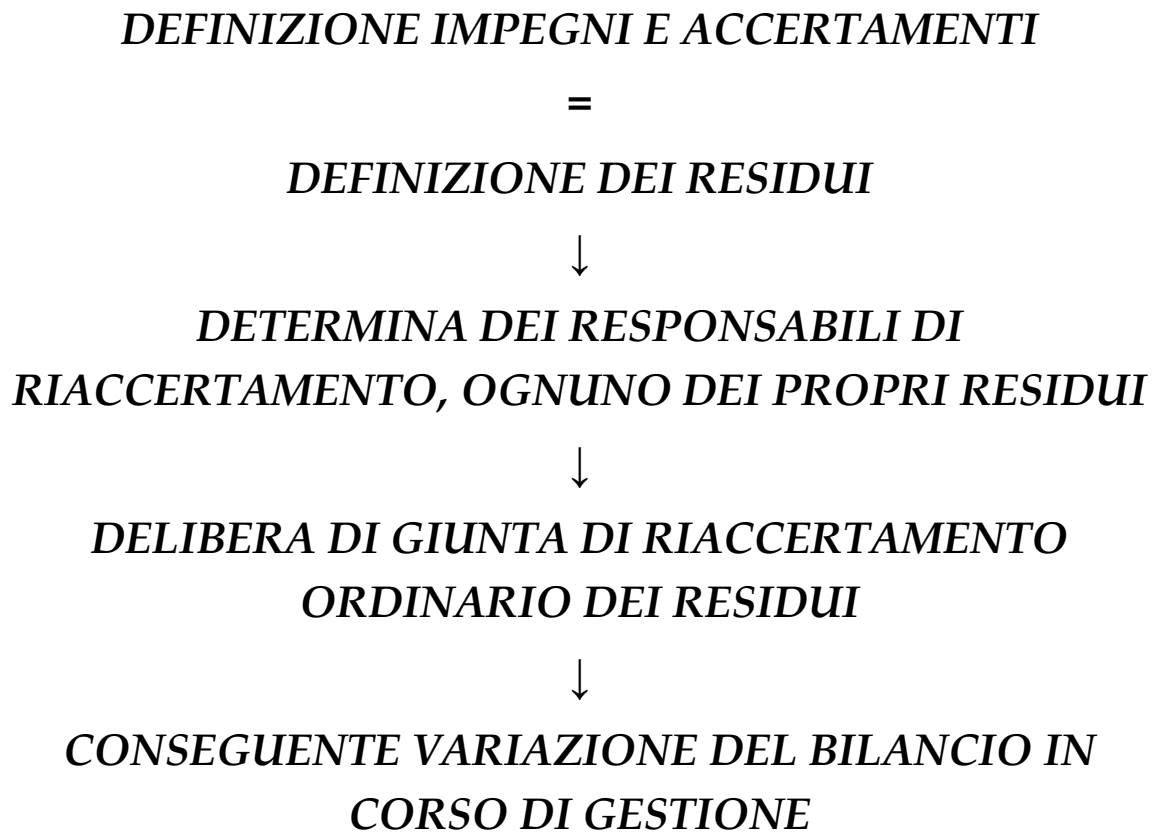


**RIACCERTAMENTO  
ORDINARIO E  
RENDICONTO 2016:  
SOLUZIONI PRATICHE**

*Relatore: Dott. Marco Allegretti*

**L'ITER  
DI  
COSTRUZIONE**



Relatore: Dott. Marco Allegretti

3

### **9.1 La gestione dei residui.**

*In ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza, tutte le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto con effetti sul medesimo, una **ricognizione dei residui attivi e passivi diretta a verificare:***

- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;
- l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
- il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
- la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio

Relatore: Dott. Marco Allegretti

4

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente:

- a) i crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
- c) i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;
- d) i debiti insussistenti o prescritti;
- e) i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- f) i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

Non è necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato solo nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate. Ad esempio nel caso di trasferimenti a rendicontazione, per i quali l'accertamento delle entrate è imputato allo stesso esercizio di imputazione degli impegni, in caso di reimputazione degli impegni assunti nell'esercizio cui il riaccertamento ordinario si riferisce, in quanto esigibili nell'esercizio successivo, si provvede al riaccertamento contestuale dei correlati accertamenti, senza costituire o incrementare il fondo pluriennale vincolato.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

5

Con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, sulla base della ricognizione effettuata, si procede all'accantonamento al fondo di crediti, di dubbia e difficile esigibilità accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione. Al riguardo, si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 e all'esempio n. 5.

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. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.

Al fine di rendere possibile seguire l'evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale, è opportuno che i crediti riconosciuti di dubbia o difficile esazione, stralciati dalle scritture finanziarie, siano identificati negli elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo.

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.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

6

**I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti** per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

**I debiti formalmente riconosciuti insussistenti** per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivato.

Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione laddove presente.

Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio dell'esercizio successivo.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

7

**Se dalla ricognizione risulta la necessità di procedere al riconoscimento formale del maggior importo dei crediti e dei debiti** dell'amministrazione rispetto all'ammontare dei residui attivi e passivi contabilizzati, è necessario procedere all'immediato accertamento ed impegno di nuovi crediti o nuovi debiti, imputati contabilmente alla competenza dell'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili.

L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto".

In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio e costituirebbe grave irregolarità contabile.

E', invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili.

**Pertanto, mentre per i residui attivi il riaccertamento può dare luogo sia ad un incremento che ad una riduzione dell'ammontare complessivo dei residui, per i residui passivi il riaccertamento può dare luogo solo ad una riduzione degli stessi, salvo l'ipotesi, di seguito indicata, di errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

8

Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente classificati in bilancio.

Se dalla ricognizione risulta che, a seguito di errori un'entrata o una spesa è stata erroneamente classificata in bilancio, è necessario procedere ad una loro riclassificazione.

In tali casi, se la reimputazione avviene nell'ambito del medesimo titolo di bilancio (per i residui attivi e per i residui passivi), o tra le missioni ed programmi di bilancio (per i residui passivi), è possibile attribuire al residuo la corretta classificazione di bilancio, attraverso una rettifica in aumento e una in diminuzione dei residui, a condizione che il totale dei residui per titolo di bilancio non risulti variato.

Con particolare riferimento ai residui passivi, le procedure informatiche consentono la rettifica in aumento dei residui passivi solo se di importo corrispondente ad una riduzione di residui passivi effettuata nell'ambito del medesimo titolo di bilancio.

La reimputazione di un residuo passivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito richiede la rideterminazione delle relative coperture, che possono non essere quelle inizialmente previste. In tali casi, la reimputazione di un residuo passivo è equiparata al riconoscimento formale di un maggiore debito dell'amministrazione cui corrisponde un minore debito relativo ad un altro titolo di bilancio, ed è attuata attraverso la registrazione di un nuovo impegno imputato alla competenza dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, previa individuazione della relativa copertura e la definitiva eliminazione dell'impegno erroneamente classificato dalle scritture e dai documenti di bilancio. La procedura amministrativa da seguire è quella tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio.

La reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito è attuato attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondente riduzione dei residui attivi, e non mediante accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio.

In caso di una revisione o aggiornamento della classificazione di bilancio, le necessarie re imputazioni dei residui sono effettuate attribuendo la nuova codifica ai residui iniziali dell'esercizio da cui decorre l'applicazione della nuova codifica e non ai residui finali dell'esercizio precedente, operando un riaccertamento dei residui in sede di rendiconto dell'esercizio precedente.

