENTRATA E DI SPESA

**COMPETENZA  
FINANZIARIA  
TRADIZIONALE**

In base a questo criterio **le entrate e le spese sono ricondotte alla competenza dell'esercizio e quindi sono iscritte al bilancio di riferimento in relazione al momento in cui SORGE il diritto ad incassare (per le entrate) ovvero l'obbligo di pagare (per le spese).**

**COMPETENZA  
FINANZIARIA  
POTENZIATA**

In base al DLgs. n. 118/2011 tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, **devono essere REGISTRATE nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con IMPUTAZIONE all'esercizio in cui l'obbligazione VIENE A SCADENZA.**

**COMPETENZA  
ECONOMICA**

Per il principio della **competenza economica l'effetto delle operazioni**, delle attività amministrative svolte durante l'esercizio e degli altri eventi deve essere **rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.**

## GESTIONE - ENTRATA - ACCERTAMENTO

**Art. 179 vigente**

1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.

2. L'accertamento delle entrate avviene:

**Art. 179 «Armonizzato»**

1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.

2. L'accertamento delle entrate avviene, distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23.6.2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni:

(segue)

## GESTIONE - ENTRATA - ACCERTAMENTO

Art. 179 vigente	Art. 179 «Armonizzato»
a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge;	Idem - Il principio applicato 4.2 al punto 3.7 specifica: <u>Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto.</u>
b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;	Idem - Il principio applicato 4.2 al punto 3.8 specifica: <u>le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza. Tale principio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.</u>
c) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;	c) per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo "Servizi per conto terzi e partite di giro", in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;
	c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento;
d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.	d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa. (4.2. punto 3.13 si fa riferimento al rogito per entrate da alienazione).

(segue)

## GESTIONE - ENTRATA - ACCERTAMENTO

Art. 179 vigente	Art. 179 «Armonizzato»
<u>3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.</u>	<u>3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili</u> secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati 1 e 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	3-bis. L'accertamento dell'entrata è <b>REGISTRATO</b> quando l'obbligazione è perfezionata, con <b>IMPUTAZIONE alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario.</b> E' vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

(segue)

## GESTIONE - SPESA - IMPEGNO

Art. 183 vigente	Art. 183 «Armonizzato»
<p>1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a <u>seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata</u> è <u>determinata la somma</u> da pagare, determinato il <u>soggetto creditore</u>, indicata la <u>ragione</u> e viene costituito il <u>vincolo sulle previsioni</u> di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.</p>	<p>1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione <u>e la relativa scadenza</u> e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.</p>
<p>2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:</p>	<p>2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e <u>senza la necessità di ulteriori atti</u>, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:</p>
<p>a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;</p> <p>b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori;</p>	<p>a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al <u>personale dipendente</u> e per i relativi oneri riflessi</p> <p>b) per le <u>rate di ammortamento dei mutui</u> e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori, nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato; <i>(e non delle correlate spese di investimento)</i>.</p>
<p>c) per le spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge.</p>	<p>c) per <u>contratti di somministrazione</u> riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.</p>

(segue)

## GESTIONE - SPESA - IMPEGNO

Art. 183 vigente	Art. 183 «Armonizzato»
<p>3. Durante la gestione possono anche essere <u>prenotati impegni</u> relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a <u>procedure di gara bandite</u> prima della fine dell'esercizio e <u>non concluse</u> entro tale termine, <u>la prenotazione si tramuta in impegno</u> e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.</p>	<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. <u>Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi</u>, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla <u>determinazione del fondo pluriennale vincolato</u> e <u>non del risultato di amministrazione</u>. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.</p>
<p>4. Costituiscono inoltre economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.</p>	<p>Idem</p>

(segue)

## GESTIONE - SPESA - IMPEGNO

Art. 183 vigente	Art. 183 «Armonizzato»
<p>5. Le <u>spese in conto CAPITALE si considerano impegnate</u> ove sono finanziate nei seguenti modi:</p> <p>a) con l'assunzione di <b>mutui</b> a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata;</p> <p>b) con <b>quota dell'avanzo di amministrazione</b> si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;</p> <p>c) con l'emissione di <b>prestiti obbligazionari</b> si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;</p>	<p>5. Tutte le <u>obbligazioni passive</u> giuridicamente <b>perfezionate</b>, devono essere <b>REGISTRATE</b> nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, <b>con imputazione all'esercizio</b> in cui l'obbligazione <b>viene a SCADENZA</b> secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.</p> <p><b>Abrogato</b></p> <p><b>Abrogato</b></p> <p><b>Abrogato</b></p>

## GESTIONE - SPESA - IMPEGNO

Art. 183 vigente	Art. 183 «Armonizzato»
<p><u>5. c-bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati;</u></p>	<p><b>Abrogato</b></p>
<p>d) con <b>entrate proprie</b> si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.</p>	<p><b>Abrogato</b></p>
<p>Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per <b>spese correnti</b> e per spese di investimento <b>correlati</b> ad accertamenti di <b>entrate aventi destinazione vincolata</b> per legge.</p>	<p><b>Abrogato</b></p>

(segue)

**Art. 183 vigente**

6. Possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese.

7. Per le spese che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e per quelle determinate che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale si tiene conto nella formazione dei bilanci seguenti degli impegni relativi, rispettivamente, al periodo residuale ed al periodo successivo.

(segue)

**Art. 183 «Armonizzato»**

6. Gli **impegni di spesa** sono **assunti** nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, **con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili**.

**Non** possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad **impegni di spesa corrente**:

a) sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;

b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.”

Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione.

7. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del **visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria**.

**Art. 183 vigente**

8. Gli atti di cui ai commi 3, 5 e 6 sono trasmessi in copia al servizio finanziario dell'ente, nel termine e con le modalità previste dal regolamento di contabilità.

9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui all'articolo 151, comma 4.

**Art. 183 «Armonizzato»**

8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il **responsabile della spesa** che adotta provvedimenti che comportano **impegni di spesa** ha l'**obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa** e con le regole del **patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo** di accertamento di cui al presente comma comporta **responsabilità disciplinare ed amministrativa**. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi (cfr. D.L. n. 78/2009)

9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e integrazioni. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui ai commi 7 e 8.

9-bis. Gli impegni sono registrati distinguendo le **spese ricorrenti** da quelle **non ricorrenti** attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

## RIDUZIONE ENTITÀ E NUOVA PORTATA DEI RESIDUI ATTIVI

L'adozione del principio della competenza potenziata, che richiede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili, riduce la attuale (talvolta fisiologica) formazione di residui sia passivi che attivi.

Laddove, come noto, la permanenza in bilancio di notevoli entità di residui attivi, è tra le cause più rilevanti delle crisi di liquidità.

Considerato che, a seguito dell'adozione a regime del principio della competenza finanziaria cd. potenziata, i residui sono interamente costituiti da obbligazioni scadute, con riferimento a tali crediti è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive.

In base al nuovo principio della Competenza finanziaria Potenziata, trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione.

Un ruolo chiave è svolto dal Fondo Crediti Di Dubbia Esigibilità (**FCDDE**) e dal Fondo Svalutazione crediti (**FSV**) di cui si tratterà nelle slide successive.

91

## FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ

## RUOLO DELL'FCDE

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al **fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.**

A tal fine è stanziata in parte spesa nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

## RUOLO DELL'FCDE

Nel primo esercizio di applicazione del presente principio è possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari al 50% dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione. Nel secondo esercizio lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 75% dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione, e dal terzo esercizio l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.

In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio.

## RUOLO DELL'FCDE – DETERMINAZIONE IMPORTO

### IN SEDE DI ELABORAZIONE DEL BILANCIO PREVENTIVO DEL 2015

*Stanziamanti invariati 1000 – Media percentuale incassi (comp. e res.)/accertamenti ultimi 5 anni pari a 55% - Complemento a 100 pari a 45%*

1. È necessario individuare le categorie di entrate stanziate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. Ad esempio = Entrate da Violazione codice della Strada.
2. Calcolare, per ciascuna entrata come sopra individuata la media tra incassi in c/competenza e c/residui e accertamenti degli ultimi 5 esercizi. Ad esempio incassi/accertamenti = **55%**;
3. Il fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio è determinato applicando all'importo complessivo degli **stanziamanti** di entrata una percentuale pari al **complemento a 100** delle medie di cui al punto 2. Quindi, nell'esempio = 45%; (complemento a 100 pari a 45% su stanziamenti pari a 1000 = FCDE = 450).

95

## RUOLO DELL'FCDE – DETERMINAZIONE IMPORTO

### ALMENO IN SEDE DI ASSESTAMENTO

*(Stanziamanti invariati 1000 – Accertamenti aumentati a 1.200 – Incassi di competenza 500 – Percentuale incassi comp./accertamenti pari a 41,7% - Complemento a 100 pari a 58,3%)*

è necessario tuttavia adeguare l'importo del FDCE in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti.

- 1. A tal fine atteso che nell'esempio il **complemento a 100** (pari a 58,3%) della percentuale incassi comp/accertamenti (pari invece a 41,7%) è superiore (in quanto diminuisce la capacità di riscossione) a quello utilizzato in sede di bilancio (45%), si CONTINUA ad applicare la percentuale utilizzata in occasione della predisposizione del bilancio di previsione (45% e non 58,3%) all'importo maggiore tra lo stanziamento (1000) e l'accertamento (1200) rilevato alla data in cui si procede all'adeguamento, e si individua l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità cui è necessario adeguarsi. Nell'esempio il FCDE (il 45% di 1200) sale a = 540

96

## RUOLO DELL'FCDE – DETERMINAZIONE IMPORTO

## ALMENO IN SEDE DI ASSESTAMENTO

2. Ciò a meno che **il tasso di riscossioni dovesse essere cresciuto rispetto al previsto**. In tal caso il complemento a 100 dell'incidenza percentuale degli incassi di competenza rispetto agli accertamenti in c/competenza dell'esercizio (o all'importo degli stanziamenti di competenza se maggiore di quello accertato) risulterà inferiore alla percentuale dell'accantonamento al fondo crediti utilizzata in sede di bilancio (se la percentuale di riscossione fosse 80% il complemento a 100 sarebbe 20). In tal caso, per determinare il fondo crediti cui è necessario adeguarsi, si fa riferimento a tale minore percentuale. Nell'esempio il FCDE è pari a = 24.

NB. È chiaro che nel corso dell'esercizio il Fondo tenderà a calare in relazione al fisiologico miglioramento della percentuale tra riscossioni in conto competenza e accertamenti.

97

## RUOLO DELL'FCDE – DETERMINAZIONE IMPORTO

## IN SEDE DI ELABORAZIONE DEL RENDICONTO

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

A tal fine si provvede:

b1) a determinare l'importo dei residui complessivo come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso (ad esempio 90);

b2) a calcolare il rapporto tra gli incassi (nel corso dell'esercizio in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. (incassi in conto residui al 31.12 pari a 10 – residui complessivi all'inizio dell'esercizio pari a 100 = Rapporto del 10% costante per i 5 anni);

b3) ad applicare all'importo complessivo dei residui di cui al punto b)1 una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2). (nell'esempio si applica la percentuale del 90% a 90 e si definisce l'importo del FCDE).

*segue*

98

## RUOLO DELL'FCDE – DETERMINAZIONE IMPORTO

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità complessivo accantonato nel risultato di amministrazione risulta inferiore all'importo considerato congruo è necessario incrementare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata risulta superiore a quello considerato congruo, è possibile svincolare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 1, del TUEL e dall'articolo 42, comma 1, del presente decreto, in caso di incapienza del risultato di amministrazione, la quota del fondo crediti di dubbia esigibilità non compresa nel risultato di amministrazione è iscritta come posta a se stante della spesa nel bilancio di previsione.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, lettera e), del presente decreto, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui è accantonata una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Tale accantonamento è riferito ai residui attivi relativi agli esercizi precedenti che non sono stati oggetto di riaccertamento (pertanto già esigibili) ed è effettuato con le modalità sopra indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto.

99

## PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

## ACCERTAMENTO

L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. **L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.**

Sono accertate per l'intero importo del credito anche le **entrate di dubbia e difficile esazione**, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.

*segue*

101

## ACCERTAMENTO

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al **fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.**

A tal fine è stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità **non è oggetto di impegno** e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Il Principio contabile della Competenza finanziaria potenziata (allegato 4.2 al D.Lgs. 118/2011) ai punti 3.6 e seguenti espone, con riferimento alle diverse tipologie di entrate, le modalità per l'imputazione degli accertamenti.

102

## IMPEGNO - REGISTRAZIONE

Il principio applicato 4.2 al punto 5.1 specifica: **OGNI PROCEDIMENTO** amministrativo che comporta spesa deve trovare, **FIN DALL'AVVIO**, la relativa **attestazione di copertura finanziaria** e deve comportare una **PRENOTAZIONE DI IMPEGNO** nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

L'impegno si **PERFEZIONA** mediante l'atto gestionale, che **verifica ed attesta gli elementi anzidetti** (a seguito di **obbligazione giuridicamente perfezionata**, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio) **e la copertura finanziaria**, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

Ne consegue che la **REGISTRAZIONE** dell'impegno avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con **IMPUTAZIONE** agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

103

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: SPESE DI PERSONALE

L'**IMPUTAZIONE** dell'impegno avviene negli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Per cui:

- ❑ per la spesa di personale relativa a trattamenti fissi e continuativi nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio;
- ❑ nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto;
- ❑ le spese relative al trattamento accessorio e premiante, LIQUIDATE nell'esercizio SUCCESSIVO a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio. Infatti alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante (**REGISTRAZIONE**), IMPUTANDOLE contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili.