Conseguentemente, l'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica, non potrà corrispondere all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente, salvo il totale generale. La differenze tra la nuova e la vecchia articolazione dei residui è spiegata attraverso una matrice di correlazione predisposta dall'ente.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

9

Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente imputati all'esercizio in quanto, in occasione della ricognizione, risultano non di competenza dell'esercizio cui sono stati imputati, in quanto non esigibili nel corso di tale esercizio.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, attraverso una delibera di Giunta, si procede come segue:

- nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato l'impegno cancellato, si provvede a costituire (o a incrementare) il fondo pluriennale vincolato per un importo pari a quello dell'impegno cancellato;
- nel primo esercizio del bilancio di previsione si incrementa il fondo pluriennale iscritto tra le entrate, per un importo pari all'incremento del fondo pluriennale iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente, tra le spese;
- nel bilancio dell'esercizio cui la spesa è reimputata si incrementano o si iscrivono gli stanziamenti di spesa necessari per la reimputazione degli impegni.

Al fine di semplificare e velocizzare il procedimento, la delibera di Giunta che dispone la variazione degli stanziamenti necessari alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni cancellati può disporre anche l'accertamento e l'impegno delle entrate e delle spese agli esercizi in cui sono esigibili. Al riguardo, si rappresenta che l'atto che dispone il riaccertamento ed il reimpegno di entrate e spese ha natura gestionale, in quanto si tratta solo della reimputazione contabile di accertamenti e impegni riguardanti obbligazioni giuridiche già assunte dagli uffici competenti.

A decorrere dall'adozione degli schemi di bilancio armonizzati con funzione autorizzatoria, le variazioni di bilancio derivanti dal riaccertamento ordinario sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti previsti per la comunicazione al tesoriere delle variazioni di bilancio, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

10

Il riaccertamento ordinario dei residui trova specifica evidenza nel rendiconto finanziario, ed è effettuato annualmente, con un'unica deliberazione della giunta, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.

Al solo fine di consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario, è possibile, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, effettuare un riaccertamento parziale di tali residui. La successiva delibera della giunta di riaccertamento dei residui prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali.

Si conferma che, come indicato al principio 8, il riaccertamento dei residui, essendo un'attività di natura gestionale, può essere effettuata anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

11

## **La conseguente variazione di Bilancio**

### **Articolo 175 TUEL**

**5-bis.** L'organo esecutivo con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di cui al comma 5-quater, e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio:

...

- e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'art. 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3.

...

**5-quater.** Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:

...

- b) le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'art. 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla giunta;



**NO: solo fino al 31/12!**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

12

**8.10** Considerato che il riaccertamento dei residui costituisce un'attività di natura gestionale, è possibile procedere al ... **riaccertamento ordinario dei residui** di cui all'articolo 3, comma 4 del presente decreto, **anche nel corso dell'esercizio provvisorio**, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, dopo avere acquisito il parere del l'organo di revisione a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato. Alla delibera di Giunta è allegato il prospetto previsto dall'articolo 10, comma 4, da trasmettere al tesoriere.

A seguito del riaccertamento ordinario e/o straordinario dei residui di cui all'articolo 3, commi 4 e 7, del presente decreto, l'ente trasmette al tesoriere l'atto di approvazione del riaccertamento dei residui.

# **GLI SCHEMI DI RENDICONTO**

## GLI SCHEMI DI BILANCIO

La normativa di riferimento per il rendiconto è da reperire negli art. 227 e seguenti del TUEL i quali prevedono i seguenti documenti obbligatori:

- Conto del Bilancio
- Conto Economico e Stato Patrimoniale
- Relazione sulla Gestione
- Altri allegati al rendiconto

Relatore: Dott. Marco Allegretti

15

### L'iter di approvazione

Risulta preliminarmente necessario sottolineare che la "Manovra Estiva" - modificando il solo art. 174 del TUEL (rubricato "Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati") - è intervenuta a modificare solo la consegna del parere dei revisori per quanto riguarda il Bilancio di Previsione, non anche per il Rendiconto.

Nello specifico, l'art. 9 bis del DL 113/2016 ha modificato l'art.174 del TUEL come meglio di seguito specificato:

#### **Articolo 174 - Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati**

In vigore dal 12/09/2014 al 20/08/2016	In vigore dal 21/08/2016
<i>1. Lo schema di bilancio di previsione finanziario e il Documento unico di programmazione sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione entro il 15 novembre di ogni anno.</i>	<i>1. Lo schema di bilancio di previsione finanziario e il Documento unico di programmazione sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione entro il 15 novembre di ogni anno secondo quanto stabilito dal regolamento di contabilità.</i>
...	...

Relatore: Dott. Marco Allegretti

16



Viene così determinato che il parere dell'organo di revisione sul Bilancio di Previsione debba essere espresso sullo schema approvato dalla giunta (questo avveniva anche in precedenza) ma presentato direttamente al Consiglio prima dell'approvazione definitiva (e non come in precedenza depositato insieme agli schemi di bilancio quale allegato inscindibile).

Visto che la previsione vale solo per il bilancio di previsione (essendo stata inserita nell'art. 174 TUEL), per il rendiconto resta la necessità di depositare il parere insieme agli altri schemi come allegato.

L'art. 239 c. 1 lett. b) del TUEL prevede che fra le funzioni dell'organo di revisione rientri:

...

*d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'art. 11, commi 8 e 9, e contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;*

...

Relatore: Dott. Marco Allegretti

17

Mentre l'art. 227 comma 2 del TUEL prevede:

...

*2. Il rendiconto della gestione e' deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta e' messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.*

...

Ciò implica il seguente iter ordinario di approvazione:

Scadenza	Attività
30/04	Approvazione in Consiglio del Rendiconto
Almeno 20 giorni prima del punto precedente	Deposito degli atti con Relazione dei revisori
Almeno 20 giorni prima del punto precedente	Approvazione in Giunta degli schemi e presentazione all'organo di revisione per la predisposizione della propria relazione

Relatore: Dott. Marco Allegretti

18

Si ricorda che ai sensi dell'art. 227:

*2-bis. In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141.*

Ovvero ai sensi dell'art 141 c. 2:

*2. Nella ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, trascorso il termine entro il quale il bilancio deve essere approvato senza che sia stato predisposto dalla giunta il relativo schema, l'organo regionale di controllo nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al consiglio. In tal caso e comunque quando il consiglio non abbia approvato nei termini di legge lo schema di bilancio predisposto dalla giunta, l'organo regionale di controllo assegna al consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione, decorso il quale si sostituisce, mediante apposito commissario, all'amministrazione inadempiente. Del provvedimento sostitutivo e' data comunicazione al prefetto che inizia la procedura per lo scioglimento del consiglio.*

## **Gli allegati al Rendiconto**

PREVISTI DAL'ART. 11 COMMA 4 DEL D.LGS. 118/2011

- a)il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;*
- b)il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;*
- c)il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità';*
- d)il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie; **NO SE < 5.000 ABITANTI***
- e)il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati; **NO SE < 5.000 ABITANTI***
- f)la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;*
- g)la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;*
- h)il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione; **NO SE < 5.000 ABITANTI***
- i)per le sole regioni, ...;*
- j)per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali; **NO SE < 5.000 ABITANTI***
- k)per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni; **NO SE < 5.000 ABITANTI***
- l)il prospetto dei dati SIOPE;*
- m)l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;*
- n)l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;*
- o)la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo ...;*
- p)la relazione del collegio dei revisori dei conti.*

...

5. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'art. 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, ed i seguenti documenti:

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale;

c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

...

Relatore: Dott. Marco Allegretti

21

### **La relazione sulla gestione dell'organo esecutivo**

Senza poterci addentrare nell'analisi di ogni singola voce, risulta qui comunque opportuno evidenziare il contenuto minimo previsto dall'art. 11 c. 6 del D.Lgs. 118/2011 e per il quale si ritiene doveroso procedere con l'elaborazione di un apposito paragrafo per ogni punto:

6. La relazione sulla gestione allegata al rendiconto è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. In particolare la relazione illustra:

a) i criteri di valutazione utilizzati;

b) le principali voci del conto del bilancio;

c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera n);

f) l'elenco delle 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, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;

g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;

h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;

Relatore: Dott. Marco Allegretti

22

- i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
- j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;
- k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
- l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'articolo 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;
- m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;
- n) gli elementi richiesti dall'articolo 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
- o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

Oltre a ciò si ricorda che ai sensi dell'art. 41 del DL 66/2014:

1. A decorrere dall'esercizio 2014, alle relazioni ai bilanci consuntivi o di esercizio delle pubbliche amministrazioni, di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e' allegato un prospetto, sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile finanziario, attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. In caso di superamento dei predetti termini, le medesime relazioni indicano le misure adottate o previste per consentire la tempestiva effettuazione dei pagamenti. L'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile verifica le attestazioni di cui al primo periodo, dandone atto nella propria relazione. Per le Amministrazioni dello Stato, in sede di rendiconto generale, il prospetto di cui al primo periodo e' allegato a ciascuno stato di previsione della spesa.

...

Relatore: Dott. Marco Allegretti

23

## **Il piano degli indicatori**

Il decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che gli enti locali adottino un sistema di indicatori semplici, denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

In attuazione di detto articolo, è stato emanato il *Decreto del Ministero dell'interno del 22 dicembre 2015* (a cui si rimanda per una precisa lettura del degli indicatori approvati):

### **Articolo unico**

1. Gli enti locali adottano il "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" di cui all'articolo 18-bis, del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, secondo gli schemi di cui all'allegato 1, con riferimento al bilancio di previsione, e secondo gli schemi di cui all'allegato 2, con riferimento al rendiconto della gestione.
2. Gli organismi e gli enti strumentali degli enti locali in contabilità finanziaria adottano il Piano di cui al comma 1 secondo gli schemi di cui all'allegato 3, con riferimento al bilancio di previsione e secondo gli schemi di cui all'allegato 4, con riferimento al rendiconto della gestione.
3. Gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il Piano al bilancio di previsione e al bilancio consuntivo.
4. Il Piano è pubblicato sul sito internet istituzionale dell'amministrazione nella sezione «Trasparenza, valutazione e merito», accessibile dalla pagina principale.
5. Gli enti locali ed i loro organismi ed enti strumentali adottano il Piano a decorrere dall'esercizio 2016, con prima applicazione riferita al rendiconto della gestione 2016 e al bilancio di previsione 2017-2019.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

24

# ***IL RIACCERTAMENTO DELLE ENTRATE CASO PER CASO***

Relatore: Dott. Marco Allegretti

25

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, (sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc...), tuttavia



*per tali tipologie è effettuato un  
accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità,  
vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione*

*Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

26

## ENTRATE TRIBUTARIE

Le entrate tributarie **gestite attraverso ruoli** ordinari e le liste di carico sono iscritte e imputate nell'esercizio in cui sono emessi il ruolo, l'avviso di liquidazione ... e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto.

Le **entrate tributarie riscosse per autoliquidazione** dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto ...

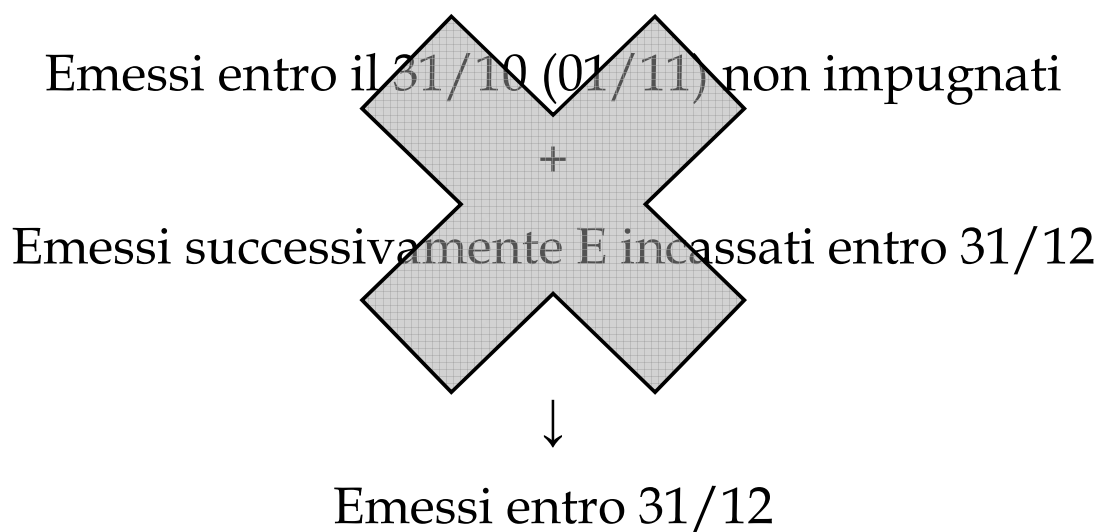
Gli enti locali possono accertare l'**addizionale comunale Irpef** per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno di imposta (ad esempio, nel 2016 le entrate per l'addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel 2015). In caso di modifica delle aliquote, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di modifica della fascia di esenzione, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudenziale. In caso di istituzione del tributo, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. In ogni caso l'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o all'istituzione del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.

## RECUPERO EVASIONE

L'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, *non comporta l'accertamento di nuove entrate*. Le relative **sanzioni ed interessi**, invece, sono accertati per cassa, così come le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi (esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento).

Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile **alla data di entrata in vigore del DLgs 118/2011**, si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo). In tal caso l'entrata è imputata alla voce del piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo".

Nel caso di **avvisi di accertamento** riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile, queste sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui **sono emessi** ..., l'avviso ... di accertamento ..., a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto.



## ENTRATE DA TRASFERIMENTI E CONTRIBUTI

3.6 Con riferimento alle diverse tipologie di entrata la scadenza del credito:

...

*b) coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, in conformità alle modalità indicate al punto 5.2 lettera c), con particolare riferimento alle modalità temporali ed alle scadenze in cui il trasferimento è erogato. A tal fine, l'ordinamento contabile prevede che ogni amministrazione pubblica, che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche, ne dia comunicazione ai destinatari. Per quanto riguarda le erogazioni effettuate dal Ministero dell'interno agli enti locali in base alla normativa vigente, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle cosiddette spettanze attraverso il sito internet istituzionale. Tale strumento di divulgazione può essere adottato anche dagli altri Enti. Con riferimento ai trasferimenti ed ai contributi da amministrazioni pubbliche che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria, l'esigibilità dell'entrata è determinata in considerazione dell'esigibilità della stessa, a prescindere dall'esercizio di imputazione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;*

# ENTRATE EXTRATRIBUTARIE

## ENTRATE DERIVANTI DALLA GESTIONE DEI SERVIZI PUBBLICI

Tali tipologie di entrata (anche in caso di gestione affidata a terzi) sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispose l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza.

## ENTRATE DA INTERESSI ATTIVI

Tale entrata è imputata all'esercizio in l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile, ad eccezione degli **interessi di mora** che sono accertati al momento dell'incasso.

## ENTRATE DA LOCAZIONI E CONCESSIONI

Affitti e canoni di concessione, così come tutte le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, sono accertate sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile.

Risultano comunque vincolate al finanziamento di investimenti *quelli derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti.*

## Le sanzioni da violazione del codice della strada

L'accertamento delle sanzioni avviene:

- *alla data di notifica del verbale (non quindi alla data della violazione), in quanto la notifica del verbale, come la contestazione immediata, rende l'obbligazione esigibile. Nel caso in cui il verbale notificato non indichi l'importo della sanzione, oggetto di determinazione successiva, l'accertamento dell'entrata è effettuato sulla base della notifica dell'atto che quantifica la sanzione;*
- *per le sanzioni non riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l'accertamento originario con le maggiori somme iscritte ruolo (differenza tra somma iscritta a ruolo e somma originariamente accertata). E' possibile accertare per cassa le maggiori entrate derivanti da interessi e sanzioni per il ritardato pagamento;*
- *per le sanzioni archiviate/annullate in sede di autotutela, si provvede alla riduzione dell'accertamento originario.*

*Qualora invece il trasgressore provveda al pagamento immediato (ossia in assenza di notifica), l'accertamento avviene per cassa.*

*La revisione dell'accertamento originario può avvenire con periodicità stabilita dall'ente e, in ogni caso, in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio, entro il 31 luglio e in sede di assestamento, contestualmente alla revisione del fondo crediti di dubbia esigibilità. La stima iniziale del fondo si deve basare su una stima della percentuale delle somme storicamente non riscosse rispetto alle somme notificate. Tale percentuale deve essere applicata alle previsioni di sanzioni da notificare nel corso dell'esercizio (escluse quindi le previsioni di accertamento che saranno effettuate secondo il principio di cassa visto nei punti precedenti).*



Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore dei nuovi principi contabili sono state accertate "per cassa", **devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento**. Pertanto, il principio della competenza finanziaria cd. potenziato che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed debba essere effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, è **applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato**. Anche i ruoli coattivi relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio **devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento**. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.

Per quanto riguarda invece il rispetto dei vincoli di destinazione previsti dalla legislazione vigente, la somma da destinare è rappresentata, in sede di previsione iniziale, dal totale entrate da sanzioni, dedotto il fondo crediti di dubbia esigibilità previsto e le spese previste per compenso al concessionario. Su tale differenza deve essere conteggiata la quota del 50% prevista dall'art. 208 del Codice della Strada.

In corso di gestione, a fronte del monitoraggio delle entrate, del fondo crediti di dubbia esigibilità e delle spese finanziate con i proventi del codice della strada, si provvederà ad adeguare gli stanziamenti di bilancio e conseguentemente ad adeguare la delibera di Giunta che rappresenta il rispetto dei vincoli di destinazione.

Per quanto riguarda, invece, la costituzione del credito di dubbia esigibilità, si rinvia all'esempio successivo.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

33

## ENTRATE IN CONTO CAPITALE

### ENTRATE DA ALIENAZIONI

Nelle **cessioni di beni immobili**, l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara), pertanto a tale data l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria, salvo incassi prima del rogito. In caso di pagamento differito è consentito l'accertamento delle entrate con imputazione nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi dell'anno successivo.

Il corrispettivo della cessione è interamente destinato alla spesa di investimento (ovvero all'estinzione anticipata di mutui) al netto del debito IVA (che può finanziare la spesa corrente per il relativo versamento).

### VINCOLI DI DESTINAZIONE - D.L. 69/2013 Articolo 56-bis

11. ... il 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione dell'originario patrimonio immobiliare disponibile degli enti territoriali, .... Per gli enti territoriali la predetta quota del 10% e' destinata prioritariamente all'estinzione anticipata dei mutui e per la restante quota secondo quanto stabilito dal comma 443 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Per la parte non destinata al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato, resta fermo quanto disposto dal comma 443 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228.

Sentenza n.189/2015 della Corte Costituzionale: norma illegittima



Deliberazione Corte dei Conti Lombardia/85/2016/PAR: l'obbligo per gli enti locali persiste

Relatore: Dott. Marco Allegretti

34

## ENTRATE DA PERMESSI DI COSTRUIRE

Quanto a questa tipologia di entrata, vanno distinte le due quote da cui è formata:

- 1) La parte relativa ad **oneri di urbanizzazione** (in quanto immediatamente esigibile e collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione con eventuale fidejussione): *è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso*
- 2) La parte relativa al **costo di costruzione** (in quanto esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione della stessa): *è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota.*

### **Un caso particolare: i permessi di costruire destinati al finanziamento di opere a scomputo**

*Le entrate concernenti i permessi di costruire destinati al finanziamento delle opere a scomputo di cui al comma 2 dell'art. 16 del DPR. 380/2001, sono accertate nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso e imputate all'esercizio in cui la convenzione e gli accordi prevedono la consegna e il collaudo delle opere. Anche la spesa per le opere a scomputo è registrata nell'esercizio in cui nasce l'obbligazione giuridica, ovvero nell'esercizio del rilascio del permesso e in cui sono formalizzati gli accordi e/o convenzioni che prevedono la realizzazione delle opere, con imputazione all'esercizio in cui le convenzioni e gli accordi prevedono la consegna del bene.*

*A seguito della consegna e del collaudo, si emette il titolo di spesa, versato in quietanza di entrata del bilancio dell'ente stesso, all'entrata per permessi da costruire (trattasi di una regolazione contabile).*

*La rappresentazione nel bilancio di previsione di entrate per permessi da costruire destinate al finanziamento di opere a scomputo è possibile solo nei casi in cui la consegna delle opere è prevista dai documenti di programmazione (DUP e Piano delle opere pubbliche).*

Nello specifico si rende pertanto necessario:

- trattare l'entrata come se l'incasso fosse effettuato alla consegna dell'opera e pertanto:
  - accertamento nell'anno di rilascio del permesso con imputazione all'anno di consegna dell'opera
  - emissione della reversale nell'anno di consegna dell'opera (compensata dal correlato mandato)
- trattare la spesa come l'acquisizione di un bene finito e pertanto:
  - impegno nell'anno di rilascio del permesso con imputazione all'anno di consegna dell'opera
  - emissione del mandato nell'anno di consegna dell'opera (compensato dalla correlata reversale)

## ENTRATE DA TRASFERIMENTI A RENDICONTAZIONE

3.6 Con riferimento alle diverse tipologie di entrata la scadenza del credito:

- a) ...
- b) coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche (...);
- c) per quanto riguarda, (...), i "Contributi a rendicontazione", (...) l'accertamento è imputato secondo le seguenti modalità (...):
  - in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un'amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziato, l'amministrazione beneficiaria del contributo accerta l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni (...). Sono salve eventuali variazioni in base all'effettivo cronoprogramma.
  - Nel caso di trasferimenti erogati "a rendicontazione" da soggetti che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata, l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa. L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

37

### **Esempio n. 3/b -Realizzazione di un'opera con il contributo della Regione ad un ente locale.**

In sede di programmazione la Regione ha deciso di realizzare una scuola del costo complessivo di 400 attraverso l'erogazione di risorse all'ente locale (B) che provvederà all'esecuzione dell'opera.