### **LA COPERTURA DEVE ESSERE COMUNQUE ASSICURATA (FPV)**

*segue*

104

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: SPESE DI PERSONALE

### *Fasi che portano alla conclusione della contrattazione decentrata (procedimento)*

1. In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale.
2. In caso di costituzione del fondo ma di mancata sottoscrizione dell'accordo, alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono, per l'intero importo del fondo, nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio.

segue

105

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: SPESE DI PERSONALE

3. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.

Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40 co. 3-*sexies* del DLgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce. Identiche regole si applicano ai fondi per il personale dirigente.

106

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: ALTRE SPESE CORRENTI

- ❑ la spesa relativa all'acquisto di beni e servizi è imputata nell'esercizio in cui risulta **adempita completamente la prestazione** da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente. Oppure negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto e di somministrazione periodica ultrannuale;
- ❑ la spesa relativa a **trasferimenti correnti** è imputata nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza;
- ❑ la spesa per l'utilizzo di beni di terzi (es. locazione), la registrazione dell'impegno si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere;

segue

107

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: ALTRE SPESE CORRENTI

- ❑ nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, **le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA** e, per la determinazione della posizione IVA, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA). **La CONTABILITÀ FINANZIARIA RILEVA SOLO**, tra le entrate l'eventuale credito IVA, o l'eventuale debito IVA, tra le spese. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale all'eventuale pagamento eseguito nel corso dell'anno di imposta, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.
- ❑ Gli impegni concernenti **gli interessi** derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione e negli esercizi successivi sulla base del **piano di ammortamento**.

108

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: SPESE LEGALI E CONTENZIOSI

- ❑ Gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'art. 3 co. 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale. *(Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni). Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il **FONDO PLURIENNALE VINCOLATO** al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata.*

segue

109

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: SPESE LEGALI E CONTENZIOSI

- ❑ Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento alla quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE CHE DOVRÀ ESSERE VINCOLATO alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito **FONDO RISCHI**.

segue

110

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE CORRENTI: SPESE LEGALI E CONTENZIOSI

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del **fondo rischi spese legali** sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

111

## ANTICIPAZIONE DI TESORERIA

Per le anticipazioni di tesoreria si richiama quanto previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria 3.26 che, con particolare riferimento a tali operazioni, invita alla corretta applicazione del principio contabile generale n. 4 dell'integrità, in base al quale la registrazione delle entrate e delle spese deve aver luogo per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.

Pertanto, in attuazione di tale principio, è obbligatorio, per gli enti, regolarizzare tutte le carte contabili riguardanti le anticipazioni di tesoreria ed i relativi rimborsi ed è assolutamente esclusa la possibilità di registrare le anticipazioni di tesoreria a saldo. Il tesoriere recepisce tale impostazione d'iniziativa senza attendere indicazioni dell'ente; resta inteso che il tesoriere produce il proprio conto con le carte contabili relative all'utilizzo ed al rientro dell'anticipazione di tesoreria per la parte che eventualmente dovesse risultare ancora non regolarizzata.

Sempre il Principio 3.26 prevede che nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto delle risultanze del consuntivo e dell'allegato.

112

## INCASSI VINCOLATI A REGIME

Nel corso della gestione, in considerazione della natura libera o vincolata degli incassi e pagamenti, indicata a cura dell'ente, nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli artt. 180 co. 3 lett. d) e 185 co. 2 lett. i) del TUEL, il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in parte libera e parte vincolata.

In caso di crisi di insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 195 del TUEL, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente.

L'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento di spese correnti non vincolate determina la formazione di "carte contabili" di entrata e di spesa, che il tesoriere trasmette a SIOPE ed all'ente.

*segue*

113

## INCASSI VINCOLATI A REGIME

A seguito della comunicazione dei sospesi in attesa di regolarizzazione, l'ente effettua la seguente operazione, con periodicità almeno mensile, entro 10 giorni dalla fine di ciascun mese:

a) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e presenta l'indicazione di cui all'art. 185 co. 2 lett. i) del TUEL, che **trattasi di pagamento di risorse vincolate**. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto b);

b) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lett. a), sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180 co. 3 lett. d) del TUEL, in quanto **trattasi di incasso di entrate libere**.

114

### INCASSI VINCOLATI A REGIME

A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti, tutte le disponibilità libere giacenti nel conto intestato all'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro delle risorse vincolate, fino al loro completo reintegro.

Il reintegro delle risorse vincolate effettuato dal tesoriere genera dei sospesi di entrata e di spesa, trasmessi al SIOPE ed all'ente.

I sospesi riguardanti il reintegro degli incassi vincolati devono essere regolarizzati dall'ente entro le stesse scadenze indicate per la regolarizzazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo degli incassi vincolati. A tal fine, sulla base delle comunicazioni dei sospesi trasmesse dal tesoriere, l'ente:

c) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, sul capitolo di spesa "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e non presenta l'indicazione di cui all'art. 185 co. 2 lett. i) del TUEL, in quanto **trattasi di pagamento di risorse libere**. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto d);

d) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lett. c), sul conto "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180 co. 3 lett. d) del TUEL, che **trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata**.

### INCASSI VINCOLATI A REGIME

Data	Capitoli Uscite	Capitoli Entrate
<b>UTILIZZO</b> (USCITA DALLA CASSA VINCOLATA IN FAVORE DELLA CASSA LIBERA)		
1 gennaio	«Utilizzo incassi vincolati ex art. 195». Trattasi di pagamento di risorse vincolate. Indicazione ex art. 185, comma 2, lettera i).	«Destinazione incassi vincolati a spese correnti ex art. 195». Trattasi di incasso di entrate libere.
<b>REINTEGRO</b> (USCITA DALLA CASSA LIBERA IN FAVORE DELLA CASSA VINCOLATA)		
30 gennaio	«Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ex art. 195». Trattasi di pagamento di risorse libere	«Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195». Trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata. Indicazione ex art. 180, comma 3, lettera d).

## CRITICITÀ

- E nel caso di anticipazione per cassa da parte dell'Ente di risorse libere per il pagamento di spese vincolate non ancora riscosse?
- Qual è il sistema di contabilizzazione?

117

## INCASSI VINCOLATI ALL'1.1.2015

In attuazione del principio applicato della contabilità finanziaria n. 10.6, al fine di dare corretta attuazione all'art. 195 del TUEL, *"all'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provvisorio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014"* che provvede a "vincolare".

L'importo della cassa vincolata alla data dell'1.1.2015 è definito con determinazione del responsabile finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31.12.2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31.12.2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data.

Se le disponibilità liquide dell'ente alla data del 31 dicembre sono inferiori all'importo comunicato al tesoriere, vuol dire che la differenza è stata utilizzata per il pagamento di spese correnti ai sensi dell'art. 195 co. 1 e, nel rispetto di tale norma, è necessario che tale utilizzo delle giacenze vincolate sia oggetto di registrazione contabile secondo le modalità sopra indicate.

118

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE DI INVESTIMENTO

Le **spese di investimento** sono **IMPEGNATE nell'esercizio in cui SORGE l'obbligazione** e **IMPUTATE agli esercizi in cui SCADONO le singole obbligazioni passive derivanti dal CONTRATTO** o della convenzione, sulla base del relativo **CRONOPROGRAMMA**. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. È in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

**LA COPERTURA** finanziaria delle spese di investimento che comportano **impegni** di spesa **imputati a più esercizi** deve essere **predisposta** - fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - **con riferimento all'importo complessivo** della spesa dell'investimento, **sulla base di UN'OBLIGAZIONE GIURIDICA PERFEZIONATA (ATTIVA cfr. nuovo art. 183 comma 5)**.

**NON TUTTE LE ENTRATE** già accertate ed **IMPUTATE NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI** a quello di gestione possono costituire **IDONEA COPERTURA alle spese di investimento** impegnate in tali esercizi.

119

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE DI INVESTIMENTO

In particolare, in coerenza con l'art. 199 del TUEL, possono costituire **copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi** a quello in corso di gestione le **ENTRATE GIÀ ACCERTATE**:

- ❑ **imputate ALL'ESERCIZIO IN CORSO** di gestione (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni);
- ❑ derivanti da **TRASFERIMENTI** da altre amministrazioni pubbliche **ANCHE SE IMPUTATE NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI** a quello di gestione;
- ❑ derivanti dai **MUTUI TRADIZIONALI**, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, **dando luogo ad accantonamenti al FONDO PLURIENNALE VINCOLATO**;

*segue*

120

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE DI INVESTIMENTO

- ❑ derivanti da forme di **finanziamento flessibile** i cui contratti consentono **l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento** (da preferire rispetto al mutuo tradizionale, in quanto comportano minori oneri finanziari);
- ❑ derivanti da altre entrate accertate tra le **accensioni di prestiti**, i cui contratti prevedono espressamente **l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento** (ad esempio i prestiti obbligazionari a somministrazione periodica);
- ❑ l'utilizzo dell'**avanzo di amministrazione accertato**, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità: 1. per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio; 2. al riequilibrio della gestione corrente; 3. per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo crediti di dubbia esigibilità); 4. al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.

*segue*

121

## IMPEGNO – IMPUTAZIONE – SPESE DI INVESTIMENTO

**NON costituiscono idonee** forme di **copertura degli investimenti** le **ALTRE ENTRATE ACCERTATE e IMPUTATE A ESERCIZI SUCCESSIVI** a quello in corso di esercizio, quali i permessi da costruire, **in considerazione dell'incertezza** che gli accertamenti imputati a esercizi futuri possano tradursi in effettive risorse disponibili per l'ente.

122

## FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

## FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

L'esigenza di istituire il FPV nasce, come più volte ribadito, per via del nuovo principio della Competenza.

Le **obbligazioni giuridiche perfezionate** sono **registrate** nelle scritture contabili al momento della **nascita dell'obbligazione**, **imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza**.

La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento.

Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

In base al nuovo principio della competenza le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con **l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria** per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento.

*segue*

Di qui l'esigenza della istituzione del cosiddetto Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) in tutti i casi in cui, a fronte di un vincolo di destinazione di determinate risorse a determinati impieghi, le obbligazioni passive vengono a scadenza in esercizi successivi alla scadenza e imputazione di quelle attive.

CON IL PRECEDENTE SISTEMA CONTABILE tale esigenza non sussisteva in quanto nel corso del medesimo esercizio, al momento dell'accertamento, l'impegno per l'intero ammontare ed indipendentemente dalla scadenza, era automatico e ad esso seguivano pagamenti in conto residui.

IL NUOVO SISTEMA CONTABILE trova la soluzione della copertura attraverso il FPV.

Gli impegni a valere sugli esercizi successivi devono infatti trovare copertura e tale copertura è assicurata dal FPV iscrivendo in parte spesa dell'esercizio di riferimento l'importo corrispondente agli impegni imputati agli esercizi successivi e quindi un accantonamento, appunto il FPV, su cui non possono essere assunti impegni. Tale accantonamento costituisce il finanziamento degli impegni a valere sugli esercizi successivi e quindi va riportato nel medesimo importo in entrata dell'esercizio successivo (**cf. nuovo art. 183 co. 5 del TUEL**).

125

Esercizio n			
Entrata		Spesa	
Accertamento	100	Impegno	0
FPV	0	FPV	100
Totale	100	Totale	100
=> Accertamento: iscrizione d imputazione ad esercizio n => Impegno: iscrizione nell'esercizio n con imputazione all'esercizio n + 1			
Esercizio n + 1			
Entrata		Spesa	
Accertamento	0	Impegno	100
FPV	100	FPV	0
Totale	100	Totale	100

126

## ART. 3 CO. 5 DEL DLGS. 118/2011

Quindi il fondo pluriennale vincolato è un SALDO FINANZIARIO, costituito da **risorse già accertate** destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, **ma esigibili in esercizi successivi** a quello in cui è accertata l'entrata.

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Esso è costituito:

a) in ENTRATA, (cfr. slide precedente) da due voci riguardanti la parte corrente e il conto capitale del fondo, per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati da risorse accertate negli esercizi precedenti, determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della programmazione, di cui all'allegato 4/1. A tal proposito il principio prevede che *«l'importo complessivo dei fondi pluriennali iscritti tra le entrate di ciascun esercizio considerato nel bilancio corrisponde all'importo degli stanziamenti di spesa complessivi dell'esercizio precedente riguardanti il fondo pluriennale»*. In fase di prima applicazione, *«se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi»*.

segue

127

## ART. 3 CO. 5 DEL DLGS. 118/2011

b) nella SPESA, da una voce denominata "fondo pluriennale vincolato", per ciascuna unità di voto riguardante spese a carattere pluriennale e distintamente per ciascun titolo di spesa.