La Regione approva una legge in cui si autorizza la spesa pluriennale anche oltre il triennio considerato nel bilancio di previsione, prevedendone adeguata copertura finanziaria. Ad esempio, la copertura finanziaria può essere costituita dai proventi derivanti dalla dismissione di immobili di proprietà della regione.

Attraverso la nota n. XX del t-1 la Regione comunica all'ente B il programma di realizzare la scuola nel territorio dell'ente (B).

L'ente (B) trasmette alla Regione il programma preliminare dell'opera, il quale prevede che:

- a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t,
- b) l'anno t sarà dedicato alla progettazione definitiva della spesa e allo svolgimento della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;
- c) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.

La spesa per la progettazione preliminare è stanziata nel bilancio di previsione dell'ente B e, precedendo temporalmente l'autorizzazione della Regione al suo finanziamento, deve essere coperta dall'ente locale con proprie risorse.

L'ente B impegna tale spesa prima che la Regione impegni il contributo all'investimento a favore dell'ente.

Nel caso in cui la Regione, nell'approvare il progetto, decida di finanziare anche la progettazione preliminare, per l'ente (B) la quota del contributo riguardante la progettazione preliminare (già sostenuta) costituisce un'entrata genericamente destinata al finanziamento di investimenti.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

38

Raggiunto l'accordo di massima sulla realizzazione della scuola, sulla base del cronoprogramma definito in sede di progettazione preliminare, entrambi gli enti inseriscono nei propri bilanci di previsione, riguardanti il triennio  $t$ ,  $t+1$  e  $t+2$  gli stanziamenti necessari per la realizzazione della scuola.

Nel bilancio di previsione riguardante il triennio  $t$ ,  $t+1$  e  $t+2$ , la Regione stanZIA:

- nell'esercizio  $t$ :
  - tra le entrate 400 nel titolo 4 "Entrate in conto capitale", Tipologia 400 "Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali";
  - una spesa di 400 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 300 nel "Fondo pluriennale vincolato in c/capitale";
- nell'esercizio  $t+1$ :
  - in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 300;
  - una spesa di 300 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 200 nel "Fondo pluriennale vincolato";
- nell'esercizio  $t+2$ :
  - in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 200;
  - una spesa di 200 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 100 nel "Fondo pluriennale vincolato";

Nel bilancio di previsione riguardante il triennio  $t$ ,  $t+1$  e  $t+2$ , l'ente (B) stanZIA:

- nell'esercizio  $t$ :
  - tra le entrate 100 nel titolo 4°, "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti";
  - tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi";

Relatore: Dott. Marco Allegretti

39

Nel bilancio di previsione riguardante il triennio  $t$ ,  $t+1$  e  $t+2$ , l'ente (B) stanZIA:

- nell'esercizio  $t$ :
  - tra le entrate 100 nel titolo 4°, "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti";
  - tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi";
- nell'esercizio  $t+1$ :
  - tra le entrate 100 nel titolo 4°, "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti";
  - tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi";
- nell'esercizio  $t+2$ :
  - tra le entrate 100 nel titolo 4°, "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti";
  - tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi".

Nell'anno  $t$  la Regione approva una delibera con cui approva il progetto preliminare riguardante la realizzazione della scuola presentato dall'ente (B) di realizzazione della scuola, da finanziare sulla base della rendicontazione dello stato di avanzamento dei lavori, previsti nel cronoprogramma, per un importo complessivo di 400.

A seguito della delibera, la Regione:

- 1) impegna 100 in ciascuno degli esercizi  $t$ ,  $t+1$ ,  $t+2$ ,  $t+3$ , sulla base del cronoprogramma (previsione dei SAL).
- 2) comunica all'ente (B) di avere effettuato gli impegni di cui al punto 1).

Relatore: Dott. Marco Allegretti

40

Acquisita la delibera della Regione, sulla base della comunicazione degli impegni effettuati dalla Regione, l'Ente (B) accerta l'entrata di 100 per contributo agli investimenti nell'apposito capitolo di entrata di ciascuno degli esercizi riguardanti gli anni t, t+1, t+2, t+3 e avvia la gara per appaltare la progettazione definitiva e i lavori di costruzione della scuola.

Conclusa la gara, sulla base della documentazione relativa all'affidamento dell'incarico di progettazione e di appalto, l'Ente (B) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t, t+1, t+2, t+3. Nel caso in cui, a seguito dell'approvazione della gara, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio (dandone comunicazione alla Regione che a sua volta registra una economia).

Nel corso della gestione, l'ente (B) rendiconta alla Regione secondo le modalità previste nella delibera di approvazione del progetto e, effettuate le necessarie verifiche, la Regione eroga i contributi a favore dell'ente (B).

Nel corso della gestione, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma. Di tali eventuali differenze l'Ente (B) provvede a dare tempestiva comunicazione alla Regione, trasmettendo il cronoprogramma (previsione dei SAL) aggiornato

Sulla base degli aggiornamenti del cronoprogramma:

- la Regione modifica gli stanziamenti di entrata e di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti di spesa relativi ai contributi agli investimenti per la realizzazione della scuola;
- l'Ente (B) modifica gli stanziamenti di entrata riguardanti i contributi agli investimenti e le spese relativa alla costruzione della scuola.

Inoltre:

- la Regione procede alla rimodulazione degli impegni in sede di assestamento o di bilancio previsionale sulla base del crono programma aggiornato;
- l'Ente (B) provvede al riaccertamento degli accertamenti e degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del crono programma aggiornato.

## ENTRATE DA ACCENSIONE DI PRESTITI

L'entrata da **accensione di mutui e prestiti** va registrata nel momento in cui è stipulato il contratto ... o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito con imputazione all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento).

Diverso è il caso delle "**aperture di credito**" che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità per la realizzazione di investimenti; in tal caso infatti l'accertamento viene disposto, dal responsabile del contratto di prestito, sulla base degli effettivi utilizzi dell'apertura di credito (erogato). L'utilizzo dell'apertura di credito è effettuato sulla base delle necessità finanziarie dei correlati impegni di spesa nell'esercizio. Gli importi dei singoli accertamenti ed i relativi esercizi di imputazione dell'entrata corrispondono a quelli degli impegni effettuati per la corrispondente spesa di investimento, sulla base del cronoprogramma di spesa.

In tutte le operazioni di indebitamento il debito deve essere iscritto nel bilancio dell'ente che provvede all'effettivo pagamento delle rate di ammortamento anche se il pagamento risulta effettuato a seguito di delegazione di pagamento. L'amministrazione pubblica beneficiaria del mutuo, le cui rate di ammortamento sono corrisposte agli istituti finanziatori da un'amministrazione pubblica diversa, iscrive il ricavato del mutuo nelle entrate per trasferimenti in conto capitale con vincolo di destinazione agli investimenti. Nel caso in cui il pagamento delle rate di ammortamento risulti effettuato pro quota da più enti, anche il debito deve essere iscritto pro quota nei bilanci degli enti coinvolti.