Il fondo è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato (**cioè le spese impegnate ma imputabili agli esercizi successivi**).

La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata / mentre la copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento.

128

## FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



ANNO 2013			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	400.000,00
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio	400.000,00	Stadio 1 s.a.l.	150.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	250.000,00
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio	250.000,00	Stadio fine lavori	250.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00

129

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

## FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



ANNO 2013			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	400.000,00
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio	400.000,00	Stadio 1 s.a.l.	150.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	250.000,00
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio	250.000,00	Stadio fine lavori	250.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00

Per gli enti in sperimentazione la ricostruzione della cassa vincolata al 31.12.2014 è data dalla differenza tra residui attivi da un parte e dall'altra e la somma tra residui passivi e FPV di spesa. Nell'esempio di cui sopra al 31.12.2014 se i 150.000 non fossero stati pagati, la cassa vincolata sarebbe = 0 (nessun residuo attivo) - 150.000 (residui passivi) - 250.000 (FPV Spesa) = 400.000. Il che corrisponde all'importo delle complessivo delle riscossioni 500.000 - l'importo totale dei pagamenti 100.000

130

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti VINCOLATE e da entrate DESTINATE al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Può trattarsi di: a) vincoli di legge, b) debiti per il finanziamento di investimenti, c) trasferimenti a destinazione vincolata, d) vincoli stabiliti dall'ente per entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse.

Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito:

- in occasione del riaccertamento ordinario dei residui (passivi) al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
- in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.

Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

*segue*

131

L'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata, distinto in parte corrente e in c/capitale, è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese, dell'esercizio precedente (**Questionario Corte conti**).

Per cui nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.

Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti.

132

Nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa, si apportano le necessarie variazioni a ciascun esercizio considerati nel bilancio di previsione per stanziare la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e, quando l'obbligazione giuridica è sorta, si provvede ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

**Nel corso della gestione, a seguito della registrazione di impegni pluriennali relativi agli esercizi successivi, si prenotano le corrispondenti quote del fondo pluriennale iscritte nella spesa dell'esercizio in corso di gestione. In sede di elaborazione del rendiconto, i fondi pluriennali vincolati non prenotati (con registrazione di impegni da imputare ad esercizi successivi) costituiscono economia del bilancio e concorrono alla determinazione del risultato contabile di amministrazione.**

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegnata, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al fondo pluriennale, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata.

In allegato al rendiconto dell'esercizio sono indicati gli impegni imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il rendiconto finanziati dal fondo pluriennale vincolato alla data di chiusura dell'esercizio.

133

**In conclusione:**

- Le entrate vincolate destinate alla copertura di spese impegnate e imputate agli esercizi successivi sono rappresentate nel fondo pluriennale vincolato.
- Le entrate vincolate destinate alla copertura di spese non ancora impegnate (in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate) sono rappresentate contabilmente nella quota vincolata del risultato di amministrazione.

**Non è corretto costituire il fondo pluriennale vincolato:**

- a fronte di entrate vincolate non ancora spese, ovvero in assenza dei correlati impegni, imputati agli esercizi successivi;
- per le spese pluriennali finanziate da entrate pluriennali;
- per le entrate vincolate destinate a dare copertura a spese impegnate e imputate allo stesso esercizio in cui l'entrata è accertata e imputata.

134

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

### BILANCIO DI PREVISIONE - ENTRATA

Nel bilancio di previsione il fondo pluriennale è appostato tra le **ENTRATE** per un importo corrispondente a quello degli stanziamenti di spesa definitivi dei fondi pluriennali del bilancio di previsione dell'esercizio precedente, a copertura:

- delle spese impegnate negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio in corso;
- della **quota del fondo** che si rinvia agli esercizi successivi, a fronte di spese impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello di riferimento.

*segue*

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



## BILANCIO DI PREVISIONE - ENTRATA

ANNO 2013			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>	Stadio 1 s.a.l.	150.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>	Stadio fine lavori	250.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00

137

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



TITOLO TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO <sup>(3)</sup>	PREVISIONI	PREVISIONI	PREVISIONI
					ANNO....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
	F.do pluriennale vincolato per spese correnti <sup>(1)</sup>		previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	F.do pluriennale vincolato per spese in conto capitale <sup>(1)</sup>		previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	Utilizzo avanzo di Amministrazione		previsioni di competenza		0,00		
	- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente <sup>(2)</sup>		previsioni di competenza		0,00		
	<b>Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento</b>		previsioni di cassa		0,00		
<b>TITOLO 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>							
10101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		

138

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

## BILANCIO DI PREVISIONE - SPESA

Nelle **SPESE** del bilancio di previsione il fondo pluriennale è costituito da:

1) la quota del fondo che nasce nell'esercizio, a fronte di entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio e imputare agli esercizi successivi (2013).

2) la quota del FPV di entrata che proviene dagli esercizi precedenti e viene ulteriormente RINVIATA agli esercizi successivi (corrisponde a impegni già assunti negli esercizi precedenti e imputati agli esercizi successivi) (2014)

139

## BILANCIO DI PREVISIONE - SPESA

ANNO 2013			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>	Stadio 1 s.a.l.	150.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>	Stadio fine lavori	250.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00

140

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



## BILANCIO DI PREVISIONE - SPESA

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO <sup>(2)</sup>	PREVISIONI	PREVISIONI	PREVISIONI
					ANNO.....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE <sup>(1)</sup>				0,00	0,00	0,00
MISSIONE	01 Servizi istituzionali, generali e di gestione						
0101 Programma	01 Organi istituzionali						
Titolo 1	Spese correnti	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			di cui già impegnato*		(0,00)	(0,00)	(0,00)
			di cui fondo pluriennale vincolato	(0,00)	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		

\* Di cui già impegnato negli esercizi precedenti ed imputato all'esercizio in corso

segue

141

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



## BILANCIO DI PREVISIONE - SPESA

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO <sup>(2)</sup>	PREVISIONI	PREVISIONI	PREVISIONI
					ANNO.....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
Titolo 2	Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			di cui già impegnato*		(0,00)	(0,00)	(0,00)
			di cui fondo pluriennale vincolato	(0,00)	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		
Totale Programma	01 Organi istituzionali	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			di cui già impegnato*		0,00	0,00	0,00
			di cui fondo pluriennale vincolato	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		

\* Di cui già impegnato negli esercizi precedenti ed imputato all'esercizio in corso

142

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



PRINCIPIO APPLICATO CONTABILITÀ FINANZIARIA FPV

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>	Stadio 1 s.a.l.	150.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2016			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>	Stadio fine lavori	250.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00

143

ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



BILANCIO DI PREVISIONE - ALLEGATO B -  
DETTAGLIO FPV

COMPOSIZIONE PER MISSIONI E PROGRAMMI DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DELL'ESERCIZIO 2015 DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO*								
MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2014	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio 2015	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N-1, non destinata ad essere utilizzata nell'esercizio N e <b>rinviata</b> all'esercizio 2016 e successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio N, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi (ad es. previsione di entrata di 100):				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2015
				2016	2017	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	
	(a)	(b)	(c) = (a)-(b)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h) = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)
MISSIONE 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione								
01 Organi istituzionali	400	150	250	10	20	30	40	350
02 Segreteria generale	0	0	0	0	0	0	0	0
Gestione economica, finanziaria, programmazione e provveditorato	0	0	0	0	0	0	0	0
03 Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali	0	0	0	0	0	0	0	0
04 Gestione dei beni demaniali e patrimoniali	0	0	0	0	0	0	0	0

segue

144

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



COMPOSIZIONE PER MISSIONI E PROGRAMMI DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DELL'ESERCIZIO 2015 DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO*									
MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2014	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio 2015	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N-1, non destinata ad essere utilizzata nell'esercizio N e <u>rinviata</u> all'esercizio 2016 e successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio N, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi (ad es. previsione di entrata di 100):				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2015	
				2016	2017	Anni successivi	Imputazione non ancora definita		
	(a)	(b)	(c) = (a)-(b)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h) = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)	
06 Ufficio tecnico	0	0	0	0	0	0	0	0	
07 Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile	0	0	0	0	0	0	0	0	
08 Statistica e sistemi informativi	0	0	0	0	0	0	0	0	
09 Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali	0	0	0	0	0	0	0	0	
10 Risorse umane	0	0	0	0	0	0	0	0	
11 Altri servizi generali	0	0	0	0	0	0	0	0	
12 Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)	0	0	0	0	0	0	0	0	
TOTALE MISSIONE 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione	0	0	0	0	0	0	0	0	
02 MISSIONE 2 - Giustizia									
01 Uffici giudiziari	0	0	0	0	0	0	0	0	

145

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

## ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



## RENDICONTO

- In sede di rendiconto, IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO NON SI COSTITUISCE, se le spese degli esercizi successivi per cui è stato accantonato, non sono state impegnate. Tali risorse confluiscono nella quota vincolata dell'avanzo di amministrazione.
- Al consuntivo è allegato un prospetto che evidenzia la corrispondenza tra l'importo definitivo degli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale e gli impegni assunti con imputazione agli esercizi successivi.

146

© EUTERNE - Tutti i diritti riservati

## RENDICONTO - ENTRATA

TITOLO, TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 1/1/2015 (RS)		RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R) <sup>(3)</sup>		RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP = RS-RR+R)			
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		RISCOSSIONI IN C/COMPETENZA (RC)		ACCERTAMENTI (A) <sup>(4)</sup>		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI COMPETENZA =A-CP <sup>(5)</sup>			
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE RISCOSSIONI (TR=RR+RC)		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI CASSA =TR-CS <sup>(5)</sup>		TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)			
	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI <sup>(1)</sup>	CP	0,00								
	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE <sup>(1)</sup>	CP	0,00								
	UTILIZZO AVANZO DI AMMINISTRAZIONE <sup>(2)</sup>	CP	0,00								
TITOLO 1: Entrate correnti di natura trib., contr. e pereq.											
10101	Tipologia 101: Imposte tasse e assimilati	RS	100	RR	40	R	-10		EP	50	
		CP	120	RC	20	A	100	CP	-20	EC	80
		CS	190	TR	60	CS	-140		TR	130	

segue

147

## RENDICONTO - ENTRATA

1. Indicare l'importo del fondo pluriennale vincolato risultante dal conto del bilancio dell'anno precedente (spesa). **Nel primo esercizio** di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118/2011 si indica un importo **pari a 0** e, **a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, l'importo del fondo pluriennale vincolato determinato in tale occasione.**

3. Indicare l'ammontare complessivo derivante dal riaccertamento dei residui (comprende l'importo dei crediti definitivamente cancellati in quanto assolutamente inesigibili, l'importo dei crediti cancellati e reimputati agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile effettuata in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, l'importo dei crediti di dubbia e difficile esazione cancellati secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria 9.2). La voce comprende inoltre le rettifiche in aumento dei residui attivi effettuate a seguito della riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture (ad es. In anni precedenti è stato cancellato un residuo attivo in quanto considerato assolutamente inesigibile. In caso di riscossione di tale credito nel corso dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto si effettua un riaccertamento dei residui attivi in aumento). **Le rettifiche in aumento sono indicate con il segno "+", le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno "-".**

4. Indicare gli accertamenti **imputati contabilmente all'esercizio** cui il rendiconto si riferisce al netto dei crediti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 4, risultassero non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni risultano esigibili. Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del D.Lgs. 118/2011 la voce comprende i **crediti che sono stati oggetto del riaccertamento straordinario dei residui e reimputati all'esercizio.**

5. Le maggiori entrate sono indicate con il segno "+", le minori entrate sono indicate con il segno "-".

148

## RENDICONTO - SPESA

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 1/1/2015 (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)		RIACCERTAMENTO RESIDUI (R) <sup>(1)</sup>		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R)			
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COMPETENZA (PC)		IMPEGNI (I) <sup>(2)</sup>		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=L-PC)			
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TP=PR+PC)		FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV) <sup>(3)</sup>		TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)			
	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE	CP	0,00								
MISSIONE	01 Servizi istituzionali, generali e di gestione										
0101 Programma	01 Organi istituzionali										
Titolo 1	Spese correnti	RS	100	PR	80	R	- 10		EP	10	
		CP	120	PC	100	I	100	ECP	10	EC	0
		CS	190	TP	180	FPV	10		TR	10	
Titolo 2	Spese in conto capitale	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00		EP	0,00	
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00		TR	0,00	

segue

149

## RENDICONTO - SPESA

- Indicare l'ammontare complessivo derivante dal riaccertamento dei residui (sia l'importo dei debiti definitivamente cancellati dalle scritture, sia, l'importo dei debiti cancellati e reimputati agli esercizi successivi effettuato in occasione del riaccertamento straordinario dei residui). Non riguarda il riaccertamento di impegni di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto. In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi se non nei casi espressamente consentiti (Principio contabile applicato della contabilità finanziaria 9.1 di cui all'Allegato n. 4-2). Le rettifiche in aumento sono indicate con il segno "+", le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno "-".
- Indicare gli impegni imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce al netto dei debiti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 4, risultassero non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni risultano esigibili. Nel primo esercizio di applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011, la voce comprende i debiti che sono stati cancellati nell'ambito del riaccertamento straordinario dei residui con imputazione all'esercizio.
- Indicare l'importo degli impegni assunti (negli esercizi precedenti e nell'esercizio di competenza) e imputati agli esercizi successivi finanziati con il fondo pluriennale vincolato.

150

ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>	Stadio 1 s.a.l.	da 150.000,00 a 100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>300.000,00</b>
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2016			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>300.000,00</b>	Stadio fine lavori	300.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	300.000,00	Totale spesa	300.000,00

151

ALLOCAZIONE CONTABILE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO



RENDICONTO - ALLEGATO B - DETTAGLIO FPV

COMPOSIZIONE PER MISSIONI E PROGRAMMI DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DELL'ESERCIZIO N DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO\*

MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2014	Spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2015 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio 2015 (cd. economie di impegno)	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2014 rinviata all'esercizio 2016 e successivi	Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione all'esercizio 2016 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione all'esercizio 2017 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2015
	(a)	(b)	(x)	(c) = (a) - (b) - (x)	(d)	(e)	(f)	(g) = (c) + (d) + (e) + (f)
MISSIONE 1 - Servizi istit., gen. e gest.								
01 Organi istituzionali	400	150	- 50	300	10	20	30	360
02 Segreteria generale				0				0
Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato				0				0
03 Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali				0				0
04 Gestione dei beni demaniali e patrimoniali				0				0

segue

152

## RENDICONTO - ALLEGATO B - DETTAGLIO FPV

COMPOSIZIONE PER MISSIONI E PROGRAMMI DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO DELL'ESERCIZIO N DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO*								
MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2014	Spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2015 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio 2015 (cd. Economie di impegno)	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2014 rinviata all'esercizio 2016 e successivi	Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione all'esercizio 2016 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione all'esercizio 2017 e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte dal fondo pluriennale vincolato	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2015
	(a)	(b)	(x)	(c)=(a)-(b)-(x)	(d)	(e)	(f)	(g)=(c)+(d)+(e)+(f)
06 Ufficio tecnico				0				0
... Segue Programmi fino a 12...				0				0
12 Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)				0				0
TOTALE MISSIONE 1 - Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo	0	0	0	0	0	0	0	0
02 MISSIONE 2 - Giustizia								
01 Uffici giudiziari				0				0

153

© EUTEKNE - Tutti i diritti riservati

RIACCERTAMENTO  
STRAORDINARIO DEI RESIDUI

© EUTEKNE - Tutti i diritti riservati

Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'art. 3 co. 7 del nuovo DLgs. 118/2011, diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria c.d. potenziata.

Il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014.

In caso di mancata deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, agli enti locali si applica la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell'art. 141 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

## I PASSAGGI FONDAMENTALI

1. Prima di adeguare al nuovo principio lo stock dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti, è tuttavia necessario determinarne l'importo in via definitiva, nel rispetto del previgente ordinamento contabile, con l'approvazione del rendiconto della gestione 2014.

Mentre si provvede al tradizionale riaccertamento dei residui necessario alla predisposizione del rendiconto 2014, è bene preparare anche il riaccertamento straordinario dei residui, individuando per ciascun residuo definito nel rispetto del vecchio ordinamento, quelli non sorretti da alcuna obbligazione giuridica, destinati ad essere definitivamente cancellati e, per quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

Le due operazioni sono distinte ma vanno poste in essere praticamente contestualmente.

2. Infatti il Consiglio approva il Rendiconto 2014 il cui presupposto è il riaccertamento tradizionale dei residui e, nella stessa giornata (così previsto dal Principio contabile applicato della competenza finanziaria potenziata al punto 9.3) la Giunta, previo parere dell'Organo di Revisione, approva il riaccertamento dei residui secondo i nuovi criteri provvedendo quindi alla reimputazione dei residui attivi e passivi agli esercizi in cui le obbligazioni verranno a scadenza e come tali saranno esigibili.

3. Inoltre è necessario provvedere alla conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio di previsione dell'esercizio 2015, (ex DPR 194/96) e del bilancio di previsione armonizzato 2015-2017, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui.
4. Rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, applicabile al bilancio di previsione 2015.
5. Determinazione delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione 2015, con particolare riferimento al fondo crediti di dubbia esigibilità.
6. Per la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario e dell'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità sono previste modalità "straordinarie", individuate da un decreto in corso di definizione. In ogni caso è previsto, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 può essere ripianato per una quota pari almeno al 10 per cento l'anno.

157

7. Variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui al punto 2). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato.
8. Reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione del punto 2) a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di **disavanzo tecnico**. In tal caso ai sensi del comma 13 il disavanzo tecnico va coperto nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati (-) e del fondo pluriennale (+) vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

segue

158

9. Nel caso contrario la differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.
10. Accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE – ALLEGATO 5/2

<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)</b>	
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	(-)
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c)	(+)
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	(-)
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	(+)
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f)=(e)-(d) <sup>(1)</sup>	(-)
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (G)=(a)-(b)-(c)-(d)+(e)-(f)</b>	<b>(=)</b>
<b>Composizione del risultato di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g):</b>	
<b>Parte accantonata<sup>(2)</sup></b>	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/..... <sup>(3)</sup>	
Fondo residui perenti al 31/12/..... (solo per le regioni) <sup>(4)</sup>	
Fondo .....al 31/12/N-1	
Fondo .....al 31/12/N-1	
	<b>Totale parte accantonata (h)</b>
<b>Parte vincolata</b>	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
	<b>Totale parte vincolata (i)</b>
	<b>Totale parte destinata agli investimenti (l)</b>
	<b>Totale parte disponibile (M)=(g)-(h)-(i)-(l)</b>
<b>Se (m) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015<sup>(6)</sup></b>	

### ESEMPIO DI REIMPUTAZIONE DEI RESIDUI E FUNZIONAMENTO FPV

Residui attivi parte capitale reimputati	20 (-)
Residui passivi parte capitale reimputati	100 (+)
Fondo pluriennale vincolato di parte capitale	80 (=)
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente	10 (=)

161

### ESEMPIO DI REIMPUTAZIONE DEI RESIDUI E FUNZIONAMENTO FPV

	2015	2016	2017	2018	Totale
<i>FPV Parte Corrente</i>	10				10
Reimputazione R.A. -Titolo IV	15	3	2	0	20
FPV Parte Capitale	80*	25	8	4	
<b>TOTALE ENTRATE</b>	<b>105</b>	<b>28</b>	<b>10</b>	<b>4</b>	
<i>Reimputazione al Titolo I</i>	10	0	0	0	10
FPV Parte Corrente	0				0
Reimputazione al Titolo II	70	20	6	4	100
FPV Parte Capitale	25 (95-70)	8	4	0	
<b>TOTALE SPESE</b>	<b>105</b>	<b>28</b>	<b>10</b>	<b>4</b>	

\* Art. 3 comma 7 lettera b) del nuovo D.Lgs. n. 118/2011

162



BILANCIO DI PREVISIONE - ENTRATA

TITOLO TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO <sup>(3)</sup>	PREVISIONI	PREVISIONI	PREVISIONI
					ANNO....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti <sup>(1)</sup>		previsioni di competenza		10	0	0
	Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale <sup>(1)</sup>		previsioni di competenza		80	25	8
	Utilizzo avanzo di Amministrazione		previsioni di competenza		0,00		
	- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente <sup>(2)</sup>		previsioni di competenza		0,00		
	Fondo di Cassa all'1/1'esercizio di riferimento		previsioni di cassa		0,00		
<b>TITOLO 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>							
10101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		

163



BILANCIO DI PREVISIONE - SPESA

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO <sup>(2)</sup>	PREVISIONI	PREVISIONI	PREVISIONI
					ANNO....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE <sup>(1)</sup>				0,00	0,00	0,00
MISSIONE	01 Servizi istituzionali, generali e di gestione						
0101	Programma 01 Organi istituzionali						
	Titolo 1 Spese correnti	0,00	previsione di competenza	10	0,00	0,00	0,00
			di cui già impegnato*	10	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			di cui fondo pluriennale vincolato	(0,00)	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		

\* Di cui già impegnato negli esercizi precedenti ed imputato all'esercizio in corso

segue

164

RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI



BILANCIO DI PREVISIONE - SPESA

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO <sup>(2)</sup>	PREVISIONI		
					ANNO....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
Titolo 2	Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza	95	0,00	0,00	0,00
			di cui già impegnato*	70	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			di cui fondo pluriennale vincolato	(25)	(0,00)	(0,00)	(0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		
Totale Programma	01 Organi istituzionali	0,00	previsione di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
			di cui già impegnato*		0,00	0,00	0,00
			di cui fondo pluriennale vincolato	0,00	0,00	0,00	0,00
			previsione di cassa	0,00	0,00		

\* Di cui già impegnato negli esercizi precedenti ed imputato all'esercizio in corso

165

RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI



DETERMINAZIONE DEL FPV EX PROSPETTO 5.1 - DISAVANZO TECNICO

	2015	2016	2017	2018	Totale
Reimputazione R.A. - Titolo IV	15	3	1	1	20
FPV Parte Capitale	80*	25	0	0	
<b>TOTALE ENTRATE</b>	<b>95</b>	<b>28</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	
Applicazione disavanzo tecnico 2016 finanziato con maggiori reimputazioni di attivi su passivi in esercizi successivi al 2016			1	1	
Reimputazione al Titolo II	70	30	0	0	100
FPV Parte Capitale	25 In termini di incremento ex 5.1 = +80 (FPV Iniziale) -55 (Utilizzazione nel 2016 pari a 70-15) + 0 (Saldo reimputazioni 2015 in quanto negativo)	0 In termini di incremento ex 5.1 = +25 (FPV Iniziale) -25 (e non -27 per Utilizzazione nel 2016) + 0 (Saldo reimputazioni 2016 in quanto negativo)	0 In termini di incremento ex 5.1 = + 0 (FPV Iniziale) - 0 (Utilizzazione nel 2017) + 0 (Saldo reimputazioni 2017 in cui va valorizzato il disavanzo di -1)	0 In termini di incremento ex 5.1 = + 0 (FPV Iniziale) - 0 (Utilizzazione nel 2018) + 0 (Saldo reimputazioni 2018 in cui va valorizzato il disavanzo di -1)	
<b>TOTALE SPESE</b>	<b>95</b>	<b>30 (disavanzo tecnico di -2)</b>	<b>1 (a titolo di recupero disavanzo)</b>	<b>1 (a titolo di recupero disavanzo)</b>	

\* Art. 3 comma 13 del nuovo D.Lgs. n. 118/2011

166

### DETERMINAZIONE DEL FPV EX PROSPETTO 5.1 - VINCOLO ECCEDENZE E DISAVANZO TECNICO

	2015	2016	2017	2018	Totale
Reimputazione R.A. - Titolo IV	40	0	20	20	80
FPV Parte Capitale	20*	50	0	0	
<b>TOTALE ENTRATE</b>	<b>60</b>	<b>50</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	
<i>Applicazione disavanzo</i>			-20	-20	
Reimputazione al Titolo II	10	90	0	0	100
FPV Parte Capitale	50 5.1. = 20 (FPV Iniziale) + 0 (Utilizzo FPV nel 2015) + 30 (Saldo Reimputazioni)	0 5.1. = 50 (FPV Iniziale) + 50 (Utilizzo FPV nel 2015) + 0 (Saldo Reimputazioni)	0 5.1. = + 0 (FPV Iniziale) - 0 (Utilizzazione nel 2017) + 0 (Saldo reimputazioni 2017 in cui va valorizzato il disavanzo di - 20)	0 5.1. = + 0 (FPV Iniziale) - 0 (Utilizzazione nel 2018) + 0 (Saldo reimputazioni 2018 in cui va valorizzato il disavanzo di - 20)	
<b>TOTALE SPESE</b>	<b>60</b>	<b>90 (disavanzo tecnico di -40)</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	

\* Art. 3 comma 14 del nuovo D.Lgs. n. 118/2011

167

### DISAVANZO TECNICO

13. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al co. 7, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.
14. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al co. 7, i residui attivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.

*segue*

168

## DISAVANZO TECNICO

15. Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione del co. 7, sono definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, in considerazione dei risultati al 1° gennaio 2015 e prevedendo incentivi, anche attraverso la disciplina del patto di stabilità interno e dei limiti di spesa del personale, per gli enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui. Per le regioni non rilevano i disavanzi derivanti dal debito autorizzato non contratto. Sulla base dei rendiconti delle regioni e dei consuntivi degli enti locali relativi all'anno 2014 e delle delibere di riaccertamento straordinario dei residui sono acquisite le informazioni riguardanti il maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 e quelle relative agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, incluso l'importo dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, con tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del DLgs. 281/97, e successive modificazioni. In base alle predette informazioni sono definiti i tempi di copertura del maggiore disavanzo, secondo modalità differenziate in considerazione dell'entità del fenomeno e della dimensione demografica e di bilancio dei singoli enti. Gli enti che non trasmettono le predette informazioni secondo le modalità e i tempi previsti dal decreto di cui al terzo periodo ripianano i disavanzi nei tempi più brevi previsti dal decreto di cui al primo periodo.