### **Esempio 8) - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti Spa**

*In data 15\07\2013 un comune stipula un contratto di prestito ordinario con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000.000. L'erogazione del prestito avviene in una o più soluzioni, a partire dalla data di perfezionamento del contratto, sulla base della richiesta dell'ente beneficiario dalla quale risultino analiticamente la natura e gli importi delle spese sostenute. Sulla quota del prestito non erogata la Cassa depositi e prestiti spa riconosce all'ente una somma, corrisposta con cadenza semestrale, calcolata sulla base dell'importo non erogato e di un tasso di interesse opportunamente disciplinato.*

*All'esempio si applicano i principi applicati della contabilità finanziaria 3.18, 3.20, 3.21 e 5.6:*

*Si richiama, in particolare, l'applicazione del principio 3.18: "Un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti è accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo..... Nei casi in cui la Cassa Depositi e Prestiti (o altro istituto finanziatore), rende immediatamente disponibili le somme oggetto del finanziamento in un apposito conto intestato all'ente, le stesse si intendono immediatamente esigibili (e danno luogo a interessi attivi) e devono essere accertate e riscosse. Pertanto, anche in tali casi, l'entrata è interamente accertata e imputata nell'esercizio in cui le somme sono rese disponibili. A fronte dell'indicato accertamento, l'ente registra, tra le spese, l'impegno ed il pagamento riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa Depositi e Prestiti. Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, consentendo la rilevazione contabile dell'incasso derivante dal prestito. A fronte dell'impegno per la costituzione del deposito bancario, si rileva, imputandolo sempre al medesimo esercizio, l'accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito".*

*Relatore: Dott. Marco Allegretti*

43

*In contabilità finanziaria il 16\07\2013 vengono prodotte le seguenti scritture*

- 1) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013 e emissione della relativa reversale per euro 1.000.000 a medio lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti – SPA);*
- 2) Impegno con imputazione all'esercizio 2013, e relativa e liquidazione e emissione del mandato, per euro 1.000.000, riguardante la costituzione del deposito bancario al codice voce U.3.04.07.01.000 (Versamenti a depositi bancari). Il mandato è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, ai fini della reversale di cui al punto 1);*
- 3) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013, per euro 1.000.000, delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito al codice E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari);*
- 4) Impegno, con imputazione agli esercizi successivi, delle spese relative all'ammortamento del prestito, sulla base del piano di ammortamento previsto nel contratto con la Cassa depositi e prestiti spa, ai codici U.1.07.05.04.003 "Interessi passivi a Cassa Depositi e Prestiti SPA su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine" e U.4.03.01.04.003 "Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine a Cassa Depositi e Prestiti – SPA"..*

*Naturalmente, gli enti hanno la facoltà di istituire più unità elementari di bilancio, codificate U.3.04.07.01.000 (Versamenti a depositi bancari), e E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari), intestate ai distinti conti di depositi*

*A seguito delle singole quote di erogazione del prestito, saranno emesse le reversali riguardanti l'accertamento di cui al punto 3).*

*Per le scritture in contabilità economico-patrimoniale, si rinvia all'esempio n. 8 del principio applicato di cui all'allegato n. 4/3.*

*Relatore: Dott. Marco Allegretti*

44

# **IL RIACCERTAMENTO DELLE SPESE CASO PER CASO**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

45

## **LA SPESA CORRENTE**

### **SPESA DI PERSONALE**

L'imputazione degli impegni relativi alle spese di personale dovrà avvenire, per tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione (salvo poi cancellare gli impegni cui non corrispondono obbligazioni formalizzate in occasione del rendiconto), *nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai **trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati***. Lo stesso principio vale anche per il personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, pertanto se pagato direttamente da quest'ultima dovrà, semplicemente, essere rilevato in entrata il relativo rimborso.

La quota relativa a **trattamento accessorio e premiante**, che vengono liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, *sono stanziati e impegnate in tale esercizio*, tuttavia la contabilizzazione andrà eseguita alla sottoscrizione della contrattazione integrativa. Considerato che le spese relative al fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività e le relative entrate assumono natura vincolata con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce:

- la spesa 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;
- nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa (in base alla delibera di costituzione del fondo), le eventuali economie di spesa confluiscono nell'avanzo vincolato.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

46

Quanto ai **rinnovi contrattuali**, gli stessi (compresi oneri riflessi e arretrati) andranno imputati nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale, salvo il caso in cui sia previsto il differimento degli effetti economici. Seppur questa sia la regola generale, il principio contabile applicato auspica che - nelle more della firma del contratto - *l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti* (qualora non dovesse poi procedersi alla sottoscrizione del contratto, le somme determineranno avanzo). Unica eccezione è l'ipotesi di *blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero*: in tal caso l'accantonamento non deve essere operato.

Per quanto riguarda **qualsiasi altra voce stipendiale accessoria che sia sottoposta a condizione sospensiva** (ad esempio l'incentivo all'Avvocatura in caso di vittoria delle spese), *l'ente deve limitarsi ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ..., stanziando nell'esercizio le relative spese che, in assenza di impegno, incrementano il risultato di amministrazione, che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese ....*

Per il **calcolo dei limiti relativi spesa di personale** vale l'impegnato (delibera della Corte dei conti Molise n. 218/2015) o la competenza (istruzioni per enti sperimentatori)?

## ACQUISTO DI BENI E SERVIZI

L'impegno andrà imputato:

- SPESA CORRENTE: nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione;
- CONTRATTI DI AFFITTO E DI SOMMINISTRAZIONE PERIODICA ULTRANNUALE: *negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi; Ad esempio, al momento della firma del contratto di fornitura continuativa di servizi a cavallo tra due esercizi si impegna l'intera spesa, imputando distintamente nei due esercizi le relative quote di spesa. Ciascuna quota di spesa trova copertura nelle risorse correnti dell'esercizio in cui è imputata e non richiede la costituzione del fondo pluriennale vincolato.*
- AGGI SUI RUOLI: nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate
- GETTONI DI PRESENZA DEI COMPONENTI DEL CONSIGLIO: nell'esercizio in cui la prestazione è resa..., anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo;
- COMMISSIONI PER L'ALIENAZIONE DI BENI, DI TITOLI E DI PARTECIPAZIONI: nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto dal contratto, nel caso in cui il provento è incassato al netto.

## TRASFERIMENTI CORRENTI

La spesa va imputata all'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo, salvo che l'atto stesso preveda tempi di erogazioni ultrannuali (nel cui caso l'impegno sarà imputato agli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza).



## UTILIZZO DI BENI DI TERZI

*L'imputazione dell'impegno si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.*

## INTERESSI PASSIVI

Gli impegni relativi a tale voce sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva sulla base del piano di ammortamento, già dall'esercizio di erogazione o messa a disposizione della fonte di finanziamento.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

49

## CONDANNE A SEGUITO DI CONTENZIOSI

In attesa dell'esito del giudizio, qualora l'Ente rilevi *significative probabilità di soccombere*, l'obbligazione passiva è condizionata al verificarsi di un evento e, pertanto, *non è possibile impegnare alcuna spesa*. Tuttavia, già in tale fase, *l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti ... , stanziando nell'esercizio le relative spese* e accantonandole nell'avanzo vincolato (fondo rischi destinato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva).

Qualora tuttavia il contenzioso sia stato instaurato con riferimento ad una obbligazione già impegnata, *si conserva l'impegno* e si procederà ad accantonamento solo per il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

## INDENNITA' DI FINE MANDATO

Tale voce costituisce una spesa potenziale dell'ente e, come tale, risulta *opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del ...."*. Tale capitolo non verrà impegnato e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile.

## INCARICHI LEGALI ESTERNI

Per tale fattispecie, risultando indeterminata la relativa esigibilità, l'imputazione della spesa deve avvenire con riferimento *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 del rendiconto, 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. ...* 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.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

50

## LE SPESE D'INVESTIMENTO

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. E' in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.