169

## DISAVANZO TECNICO

16. Nelle more dell'emanazione del decreto di cui al co. 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del co. 7 e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno. In attesa del decreto di cui al co. 15, sono definiti criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata. Tale decreto si attiene ai seguenti criteri:

- a) utilizzo di quote accantonate o destinate del risultato di amministrazione per ridurre la quota del disavanzo di amministrazione;
- b) ridefinizione delle tipologie di entrata utilizzabili ai fini del ripiano del disavanzo;
- c) individuazione di eventuali altre misure finalizzate a conseguire un sostenibile passaggio alla disciplina contabile prevista dal presente decreto.

*segue*

170

## DISAVANZO TECNICO

17. Il decreto di cui al co. 15 estende gli incentivi anche agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dall'art. 78 se, alla data del 31 dicembre 2015, non presentano quote di disavanzo risalenti all'esercizio 2012. Nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 15, la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'*art. 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011*, può essere effettuata fino all'esercizio 2042 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012, e fino al 2043 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2014.

171

## EXTRA DEFICIT

7. Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, escluse quelle che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:
- nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate **e scadute** alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo **eliminato in quanto non scaduto** sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura;
  - nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a);

*segue*

172

## EXTRA DEFICIT

- c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato (cfr. art. 11 comma 12);
- d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13;
- e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

173

ESEMPIO DI REIMPUTAZIONE DEI RESIDUI E  
FUNZIONAMENTO FPV - ALLEGATO 5.1

Residui ATTIVI parte capitale reimputati	80 (-)
Residui PASSIVI parte capitale reimputati	100 (+)
Fondo pluriennale vincolato di parte capitale	20 (=)

174

ESEMPIO DI REIMPUTAZIONE DEI RESIDUI E FUNZIONAMENTO FPV - ALLEGATO 5.1

	2015	2016	2017	2018	Totale
Reimputazione al Titolo IV	20	20	20	20	80
FPV Parte Capitale	20*	25	15	10	
<b>TOTALE ENTRATE</b>	<b>40</b>	<b>45</b>	<b>35</b>	<b>30</b>	
Reimputazione al Titolo II	15	30	25	30	100
FPV Parte Capitale	(Il FPV non viene utilizzato ed anzi Reimp Pass) 20 + 5 = 25 (il FPV passa da 20 a 25 - v. Allegato 5.1)	15 (FPV utilizzato per 10 - Finanzia infatti il saldo negativo tra passivi e attivi e passa da 25 a 15 - I 15 devono essere stanziati in spesa per assicurare la copertura delle spese negli esercizi successivi)	10 (FPV utilizzato per 5 - Finanzia infatti il saldo negativo tra passivi e attivi e passa da 15 a 10 - I 10 devono essere stanziati in spesa per assicurare la copertura delle spese negli esercizi successivi)	0 (FPV utilizzato per 10 - Finanzia infatti il saldo negativo tra passivi e attivi e passa da 10 a 0)	
<b>TOTALE SPESE</b>	<b>40</b>	<b>45</b>	<b>35</b>	<b>30</b>	

175

ALLEGATO 5.1 AL DLGS. 118/2011

DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO NEL BILANCIO DI PREVISIONE 2015-2017 A SEGUITO DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI		
(digitare solo le celle evidenziate in giallo)		
FONDO PLURIENNALE DA ISCRIVERE IN ENTRATA DEL BILANCIO 2015	PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpiegati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1	
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2015 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	a	
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015 e successivi	2	
<b>Fondo pluriennale vincolato da iscriverne nell'entrata del bilancio 2015, pari a (3)=(1)+(a)-(2) se positivo, altrimenti indicare 0</b>	3	-

segue

176

## ALLEGATO 5.1 AL DLGS. 118/2011

DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO NEL BILANCIO DI PREVISIONE 2015-2017 A SEGUITO DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI			
(digitare solo le celle evidenziate in giallo)			
FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2015 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2016		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2015	14		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2015 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	b		
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2015	5		
Quota del Fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a $(6)=(4)+(b)-(5)$ se positivo, altrimenti indicare 0	6	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(7)=(5)-(4)-(b)$ altrimenti indicare 0	7		
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(4)+(b)-(5)-(3)$ se positivo		-	-
<b>Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2016</b> <b><math>(8)=(3)-(6)+(7)</math></b>	<b>8</b>	-	-

segue

177

## ALLEGATO 5.1 AL DLGS. 118/2011

DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO NEL BILANCIO DI PREVISIONE 2015-2017 A SEGUITO DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI			
(digitare solo le celle evidenziate in giallo)			
FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2015 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2017		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2016	9		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2016 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita	c		
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2016	10		
Quota del Fondo pluriennale vincolato accantonata in entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11)=(9)+(c)-(10)$ se positivo, altrimenti indicare 0	11	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al Fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)-(c)$ altrimenti indicare 0	12		
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(9)+(c)-(10)-(8)$ se positivo		-	-
<b>Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2016 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2017</b> <b><math>(13)=(8)-(11)+(12)</math></b>	<b>13</b>	-	-

178

ALLEGATO 5.2 AL DLGS. 118/2011

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE ALLA DATA DEL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI	
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2014 (a)</b>	
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (b)	(-)
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO NON CORRELATI AD OBBLIGAZIONI GIURIDICHE PERFEZIONATE (c)	(+)
RESIDUI ATTIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (d)	(-)
RESIDUI PASSIVI CANCELLATI IN QUANTO REIMPUTATI AGLI ESERCIZI IN CUI SONO ESIGIBILI (e)	(+)
RESIDUI PASSIVI DEFINITIVAMENTE CANCELLATI CHE CONCORRONO ALLA DETERMINAZIONE DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (f)	(+)
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO g) = (e) -(d)+(f)	(-)
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2015 - DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g)</b>	

179

ALLEGATO 5.2 AL DLGS. 118/2011

Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g):	
<b>Parte accantonata</b>	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/....	
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni)	
Fondo .....al 31/12/N-1	
<b>Totale parte accantonata (i)</b>	
<b>Parte vincolata</b>	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare di	
<b>Totale parte vincolata (l)</b>	
<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>	
<b>Totale parte disponibile (n) = (k)-(i) - (l)-(m)</b>	
Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015	

180

## CASISTICA: RINVIO A FILE EXCEL

## FPV - RIEPILOGO ADEMPIMENTI

1. Depennare i residui che non hanno obbligazioni perfezionate al 31 dicembre 2014;
2. Eliminare i residui con obbligazioni perfezionate ma non esigibili al 31 dicembre 2014, tenendo presente che il residuo in esame deve essere reimputato all'anno in cui diverrà esigibile;
3. Determinazione del il "Fpv";
4. Determinazione del risultato di amministrazione a seguito delle rettifiche operate;
5. Variazione del bilancio previsionale del 2015 e pluriennale 2015-2017 se già approvato;
6. Accantonamento di una quota al "Fcde";
7. I residui pagati nel 2015 prima del riaccertamento straordinario dovranno comunque rimanere residui in sede di riaccertamento straordinario.

*segue*

## FPV - RIEPILOGO ADEMPIMENTI

Se i residui passivi reimputati ad un determinato esercizio sono maggiori dei residui attivi si genera un disavanzo tecnico, che precedentemente doveva essere coperto con risorse dell'Ente, ma ora è riconosciuta la possibilità di approvare il bilancio in disavanzo. Se dalla reimputazione si crea un avanzo, tale somma dovrà essere vincolata al fine di coprire l'evidente deficit che si creerà negli anni successivi.

Va sottolineato che il riaccertamento straordinario dei residui è svolto anche nella ipotesi di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio 2015. Pertanto, in tale eventualità o anche nell'ipotesi di avvalersi dello slittamento dei termini di approvazione del bilancio di previsione oltre il 30 aprile 2015, si registreranno nelle scritture contabili le reimputazioni, pur in attesa dell'approvazione dei bilanci di previsione. Il bilancio di previsione 2015 che fosse approvato dopo il riaccertamento dei residui è elaborato, evidentemente, tenendo conto di tali registrazioni.

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

### CALCOLO RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE METODO I - ART. 186 TUEL

**Art. 186 TUEL - Risultato contabile di amministrazione.**

*“Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi”*

Tale risultato tiene conto sia dalla gestione di competenza, che della gestione dei residui.

	Fondo di cassa iniziale	2.000
+	Riscossioni totali	18.200
-	Pagamenti totali	16.000
=	Fondo di cassa finale	4.200
+	Residui attivi complessivi	3.500
-	Residui passivi complessivi	2.800
=	Risultato di amministrazione	4.900

185

### ALLOCAZIONE CONTABILE FPV - RENDICONTO - ALLEGATO A - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI (*)	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE (*)	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE .... (A)	(=)			0,00

(\*) Indicare l'importo del fondo pluriennale vincolato risultante dal conto del bilancio (in spesa).

186

## PRINCIPIO APPLICATO CONTABILITÀ FINANZIARIA FPV

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>	Stadio 1 s.a.l.	150.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2016			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>250.000,00</b>	Stadio fine lavori	250.000,00
		F.do Plur. Vinc. Stadio	-
Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00

187

CALCOLO RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE  
METODO II - CORTE DEI CONTI

Gestione di competenza			
Totale accertamenti di competenza	+	0,00	accertamenti al netto del FPV in entrata
Totale impegni di competenza	-	0,00	impegni
Impegni confluiti nel FPV (Per gli enti soggetti a sperimentazione ex d.lgs. n. 118/2011)	-	0,00	<p>Si tratta dello stanziamento al FPV in spesa che corrisponde ad accertamenti cui seguono impegni imputati ad esercizi successivi a quello di competenza. Il che è compensato dall'inserimento nel Riepilogo del FPV applicato al bilancio di competenza (a copertura sia degli impegni che del FPV di parte spesa)</p> <p>esempio: nel 2014 viene accertato 500 e impegnato 100 con FPV 400. Sempre nel 2014 si era previsto di impegnare nel 2015 un importo di 150 con FPV 250 e nel 2016 un importo di 250 con FPV pari a 0. Nel 2015 abbiamo 150 di impegni e 250 di FPV che dovranno essere entrambi considerati con segno negativo per un importo di 400 che però sarà neutralizzato dall'utilizzo del FPV applicato al bilancio 2015 pari anch'esso a 400.</p>
SALDO GESTIONE COMPETENZA		0,00	

188

## PRINCIPIO APPLICATO CONTABILITÀ FINANZIARIA FPV

ANNO 2014			
ENTRATA	€	SPESA	€
CCDDPP Mutuo	500.000,00	Incarico profess. Stadio	100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>
Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00

ANNO 2015			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>400.000,00</b>	Stadio 1 s.a.l.	da 150.000,00 a 100.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	<b>300.000,00</b>
Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00

ANNO 2016			
ENTRATA	€	SPESA	€
<b>Utilizzo f.do plurienn. Vinc. Stadio</b>	<b>300.000,00</b>	Stadio fine lavori	300.000,00
		<b>F.do Plur. Vinc. Stadio</b>	-
Totale entrata	300.000,00	Totale spesa	300.000,00

189

CALCOLO RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE  
METODO II - CORTE DEI CONTI

Gestione dei residui			
Maggiori residui attivi riaccertati	+	0,00	
Minori residui attivi riaccertati	-		
Minori residui passivi riaccertati	+		50
Impegni confluiti nel FPV (Per gli enti soggetti a sperimentazione ex d.lgs. n. 118/2011)	-		
			<p>si veda la colonna contrassegnata dalla lettera x dell'Allegato b) al Rendiconto - Fondo pluriennale vincolato recante "Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b (spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio di competenza e coperte dal fondo pluriennale vincolato) effettuata nel corso dell'esercizio di competenza (cd. economie di impegno)". Il che è compensato dall'inserimento nel Riepilogo del FPV applicato al bilancio di competenza. Per cui se gli impegni in questione dovessero passare da 150 a 100 il FPV dovrebbe aumentare da 250 a 300 mentre nella cella superiore si dovrebbero avere minori residui passivi per 50.</p> <p>esempio: nel 2014 viene accertato 500 e impegnato 100 con FPV 400. Sempre nel 2014 si era previsto di impegnare nel 2015 un importo di 150 con FPV 250 e nel 2016 un importo di 250 con FPV pari a 0. A seguito del riaccertamento a fine 2015 ci si rende conto che sono stati assunti impegni di 100 in luogo di 150. Ne seguirà che in rendiconto si iscriverà un minore residuo passivo per 50 con segno + e un corrispondente aumento del FPV in spesa per 50. (Impegni 100 + FPV 300 <u>neutralizzato dall'utilizzo del FPV applicato al bilancio 2015 pari anch'esso a 400</u>)</p>
SALDO GESTIONE RESIDUI		0,00	