Ne discende che le spese di investimento vanno impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Tuttavia la relativa copertura finanziaria deve essere predisposta - fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - con riferimento all'importo complessivo della spesa.

### ACQUISIZIONE DI INVESTIMENTO GIA' REALIZZATO

Un caso particolare di iscrizione delle spese in conto capitale è rappresentato dall'**acquisizione di un investimento già realizzato**, con pagamento frazionato negli esercizi successivi; in tal caso, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente, provvedendo alla registrazione contestuale:

a) del debito nei confronti del soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell'investimento, provvedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;

b) dell'impegno per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio.

Entrata		Spesa	
Anno n			
Titolo 6	Accens. di prest.	Titolo 2	S. in conto capitale

Entrata		Spesa	
Anni seguenti			
		Titolo 4	Rimborso prestiti

# ATTENZIONE!

*L'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti finanziati da entrate accertate al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, è resa indicando gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio. Con riferimento agli impegni imputati agli esercizi successivi è anche necessario precisare se trattasi di copertura costituita da:*

- *entrate accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione o agli esercizi precedenti, accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa dell'esercizio precedente quello di imputazione dell'impegno di cui costituiscono copertura,*
- *entrate accertate esigibili nell'esercizio di imputazione dell'impegno di cui costituiscono copertura, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione.*

## **IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO**

### Quanto imputare l'impegno?

Dal principio contabile generale:

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.



ART. 183 c. 6

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.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

55

### Quali sono le funzioni fondamentali?

#### Articolo 14 DL 78/2010

27. ... sono funzioni fondamentali dei comuni, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera p), della Costituzione:

- a) organizzazione generale dell'amministrazione, gestione finanziaria e contabile e controllo;
- b) organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale, ivi compresi i servizi di trasporto pubblico comunale;
- c) catasto, ad eccezione delle funzioni mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
- d) la pianificazione urbanistica ed edilizia di ambito comunale nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
- e) attività, in ambito comunale, di pianificazione di protezione civile e di coordinamento dei primi soccorsi;
- f) l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi;
- g) progettazione e gestione del sistema locale dei servizi sociali ed erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'articolo 118, quarto comma, della Costituzione;
- h) edilizia scolastica ((per la parte non attribuita alla competenza delle province)), organizzazione e gestione dei servizi scolastici;
- i) polizia municipale e polizia amministrativa locale;
- j) tenuta dei registri di stato civile e di popolazione e compiti in materia di servizi anagrafici nonché in materia di servizi elettorali e statistici, nell'esercizio delle funzioni di competenza statale

Relatore: Dott. Marco Allegretti

56

Il Fondo Pluriennale Vincolato è voce di bilancio non impegnabile (sulla stessa possono essere prese ad esempio «prenotazioni» provvisorie e definitive), iscritta a garanzia della copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, ossia di *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.*

Si rende necessario utilizzarlo in due casi:

### **1) Spese correlate ad entrate vincolate**

*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.*

...

*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.*

### **2) Slittamento dell'anno di competenza**

*Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente imputati all'esercizio in quanto, in occasione della ricognizione, risultano non di competenza dell'esercizio cui sono stati imputati, in quanto non esigibili nel corso di tale esercizio.*

*Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, attraverso una delibera di Giunta, si procede come segue:*

- *nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato l'impegno cancellato, si provvede a costituire (o a incrementare) il fondo pluriennale vincolato per un importo pari a quello dell'impegno cancellato;*
- *nel primo esercizio del bilancio di previsione si incrementa il fondo pluriennale iscritto tra le entrate, per un importo pari all'incremento del fondo pluriennale iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente, tra le spese;*
- *nel bilancio dell'esercizio cui la spesa è reimputata si incrementano o si iscrivono gli stanziamenti di spesa necessari per la reimputazione degli impegni.*

*Non è necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato solo nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate. Ad esempio nel caso di trasferimenti a rendicontazione, per i quali l'accertamento delle entrate è imputato allo stesso esercizio di imputazione degli impegni, in caso di reimputazione degli impegni assunti nell'esercizio cui il riaccertamento ordinario si riferisce, in quanto esigibili nell'esercizio successivo, si provvede al riaccertamento contestuale dei correlati accertamenti, senza costituire o incrementare il fondo pluriennale vincolato.*

L'applicazione del principio generale alle spese di investimento non è tuttavia di immediata evidenza; risulta infatti necessario far ricorso ad uno "stratagemma contabile":



l'utilizzo del

# Fondo Pluriennale Vincolato in c/capitale

Ovvero, ricordiamo, di una voce di bilancio non impegnabile (sulla stessa possono essere prese ad esempio «prenotazioni» provvisorie e definitive), iscritta a garanzia della copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, ossia di *un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.*

Il principio contabile applicato 4/2 prevede:

**Possano essere finanziate dal fondo pluriennale** (e solo ai fini della sua determinazione):

- tutte le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento per lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 "Codice dei contratti pubblici", esigibili negli esercizi successivi, anche se non interamente impegnate (in parte impegnate e in parte prenotate), sulla base di un progetto approvato del quadro economico progettuale. La costituzione del fondo per l'intero quadro economico progettuale è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, ancorchè relativi solo ad alcune spese del quadro economico progettuale, escluse le spese di progettazione. In altre parole l'impegno delle sole spese di progettazione non consente la costituzione del fondo pluriennale vincolato per le spese contenute nel quadro economico progettuale;
- le spese riferite a procedure di affidamento attivate ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006, unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera (ancorchè non impegnate).

In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo, le risorse accertate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Per "procedure attivate" gara formalmente indetta ai sensi dell'art. 53, comma 2" si intende, ad esempio, affidamenti in economia, o la pubblicazione del bando di gara, mentre nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di bando, consentita negli specifici casi di cui all'art. 57 del D.lgs. 163/2006 (ad es. quando in esito all'esperimento di una procedura aperta o ristretta, non è stata presentata nessuna offerta, o nessuna offerta appropriata o nessuna candidatura; ragioni tecniche ed artistiche impongono che il contratto sia affidato unicamente ad un operatore economico determinato; ragioni di estrema urgenza; lavori complementari), si fa riferimento al momento in cui, ai sensi dell'art. 57 del D.lgs. 163/2006, gli operatori economici selezionati vengono invitati a presentare le offerte oggetto della negoziazione, con lettera contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta.

*A seguito dell'aggiudicazione definitiva della gara, le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorchè non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato, mentre gli eventuali ribassi di asta, costituiscono economie di bilancio e confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno che, nel frattempo, sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera finanziandole con le economie registrate in sede di aggiudicazione. Quando l'opera è completata, o prima, in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti..*

Quanto impegno secondo cronoprogramma negli anni successivi e prenoto il FPV in quello in corso?