190

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



## CALCOLO RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE METODO II - CORTE DEI CONTI

RIEPILOGO		
SALDO GESTIONE COMPETENZA	-	0,00
SALDO GESTIONE RESIDUI	-	0,00
AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI APPLICATO	+	0,00
<b>FONDO PLURIENNALE APPLICATO AL BILANCIO 2013</b>	<b>+</b>	<b>0,00</b>
AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI NON APPLICATO	+	
AVANZO (DISAVANZO) D'AMMINISTRAZIONE AL 31.12.2013		0,00
RISULTATO TECNICO		
AVANZO (DISAVANZO) D'AMMINISTRAZIONE AL 31.12.2013		0,00
ACCANTONAMENTO FSC		0,00
PARTE VINCOLATA E PER INVESTIMENTI		0,00
PARTE DISPONIBILE		0,00

191

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



<b>Gestione di competenza</b>		
Totale accertamenti di competenza	+	0,00
Totale impegni di competenza	-	0,00
Impegni confluiti nel FPV (Per gli enti soggetti a sperimentazione ex d.lgs. n. 118/2011)	-	0,00
SALDO GESTIONE COMPETENZA		0,00
<b>Gestione dei residui</b>		
Maggiori residui attivi riaccertati	+	0,00
Minori residui attivi riaccertati	+	
Minori residui passivi riaccertati	+	
Impegni confluiti nel FPV (Per gli enti soggetti a sperimentazione ex d.lgs. n. 118/2011)	-	
SALDO GESTIONE RESIDUI		0,00
<b>Riepilogo</b>		
SALDO GESTIONE COMPETENZA	-	0,00
SALDO GESTIONE RESIDUI	-	0,00
AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI APPLICATO	+	0,00
<b>FONDO PLURIENNALE APPLICATO AL BILANCIO 2013</b>	<b>+</b>	<b>0,00</b>
AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI NON APPLICATO	+	
AVANZO (DISAVANZO) D'AMMINISTRAZIONE AL 31.12.2013		0,00

192

## ALLOCAZIONE CONTABILE FPV - RENDICONTO - ALLEGATO A - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

<b>Risultato di amministrazione al 31 dicembre .... (A)</b>			<b>0,00</b>
<b>Parte accantonata<sup>(2)</sup></b>			
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... <sup>(3)</sup>			
Fondo .....al 31/12/N-1			
Fondo .....al 31/12/N-1			
	Totale parte accantonata (B)		0,00
<b>Parte vincolata</b>			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili			
Vincoli derivanti da trasferimenti			
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui			
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente			
Altri vincoli			
	Totale parte vincolata (C)		0,00
Parte destinata agli investimenti			
	Totale parte destinata agli investimenti (D)		0,00
	<b>Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)</b>		<b>0,00</b>
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione dell'esercizio successivo			
2. Non comprende il fondo pluriennale vincolato.			
3. Indicare l'importo del Fondo crediti di dubbia esigibilità risultante dall'allegato 10)			
4. Solo per le regioni Indicare l'importo dell'accantonamento per residui perenti al 31 dicembre ....., secondo quanto previsto dall'articolo 60, comma 3 del decreto legislativo 118/2011 e successive modificazioni e integrazioni.			

193

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - PARTITE ACCANTONATE E VINCOLATE

Costituiscono una **deroga al principio generale dell'Unità** del bilancio secondo cui, ai sensi dell'art. 162 TUEL, la totalità delle Entrate finanzia (indistintamente) il complesso delle Spese e salvo il principio dell'Equilibrio economico.

Esse rimangono pertanto vincolate al finanziamento di spese legate al perseguimento delle finalità di volta in volta previste senza poter essere distratte per altri fini.

### Esempi:

- Proventi da **permessi di costruire** (iscritte al Titolo IV, destinabili al finanziamento di spese correnti nella misura percentuale prevista per legge. Ciò è consentito **fino al 2014** in quanto la deroga legale al principio degli equilibri correnti di cui all'art. 162. co. 6 del DLgs. 267/2000 disposta, da ultimo, dall'art. 2 co. 41 del DL 225/2010 convertito nella L. 10/2011 che ha prorogato al 31.12.2012 la possibilità prevista dall'art. 2 co. 8 della L. 244/2007, di utilizzare gli oneri di urbanizzazione nella misura del 50% per il finanziamento di spese correnti e **per un ulteriore 25% esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria** del verde, delle strade e del patrimonio comunale è stata ulteriormente prorogata dal DL 35/2013);

194

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - PARTITE VINCOLATE

- parte dei proventi (50%) delle sanzioni conseguenti a violazioni del **codice della strada** vincolata ad **investimenti ex art. 208 CdS**;
- parte destinata agli **investimenti**;
- altri vincoli derivanti da **leggi** e dai **principi contabili**;
- trasferimenti** di enti pubblici vincolati per legge o per atto dell'Ente erogatore;
- mutui di scopo** (ai sensi dell'art. 202 co. 2, le entrate da indebitamento per il finanziamento di spese di investimento sono a destinazione vincolata);
- prestiti, anche obbligazionari**;
- aperture di credito**;
- vincoli formalmente **attribuiti dall'ente**;
- altri vincoli;
- fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12.**

*segue*

195

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - PARTITE VINCOLATE

Le entrate vincolate rilevano a diversi fini.

Il vincolo di destinazione può essere derivante dalla legge o anche dal soggetto erogatore.

**Si considerano impegnati** gli **stanziamenti per spese** correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.

**Utilizzo per cassa** di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti.

Obbligo per il Resp. Uff. Fin. di **evidenziare contabilmente** tali entrate. Ciò sia ai fini di cui all'art. 158 TUEL (Metodologie di correlazione e tecniche di rendicontazione - Indicazione nei mandati e nelle reversali dei vincoli ex artt. 180 e 185), sia ai fini della **impignorabilità ex art. 159 TUEL**.

196

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - COMPOSIZIONE

## Cfr. Questionario Corte Conti n. 1.4

Delle voci elencate assume rilevanza la parte di avanzo costituita da fondi non vincolati poiché può essere **destinata liberamente** dall'ente, mentre le altre parti (vincolato, per investimenti e per fondo ammortamento), sono fondi da utilizzare per ricostituire i vincoli di destinazione.

L'avanzo non vincolato va espresso in valore positivo se il risultato di amministrazione è superiore alla sommatoria dei tre fondi vincolati. In tal caso, esso evidenzia la quota di avanzo disponibile. Va invece espresso in valore negativo se la sommatoria dei tre fondi vincolati è superiore al risultato di amministrazione poiché, in tal caso, esso evidenzia la quota di disavanzo applicata (o da applicare) obbligatoriamente al bilancio (compreso il fondo ammortamento ex art. 187, comma 2, lett. a) del TUEL).

Ciò in quanto i **vincoli di destinazione delle risorse confluite nel risultato di amministrazione permangono anche se quest'ultimo non è capiente a sufficienza** o è negativo (vedasi punto 59 del principio contabile n. 3). In tal caso l'ente dovrà provvedere a reperire le risorse necessarie anche mediante il ricorso ai fondi non vincolati che, in tale ipotesi, potrebbero assumere valore negativo (disavanzo). Il valore negativo esprime il disavanzo sostanziale di amministrazione che deve essere obbligatoriamente applicato al bilancio di previsione per ricostituire integralmente i fondi vincolati (art. 188 del TUEL).

197

## Caso 1

Gestione di competenza	Competenza: Accertamenti Entrate non vincolate	+ 100
	Competenza: Impegni Spese non vincolate	- 95
	Competenza: Accertamenti Entrate vincolate	+ 45
	Competenza: Impegni Spese vincolate	- 45
Risultato gestione di competenza		+ 5
Saldo della gestione residui	(maggiori residui attivi riaccertati - minori residui attivi riaccertati - residui passivi riaccertati)	0
Avanzo o Disavanzo degli esercizi precedenti applicato		0
Avanzo degli esercizi precedenti non applicato		0
Risultato di amministrazione		+ 5
Risultato di amministrazione non vincolato		+ 5

198

## CASO 1

È dunque necessario verificare che le risorse vincolate contenute nell'avanzo (sia sotto forma di residui attivi che di cassa vincolata) siano collegate ad altrettante voci di spesa anch'esse evidenziate all'interno dell'avanzo (residui passivi). In questo caso, come nell'esempio di cui sopra, l'avanzo accertato, salve le verifiche sull'attendibilità dei residui attivi, è libero.

199

Esercizio N	Gestione di competenza	Competenza: Accertamenti Entrate non vincolate	+ 100
		Competenza: Impegni Spese non vincolate	- 100
		Competenza: Accertamenti Entrate vincolate	+ 300
		Competenza: Impegni Spese vincolate	- 100 (Ribasso d'asta)
	Saldo della gestione residui		0
	Avanzo degli esercizi precedenti applicato o non applicato o Disavanzo degli esercizi precedenti		0
	Risultato di amministrazione		+ 200 (Vincolato)
Esercizio N+1	Gestione di competenza	Competenza: Accertamenti Entrate non vincolate	+ 50
		Competenza: Impegni Spese non vincolate	- 200
		Competenza: Accertamenti Entrate vincolate	0
		Competenza: Impegni Spese vincolate	0
	Saldo della gestione residui		0
	Avanzo degli esercizi precedenti applicato o non applicato o Disavanzo degli esercizi precedenti		+ 200 (Vincolato)
	Risultato di amministrazione		+ 50 (Vincolato)

200

## CASO 2

In questo secondo caso invece le risorse vincolate, anche se utilizzate per coprire il disavanzo di competenza per 150, devono trovare il correlativo impiego e se sono di importo di superiore all'avanzo accertato (come nel caso in esame), l'ente è in sostanziale disavanzo e devono essere ricostituite.

Nella fattispecie il risultato di 50 è tutto vincolato; ad esso si aggiunge la necessità di ricostituire le partite vincolate fino a 200 e quindi per altri 150, vale a dire dell'importo utilizzato per il calcolo del risultato contabile di amministrazione.

201

## CASO 3

Fondo cassa al 31.12		15.000.000
Di cui		
	Cassa vincolata	13.000.000
	Cassa libera	2.000.000
Residui attivi		80.000.000
Residui passivi		83.000.000
Risultato Amministrazione		12.000.000
Di cui		
	Fondi Vincolati	9.000.000
	Fondi Liberi	3.000.000

202

## CASO 3

Il fatto che la cassa vincolata sia di importo superiore ai fondi vincolati contenuti nell'avanzo accertato non deve indurre in confusione:

La cassa vincolata infatti deve trovare capienza alternativamente:

- ❑ o nei residui passivi correlati (in quanto tali vincolati al perseguimento della relativa finalità istituzionale);
- ❑ o nell'avanzo vincolato (nel caso in cui intervenga un'economia di spesa quale ad esempio il ribasso d'asta).

Nell'esempio sopra riportato è verosimile dedurre che a fronte di riscossioni di entrate vincolate siano stati mantenuti in tutto o in parte i correlati residui passivi (e sotto questo aspetto i residui passivi sono di importo superiore alla cassa vincolata) nel caso in cui le obbligazioni passive corrispondenti non siano andate a scadenza (in tal caso il mantenimento del residuo passivo vincolato determina una riduzione del risultato); o, in alternativa, in tutto o in parte, a seguito di economie di spesa vincolate, si sia creato un avanzo vincolato (in tal caso l'economia di spesa determina un miglioramento del risultato).

Nel primo esempio dunque il mantenimento del R.P.V. determina la tendenziale coesistenza di una cassa vincolata a fronte di un risultato non elevato. Nel secondo caso l'economia di spesa determina la tendenziale coesistenza di una cassa vincolata accompagnata da un risultato aumentato in misura pari all'economia di spesa.

*segue*

203

## CASO 3

D'altra parte è anche chiaro che la cancellazione di residui passivi vincolati determina un aumento dell'avanzo vincolato:

(Cassa Vincolata 100 + R.A. 0 – R.P. 100 = Risultato di amministrazione 0)

= a seguito di cancellazione di R.P. vincolati a =

(cassa Vincolata 100 + R.A. 0 – R.P. 0 = Risultato di amministrazione 100  
di cui vincolati 100)

Rappresenterebbe certamente una criticità invece, il caso in cui la cassa vincolata fosse di importo superiore alla sommatoria dei residui passivi e dell'avanzo vincolato.

204

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - COMPOSIZIONE ED UTILIZZO

205

### ART. 187 TUEL COMMA 1 - NUOVO TESTO

*Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.*

*I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.*

*È una codificazione di un principio già rinvenibile nel vecchio ordinamento dalla lettura del testo dell'art. 162 co. 6 e 199 che sotto questo aspetto non hanno subito modifiche di rilievo.*

*L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.*

*segue*

206

## ART. 187 TUEL COMMA 1 - NUOVO TESTO

*I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.*

Si tratta di una conseguenza della nuova regola di cui all'art. 162 comma 6 nuova formulazione.

*I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità.*

*Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione.*

*Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.*

207

## ART. 187 TUEL COMMA 2

La **quota libera** dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, **accertato** ai sensi dell'art. 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere **utilizzato** con provvedimento di **variazione** di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- c) per il finanziamento di spese di investimento;
- d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", in occasione dell'approvazione del rendiconto, sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

208

## ART. 187 TUEL COMMA 3

Le **quote** del risultato **presunto** derivanti dall'esercizio precedente, costituite:

- a) da **accantonamenti** risultanti dall'ultimo consuntivo approvato (a partire da quello del penultimo esercizio precedente se approvato e precedenti);
- b) o derivanti **da fondi vincolati** (anche se provenienti dall'ultimo o da esercizi comunque precedenti per i quali manca l'approvazione)

possono essere **utilizzate** per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, **nel primo esercizio** del bilancio di previsione o con provvedimento di **variazione** al bilancio.

L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-*quinquies*.

209

## ART. 187 TUEL COMMA 3-BIS

L'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo 193.

210

## ART. 187 TUEL COMMA 3-TER

Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

- a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;
- b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;
- d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'art. 193.

L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.

211

## ART. 187 TUEL COMMA 3-QUATER

Se il bilancio di previsione impiega **quote vincolate** del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un **preconsuntivo** relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni (Allegato a) dell'Allegato 9 al D.Lgs. n. 118/2011).

Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

212

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - COMPOSIZIONE ED UTILIZZO



TABELLA DIMOSTRATIVA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO  
(ALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO N DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO DI PREVISIONE)\*

<b>1) Determinazione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:</b>	
(+) Risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio N-1	0,00
(+) Fondo pluriennale vincolato iniziale dell'esercizio N-1	0,00
(+) Entrate già accertate nell'esercizio N-1	0,00
(-) Uscite già impegnate nell'esercizio N-1	0,00
+/- Variazioni dei residui attivi già verificatesi nell'esercizio N-1	0,00
-/+ Variazioni dei residui passivi già verificatesi nell'esercizio N-1	0,00
= Risultato di amministrazione dell'esercizio N-1 alla data di redazione del bilancio di previsione dell'anno N	0,00
+ Entrate che prevedo di accertare per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
- Spese che prevedo di impegnare per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
+/- Variazioni dei residui attivi, presunte per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
-/+ Variazioni dei residui passivi, presunte per il restante periodo dell'esercizio N-1	0,00
- Fondo pluriennale vincolato finale presunto dell'esercizio N-1 <sup>(1)</sup>	0,00
=	A) Risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1 <sup>(2)</sup> 0,00

segue

213

## RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE - COMPOSIZIONE ED UTILIZZO



TABELLA DIMOSTRATIVA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO  
(ALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO N DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO DI PREVISIONE)\*

<b>2) Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31/12 N-1:</b>	
Parte accantonata <sup>(3)</sup>	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/N-1 <sup>(4)</sup>	
Fondo .....al 31/12/N-1 <sup>(5)</sup>	
Fondo .....al 31/12/N-1	
	B) Totale parte accantonata 0,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare	
	C) Totale parte vincolata 0,00
Parte destinata agli investimenti	
	D) Totale destinata agli investimenti
	E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D) 0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare <sup>(6)</sup>	
<b>3) Utilizzo quote vincolate del risultato di amministrazione presunto al 31/12/N-1<sup>(7)</sup>:</b>	
Utilizzo quota vincolata	
Utilizzo vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Utilizzo vincoli derivanti da trasferimenti	
Utilizzo vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Utilizzo vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Utilizzo altri vincoli da specificare	
	Totale utilizzo avanzo di amministrazione presunto 0,00

214

## ART. 187 TUEL COMMA 3-QUINQUIES

Le **variazioni** di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote **vincolate** o **accantonate** del risultato di amministrazione, sono effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 3-*quater*.

Le variazioni consistenti nella mera re-iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In caso di esercizio provvisorio tali variazioni sono di competenza della Giunta.

215

## ART. 187 TUEL COMMA 3-SEXIES

Le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente costituite dagli **accantonamenti** effettuati nel corso dell'esercizio precedente possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 3-*quater* e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

216

## FONDI DIVERSI DAI LIBERI - CASSA VINCOLATA

Quali dei fondi diversi dai liberi (Vincolati, Destinati agli investimenti, Accantonati) che compongono il risultato di amministrazione determinano un vincolo anche sulla cassa?

Giurisprudenza Corte Conti

217

## PATTO DI STABILITÀ E NUOVO SISTEMA CONTABILE

## VANTAGGI PER ENTI CHE ADERISCONO A SPERIMENTAZIONE

a) una riduzione significativa del saldo obiettivo del patto di stabilità interno, non oltre un saldo pari a zero;

Altri vantaggi

- a) l'incremento al 50% (anziché del 40%) del limite alla spesa di personale prevista all'art. 76 co. 7 del DL 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 133/2008 (art. 9 co. 7) - Percentuale poi innalzata al 50% a livello generale. Il 76 co. 7 è stato poi abrogato nel 2014 dall'art. 3 co. 5 del DL 90/2014;
- b) l'incremento al 60% del limite alla spesa di personale a tempo determinato prevista dall'art. 9 co. 28 del DL 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010 (art. 9 co. 8) - Anche tale norma è stata modificata dal DL 90/2014 che all'art. 3 co. 9 lett. b) ha previsto che le limitazioni previste dal presente comma **non si applicano agli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione delle spese di personale di cui ai co. 557 e 562** dell'art. 1 della L. 27.12.2006 n. 296. Rimane un vantaggio solo per gli sperimentatori non in linea con l'obbligo di riduzione complessiva della spesa in relazione ai quali si applica il 60% in luogo del 50% della spesa 2009.

*segue*

219

## CONSEGUENZE DEL NUOVO SISTEMA DI CONTABILIZZAZIONE A REGIME SUL PATTO

- ❑ Per gli EE.LL. il nuovo sistema di contabilizzazione di accertamenti ed impegni rileva per quanto riguarda la parte corrente.
- ❑ FPV: Gli accertamenti e gli impegni sono valorizzati, ai fini del Patto, nell'esercizio in cui sono imputati. Nel caso di trasferimento corrente: accertamento ed imputazione dell'intero importo all'esercizio = +500; impegno relativo solo alle somme che vengono a scadenza nell'esercizio = -100. Il vantaggio nel corso dell'esercizio è neutralizzato dal meccanismo di calcolo del Patto che prevede che il saldo vada integrato con la differenza tra FPV Entrata (in tal caso 0) e FPV Spesa (in tal caso 400), e quindi dell'importo negativo di -400. Per cui l'operazione avrà impatto 0 sul Patto.

Negli esercizi successivi non c'è accertamento perché c'è FPV in entrata. Ed allora per riequilibrare gli impegni di spesa a scadenza che vengono a scadenza in quell'esercizio, ai fini del Patto, si considera in entrata, ad incrementare gli accertamenti, proprio il FPV, ma solo per la parte necessaria a coprire l'impegno di quell'esercizio finanziato dal trasferimento (e che ha dato luogo a PFV) che è pari alla differenza tra il FPV in entrata ed il FPV in uscita.

220

### FPV E PATTO DI STABILITÀ

ANNO 2013					
Patto DPR 194/96	ENTRATA	€	SPESA	€	Patto Armonizzazione
Saldo 0 per via del vecchio art. 183 co. 5 ora abrogato	Trasferimento corrente	500.000,00	Impegni settore sociale	100.000,00	ACC-IMP+ (FPVE-FPVU) = 0
			<b>F.do Plur. Vinc.</b>	<b>400.000,00</b>	<b>5-1+(0-4) = 0</b>
	Totale entrata	500.000,00	Totale spesa	500.000,00	
ANNO 2014					
	ENTRATA	€	SPESA	€	
0	Utilizzo f.do plurienn. Vinc.	400.000,00	Impegni settore sociale	150.000,00	ACC-IMP+ (FPVE-FPVU) = 0
			<b>F.do Plur. Vinc.</b>	<b>250.000,00</b>	<b>0-1,5+(+4-2,5)=0</b>
	Totale entrata	400.000,00	Totale spesa	400.000,00	
ANNO 2015					
	ENTRATA	€	SPESA	€	
0	Utilizzo f.do plurienn. Vinc.	250.000,00	Impegni settore sociale	250.000,00	ACC-IMP+ (FPVE-FPVU) = 0
			F.do Plur. Vinc.	-	0-2,5+(+2,5-0)=0
	Totale entrata	250.000,00	Totale spesa	250.000,00	

221

### SPESE DI PERSONALE E NUOVO SISTEMA CONTABILE

## SPESE DI PERSONALE E PASSAGGIO AD ARMONIZZAZIONE

### I TERMINI DEL PROBLEMA

Nel corso del primo esercizio di adozione del principio della competenza finanziaria potenziata, il passaggio ad un differente metodo di calcolo comporta che gli enti che in precedenza impegnavano il trattamento accessorio del personale sulla base della competenza economica (nello stesso esercizio del tabellare) non hanno imputato all'esercizio 2012 gli impegni riguardanti le indennità accessorie erogate al personale nel corso del 2012, già impegnate nel 2011 e pagate in conto residui, e non potranno imputare all'esercizio 2012 gli impegni riguardanti le indennità accessorie che saranno erogate nel 2013, in quanto tenuti al rispetto del principio in sperimentazione.

2011		2012		2013	
Tabellare 2011	Accessorio 2011	Tabellare 2012	Accessorio 2011	Accessorio 2012	Tabellare 2013
Imp. 2011 = 100	Imp. 2011 = 10	Imp. 2012 = 100	Res. 2011 = 10	Imp. 2013 = 10	Imp. 2013 = 100
110		100		110	

223

## SPESE DI PERSONALE E PASSAGGIO AD ARMONIZZAZIONE

La soluzione normativa - DL 102/2013, art. 9 co. 5:

«5. Con riferimento all'esercizio 2013, per gli enti in sperimentazione, la verifica del limite riguardante la spesa del personale di cui all'articolo 1, comma 557, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e ((...)) successive modificazioni può essere effettuata con riferimento all'esercizio 2011».

224

## IL NUOVO PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Nel primo esercizio di applicazione di tale principio sono possibili le seguenti casistiche.

- 1) Gli enti che già impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio successivo a quello cui tali spese si riferiscono, non hanno problemi di discontinuità nel rispetto dei vincoli riguardanti la spesa di personale, in quanto in ciascun esercizio impegnano spese di personale riguardanti un'annualità completa.

Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

- a) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento;
- b) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
- c) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

*segue*

225

## IL NUOVO PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

- 2) Anche per gli enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio cui tali spese si riferiscono non si determinano problemi di discontinuità, a condizione che il PAGAMENTO del trattamento accessorio e premiante sia effettuato nell'esercizio successivo, DOPO il RIACCERTAMENTO straordinario dei residui.

Infatti, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi risultanti al 31/12 dell'esercizio che precede il primo anno di sperimentazione e riguardanti le spese relative al trattamento accessorio e premiante riferite all'esercizio precedente sono cancellati e reimputati alla competenza del primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, garantendone la copertura attraverso il fondo pluriennale vincolato determinato con l'operazione di riaccertamento straordinario.

*segue*

226

## IL NUOVO PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

- a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
- b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

**A seguito del riaccertamento** straordinario, lo **stanziamento iniziale** così determinato è **incrementato** della spesa riguardante la premialità e il trattamento accessorio **dell'anno precedente**, da liquidare e pagare nell'anno in corso.

227

## IL NUOVO PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

- 3) Nel caso in cui gli enti di cui al punto 2), che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiale nell'esercizio cui tali spese si riferiscono, provvedano al **PAGAMENTO** di tali voci **PRIMA** del **RIACCERTAMENTO** straordinario dei residui, è necessario, al fine di evitare problemi di discontinuità del livello degli impegni ai fini del rispetto dei vincoli della spesa di personale, **effettuare il pagamento** nel rispetto del presente principio, **imputandolo alla competenza dell'esercizio in corso, piuttosto che ai residui dell'esercizio precedente**.

A tal fine l'ente deve **impegnare nuovamente la spesa relativa al trattamento accessorio** e premiale **riferita all'esercizio precedente, nonostante tale spesa risulti già impegnata** con riferimento a tale esercizio.

Pertanto, anche tali enti, nel primo esercizio del bilancio di previsione, provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

- a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
- b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

L'impegno riguardante la spesa relative al trattamento accessorio e premiale dell'esercizio precedente è registrato a valere dello stanziamento riguardante la lett. a).

*segue*

228

## IL NUOVO PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Nel corso del riaccertamento straordinario dei residui, l'ente procede alla cancellazione e alla reimputazione del residuo passivo riguardante il trattamento accessorio e premiale riferito all'esercizio precedente, come se tale spesa non fosse stata nuovamente impegnata e già pagata.

Si provvede pertanto alla variazione dello stanziamento iniziale incrementandolo della spesa riguardante la premialità. Al termine delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti riguardanti la spesa di personale risultano così determinati:

- a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno, impegnata (anche) per la premialità e il trattamento dell'anno precedente, già pagata;
- b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo;
- c) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento, impegnata a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

*segue*

229

## IL NUOVO PRINCIPIO APPLICATO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Poiché non è possibile avere un doppio impegno per la medesima spesa, a seguito delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario, è necessario procedere alla eliminazione della duplicazione, cancellando l'impegno di cui alla lett. c), fermo restando lo stanziamento complessivo e la relativa copertura rideterminata a seguito del riaccertamento straordinario costituita dal fondo pluriennale vincolato destinato a finanziare la premialità dell'anno in corso.

In caso di esercizio provvisorio, si applicano i medesimi principi.

230

SPESSE DI PERSONALE E NUOVO SISTEMA CONTABILE



Caso 1 - Enti che già impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio successivo a quello cui tali spese si riferiscono, e che non hanno problemi di discontinuità (L'esempio si riferisce all'ipotesi standard di sottoscrizione del contratto integrativo entro gli esercizi di riferimento 2015 e 2016 e di rinvio del trattamento accessorio all'esercizio successivo)

2014		2015		2016	
Accessorio 2013	Imp. 10	Accessorio 2014 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da FPV Entrata; - Impegni assunti nel 2015.	Imp. 10
Tabellare 2014	Imp. 100	Tabellare 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100	Tabellare 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100
Accessorio 2014	Imp. 0	Accessorio 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <u>Costituzione in spesa di FPV per 10.</u>	Imp. (10)	Accessorio 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <u>Costituzione in spesa di FPV per 10.</u>	Imp. (10)
Riepilogo					
Stanziamiento di <b>Spesa 110</b> <b>Impegno 110</b>		Stanziamiento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>		Stanziamiento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 Impegni da Esercizi precedenti - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>	
Stanziamiento di <b>Entrata 110</b> di cui: 110 da Risorse di Esercizio.		Stanziamiento di <b>Entrata 120</b> di cui: <b>120 da Risorse di Esercizio.</b>		Stanziamiento di <b>Entrata 120</b> di cui: - 10 FPV parte Entrata; - 110 da Risorse di Esercizio.	

231

SPESSE DI PERSONALE E NUOVO SISTEMA CONTABILE



Caso 2 - Enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio cui tali spese si riferiscono e per i quali non si determinano problemi di discontinuità, a condizione che il PAGAMENTO del trattamento accessorio e premiante sia effettuato nell'esercizio successivo, DOPO il RIACCERTAMENTO (cfr. caso 1)

2014		2015		2016	
Pagamenti conto residui di 10 per Accessorio 2013;	Imp. 0	Accessorio 2014 - Finanziato da FPV Entrata da Riaccertamento.	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da FPV Entrata; - Impegni assunti nel 2015.	Imp. 10
Tabellare 2014	Imp. 100	Tabellare 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100	Tabellare 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100
Accessorio 2014	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <u>Costituzione in spesa di FPV per 10.</u>	Imp. (10)	Accessorio 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <u>Costituzione in spesa di FPV per 10.</u>	Imp. (10)
Riepilogo					
Stanziamiento di <b>Spesa 110</b> <b>Impegno 110</b>		Stanziamiento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 Impegni da Esercizi precedenti - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>		Stanziamiento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 Impegni da Esercizi precedenti - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>	
Stanziamiento di <b>Entrata 110</b> di cui: 110 da Risorse di Esercizio.		Stanziamiento di <b>Entrata 120</b> di cui: - 10 FPV parte Entrata da Riaccertamento; - 110 da Risorse di Esercizio.		Stanziamiento di <b>Entrata 120</b> di cui: - 10 FPV parte Entrata; - 110 da Risorse di Esercizio.	

232

SPESSE DI PERSONALE E NUOVO SISTEMA CONTABILE



Caso 3/1 - Enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio cui tali spese si riferiscono, e che provvedono al **PAGAMENTO** di tali voci **PRIMA** del **RIACCERTAMENTO** straordinario dei residui - Situazione Prima del Riaccertamento. (cfr. caso 1)

2014		2015		2016	
Pagamenti conto residui di 10 per Accessorio 2013;	Imp. 0	Accessorio 2014 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <b>Nuovo Stanziamento e Impegno in Competenza 2015 anche se RP già pagati</b>	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da FPV Entrata; - Impegni assunti nel 2015.	Imp. 10
Tabellare 2014	Imp. 100	Tabellare 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100	Tabellare 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100
Accessorio 2014	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <b>Costituzione in spesa di FPV per 10.</b>	Imp. (10)	Accessorio 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <b>Costituzione in spesa di FPV per 10.</b>	Imp. (10)
Riepilogo					
Stanziamento di <b>Spesa 110</b> <b>Impegno 110</b>		Stanziamento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 <b>Nuovo Stanziamento e Impegno</b> ; - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>		Stanziamento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 Impegni da Esercizi precedenti - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>	
Stanziamento di <b>Entrata 110</b> di cui: 110 da Risorse di Esercizio.		Stanziamento di <b>Entrata 120</b> di cui: - 120 da Risorse di Esercizio.		Stanziamento di <b>Entrata 120</b> di cui: - 10 FPV parte Entrata; - 110 da Risorse di Esercizio.	

233

SPESSE DI PERSONALE E NUOVO SISTEMA CONTABILE



Caso 3/2 - Enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio cui tali spese si riferiscono, e che provvedono al **PAGAMENTO** di tali voci **PRIMA** del **RIACCERTAMENTO** straordinario dei residui - Situazione Dopo il Riaccertamento (cfr. caso 1)

2014		2015		2016	
Pagamenti conto residui di 10 per Accessorio 2013;	Imp. 0	Accessorio 2014 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <b>Nuovo Stanziamento e Impegno in Competenza 2015 anche se RP già pagati</b>	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da FPV Entrata; - Impegni assunti nel 2015.	Imp. 10
Tabellare 2014	Imp. 100	Tabellare 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100	Tabellare 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio.	Imp. 100
Accessorio 2014	Imp. 10	Accessorio 2015 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <b>Costituzione in spesa di FPV per 10.</b>	Imp. (10)	Accessorio 2016 - Finanziato da Risorse di Esercizio; - <b>Costituzione in spesa di FPV per 10.</b>	Imp. (10)
		Accessorio 2014 - Finanziato da FPV Entrata da Riaccertamento.	Imp. 10		
Riepilogo					
Stanziamento di <b>Spesa 110</b> <b>Impegno 110</b>		Stanziamento di <b>Spesa 130</b> di cui: - 10 per <b>Accessorio 2014</b> ; - 100 per Tabellare Competenza; - 10 per FPV parte Spesa; - 10 per <b>Accessorio 2014</b> ; <b>Impegno 120 - 10 = 110</b>		Stanziamento di <b>Spesa 120</b> (di cui: - 10 Impegni da Esercizi precedenti - 10 FPV parte Spesa) <b>Impegno 110</b>	
Stanziamento di <b>Entrata 110</b> di cui: 110 da Risorse di Esercizio.		Stanziamento di <b>Entrata 130</b> di cui: - 10 FPV parte Entrata da Riaccertamento; - <b>120 da Risorse di Esercizio.</b>		Stanziamento di <b>Entrata 120</b> di cui: - 10 FPV parte Entrata; - 110 da Risorse di Esercizio.	

234

## CONCLUSIONI

### I PRO E I CONTRO DELL'ARMONIZZAZIONE

#### **Vantaggi**

1. Impedisce accertamento di entrate future (equilibri di bilancio);
2. Impedisce accertamento e impegno di obbligazioni insussistenti (residui) anche grazie al FCDE;
3. Favorisce la conoscenza della massa debitoria per ogni titolo dei diversi Macroaggregati attraverso il FPV;
4. Favorisce la Funzione programmatrice bilancio da parte dell'Organo politico e rende più leggibile il Bilancio attraverso la nuova articolazione in Missioni e Programmi;
5. Avvicina competenza finanziaria a quella di cassa;
6. Nuova configurazione del concetto di residui attivi e passivi.

*segue*

## I PRO E I CONTRO DELL'ARMONIZZAZIONE

### Svantaggi

1. Difficoltà organizzative (personale, sistemi informativo-contabili, *software*);
2. Possibile emersione di disavanzi;
3. Disciplina normativa in continua evoluzione;
4. Mancato contrasto a comportamenti scorretti quali rinvio di impegni ad esercizi successivi ai fini degli equilibri e del patto di stabilità.

237

## VERSO L'ARMONIZZAZIONE

I passaggi fondamentali dovrebbero essere:

1. Individuazione e formazione Funzionari delle varie U.O. "referenti" per l'armonizzazione;
2. Individuazione e avvio di sistema informativo contabile;
3. Richiesta al Responsabile LL.PP. di definizione del cronoprogramma dei SAL dei prossimi esercizi finanziari;
4. Revisione prima ordinaria e straordinaria residui (parte corrente e c/capitale) con partecipazione di tutti i responsabili degli Uffici e Servizi motivando le ragioni del mantenimento o della cancellazione;
5. Approvazione Rendiconto 2014 in Consiglio;
6. Delibera di Giunta con Reimputazione residui non di competenza dell'esercizio e costituzione FPV e FCDE;
7. Predisposizione, presentazione e approvazione del preventivo 2015 in conformità ai nuovi principi. Se approvato prima della revisione straordinaria dei residui i FPV in entrata saranno 0 per poi essere applicati con delibera di variazione.

238

## VERSO L'ARMONIZZAZIONE

Altri utili adempimenti preliminari:

1. Svolgere una prima informativa, se già non fosse stato fatto, sui tempi e le modalità di adeguamento alla contabilità armonizzata, sia in Giunta come nelle sedi gestionali (Conferenza Dirigenti, ecc.). Individuazione, meglio con Deliberazione di Giunta, dei Funzionari/Istruttori delle varie U.O. "referenti" dell'armonizzazione;
2. Predisporre un calendario per la formazione del personale, con studio e simulazione di casi concreti con particolare attenzione sulla piena comprensione del principio della competenza finanziaria cd. "potenziata". Il che dal 2015 riguarderà tutti gli operatori – e non solo gli addetti del Servizio "Finanziario" – nelle nuove modalità di accertamento e di impegno;

*segue*

239

## VERSO L'ARMONIZZAZIONE

3. In funzione del riaccertamento straordinario da svolgere nel 2015, è opportuno rivedere subito i residui per poter alleggerire il lavoro ai Funzionari e stemperare per gli Organi competenti l'impatto finanziario forse negativo. I Funzionari potrebbero provvedere a valutare, l'autentica percentuale di esigibilità di ciascun residuo di loro competenza, al fine di avvicinarsi alla quantificazione del "Fondo crediti di dubbia esigibilità" ("Fcde"). L'esigenza di accantonare non riguarda solamente le entrate, ma anche alcune spese, come ad esempio il Fondo per le spese legali o i debiti fuori bilancio o altri rischi potenziali. La nuova contabilità è un'occasione di ripulitura dei conti e l'occasione di riassetto i conti, di regolarizzare partite magari trascinate da molti esercizi, di ripensare più coerentemente valori di bilancio;
4. L'attività di cui al punto precedente assume maggiore rilievo in relazione alle entrate proprie con attenta revisione dei residui attivi. Il che vale soprattutto rispetto ai crediti tributari o extra-tributari ancora da incassare e contenuti all'interno delle liste di carico a ruolo (o a seguito di ingiunzione) inviate agli Agenti della riscossione. Ciò in quanto a regime il "Fcde" verrà incontro a chi sarà più efficace nel riscuotere poiché il calcolo del Fondo è dato dal complemento a 100 della capacità di riscuotere. Pertanto, ove già non fosse proprio del tutto, la gestione delle entrate deve diventare fondamentale e strategica in rapporto all'armonizzazione dei sistemi contabili.

240

## VERSO L'ARMONIZZAZIONE

Nel 2015, il DLgs. 118/2011 richiede i seguenti adempimenti agli enti locali di cui all'art. 2 del DLgs. 18.8.2000 n. 267, ai loro organismi strumentali e ai loro enti strumentali in contabilità finanziaria (anche se adottano la contabilità economico patrimoniale), che non hanno partecipato alla sperimentazione:

- ❑ affiancare i nuovi schemi di bilancio di previsione e di rendiconto per missioni e programmi (con funzioni conoscitive) agli schemi di bilancio annuale e pluriennale e di rendiconto adottati nel 2014, che conservano la funzione autorizzatoria e valore giuridico ai fini della rendicontazione. Entrambe le versioni del bilancio e del rendiconto riportano le medesime risultanze contabili (trattasi della classificazione dei medesimi dati con due differenti criteri). Il bilancio pluriennale predisposto secondo lo schema adottato nel 2014 ha valore autorizzatorio. Contestualmente all'approvazione del rendiconto della gestione, a decorrere dal 2015, gli enti locali articolati in Istituzioni approvano il rendiconto consolidato (entro il termine del 30 aprile 2016);
- ❑ applicazione del principio contabile generale della competenza finanziaria (c.d. potenziata) per l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese;
- ❑ riaccertamento straordinario dei residui per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi alla nuova configurazione del principio della competenza finanziaria;
- ❑ applicazione del principio contabile applicato della programmazione e predisposizione del primo DUP con riferimento al triennio 2016-2018.

241

2015-2016 PERCORSO SPECIALISTICO

## IL SISTEMA CONTABILE ARMONIZZATO DEGLI ENTI LOCALI

a cura di Luigi DI MARCO, Sandro SPELLA e Andrea ZIRUOLO

### DISPENSE

Sistema contabile armonizzato  
*(a cura di Sandro Spella e Andrea Ziruolo)*

Il riaccertamento dei residui e i questionari della Corte dei Conti sui rendiconti 2014  
*(a cura di Luigi Di Marco)*

### SLIDE

L'armonizzazione contabile e la competenza finanziaria potenziata  
*(a cura di Luigi Di Marco)*