- Pochi dubbi ci sono riguardo alle "procedure di affidamento attivate", le quali possono essere impegnate *unitamente alle voci di spesa contenute nel quadro economico dell'opera*. Quindi: gara indetta = impegno certo di tutto il quadro economico; salvo poi disimpegnare se non si arriva all'aggiudicazione entro l'anno successivo, ecc.
- Per quanto riguarda "gli appalti pubblici di lavori", invece l'impegno può essere fatto per tutto il "quadro economico progettuale" approvato, ANCHE in assenza di gara indetta, qualora sia stata già impegnata (ovvero sia stata perfezionata almeno un'obbligazione giudica = almeno fase dell'ordine) anche solo una voce del quadro (ad eccezione delle spese di progettazione = solo con l'affidamento di queste NON si può impegnare tutto il quadro economico, serve un'altra attività); può essere, ad esempio, il caso di una bonifica di un terreno (magari per un importo sottosoglia per l'affidamento) preliminare all'opera che poi verrà messa a gara e che verrà realizzata sullo stesso ovvero di un esproprio o di una relazione geologica preliminare. Si sottolinea ulteriormente, qualora ve ne fosse la necessità, che prima di procedere al primo impegno devo aver già accertato tutta l'entrata, diversamente non posso affidare neanche la prima attività.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

61

Situazione particolare è quella in cui entro l'anno successivo non si giunga alla aggiudicazione definitiva: in tal caso *le risorse accertate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.*

*Per contro, a seguito dell'aggiudicazione definitiva della gara, le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorchè non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato, mentre gli eventuali ribassi di asta, costituiscono economie di bilancio e confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno che, nel frattempo, sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera finanziandole con le economie registrate in sede di aggiudicazione.*

*Al termine dell'opera (o in caso di svincolo da parte del RUP), le spese previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

62

# **IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

63

## **IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'**

Il riformato art. 167 del TUEL prevede:

### **Art. 167 (Fondo crediti di dubbia esigibilità e altri fondi per spese potenziali)**

- 1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo crediti di dubbia esigibilità" è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*
- 2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.*
- 3. È data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

64



Schematizzando...

Accantonamento nel bilancio di previsione "L' ACCANTONAMENTO"	Quota di avanzo accantonato "IL FONDO"
Determinazione "entrate a rischio" ↓ STANZIAMENTO	Determinazione "entrate a rischio" ↓ RESIDUI
Calcolo media: INCASSATO COMPETENZA ----- ACCERTATO COMPETENZA = Capacità d'incasso	Calcolo media: INCASSATO RESIDUI ----- RESIDUI RIPORTATI = Capacità d'incasso
1 - Capacità d'incasso = % da accantonare	1 - Capacità d'incasso = % da accantonare
"Entrate a rischio" STANZIAMENTO x % da accantonare = ACCANTONAMENTO	"Entrate a rischio" RESIDUI x % da accantonare = FONDO

Relatore: Dott. Marco Allegretti

65

Innanzitutto preme sottolineare che non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

- i crediti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;
- i crediti assistiti da fidejussione;
- le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa.

L'ammontare del Fondo 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).*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

66

In occasione della redazione del rendiconto va 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.

Nello specifico è necessario:

- 1) individuare, preliminarmente, l'importo complessivo dei residui come risultanti alla fine dell'esercizio appena concluso relativo alle categorie di entrate che si è determinato possano dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione;
- 2) calcolare, per ogni tipologia di entrata, la media tra incassi in c/residui e i residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi;
- 3) Applicare ai residui come risultanti alla fine dell'esercizio appena concluso una percentuale pari al complemento a 100 delle medie determinate.

La media può essere calcolata, ancora una volta, con uno dei seguenti 3 metodi:

- a) media semplice;
- b) rapporto tra la sommatoria degli incassi in c/residui di ciascun anno ponderati (con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio) rispetto alla sommatoria dei residui attivi all'inizio di ciascun anno ponderati (con i medesimi pesi indicati per gli incassi);
- c) media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui e residui attivi all'inizio di ciascun anno del quinquennio (con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio).

Si rendono a questo punto possibili le seguenti casistiche:

- se il fondo complessivo accantonato nel risultato di amministrazione risulta superiore all'importo considerato congruo è possibile *svincolare* la quota eccedente; tale quota svincolata può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce
- se il fondo complessivo accantonato nel risultato di amministrazione risulta inferiore all'importo considerato congruo è necessario *incrementare* conseguentemente la quota vincolata e - qualora il risultato di amministrazione fosse incapiente - l'eccedenza dovrebbe essere iscritta come posta a se stante della spesa nel bilancio di previsione ovvero potrebbe essere iscritta negli esercizi considerati nel bilancio di previsione (in ogni caso non oltre la durata della consiliazione) contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio

## I primi anni

In fase di Bilancio di Previsione...

Si segnala che, in via eccezionale in fase di introduzione del nuovo sistema, è possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari a:

### **Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014)**

*Con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al **36 per cento**, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione.*

*Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al **55 per cento**, nel 2017 è pari almeno al **70 per cento**, nel 2018 è pari almeno all'**85 per cento** e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

69

E in sede di rendiconto...

*In sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:*

+ Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce

- gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti

+ l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce

*L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

70

# **LE RISULTANZE DEL RENDICONTO**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

71

## **IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

### ***Articolo 186 TUEL - Risultato contabile di amministrazione***

*1. Il risultato contabile di amministrazione e' accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed e' pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.*

**1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione e' determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

72

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011) dedica l'intero paragrafo 9.2 al Risultato di amministrazione.

*Il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, come definito dal rendiconto, che recepisce gli esiti della ricognizione e dell'eventuale riaccertamento di cui al principio 9.1 al netto del fondo pluriennale vincolato risultante alla medesima data.*

**RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

=

FONDO DI CASSA AL 31/12

+

RESIDUI ATTIVI

-

RESIDUI PASSIVI

*al netto di*

FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (in uscita)

Quanto alla sua applicazione il medesimo principio contabile applicato prevede:

*Il risultato di amministrazione è applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, per finanziarie le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio imputate al medesimo esercizio e/o a quelli successivi.*

*A tal fine il risultato di amministrazione iscritto in entrata del primo esercizio può costituire la copertura del fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa, corrispondente al fondo pluriennale iscritto in entrata degli esercizi successivi.*

*Se nel corso dell'esercizio in cui il fondo pluriennale vincolato è stato stanziato i relativi impegni pluriennali non sono stati formalmente assunti, il fondo pluriennale non risulta costituito e le risorse tornano a costituire il risultato di amministrazione al 31 dicembre, applicabile all'esercizio successivo secondo le modalità previste nel presente principio.*

## Le componenti dell'avanzo

L'avanzo di amministrazione è distinto in 4 quote:

- |                       |   |                    |
|-----------------------|---|--------------------|
| 1) Avanzo accantonato | } | QUOTE «NON LIBERE» |
| 2) Avanzo vincolato   |   |                    |
| 3) Avanzo destinato   |   |                    |
| 4) Avanzo libero      |   | QUOTA LIBERA       |

### AVANZO ACCANTONATO

La quota accantonata è, a sua volta, distinta in due componenti:

- il fondo crediti di dubbia esigibilità
- gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi rischi e oneri)

### AVANZO VINCOLATO

Quanto all'avanzo vincolato il principio contabile applicato 4/2 chiarisce:

*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 della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa. Per gli enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali. Per le regioni i vincoli sono previsti solo dalla legge statale. Nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore dell'ente, si è in presenza di vincoli derivanti da trasferimenti e non da legge;*

*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. La natura vincolata dei trasferimenti UE si estende alle risorse destinate al cofinanziamento nazionale. Pertanto, tali risorse devono essere considerate come "vincolate da trasferimenti" ancorchè derivanti da entrate proprie dell'ente. Per gli enti locali, la natura vincolata di tali risorse non rileva ai fini della disciplina dei vincoli cassa. ";*

*d) derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e rimosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' 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, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi i debiti fuori bilancio ai sensi dell'articolo 193 del TUEL, nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell'equilibrio generale di bilancio). Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato. Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato. I vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale, sono considerati "vincoli formalmente attribuiti dalla regione e non "vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili". [...]*

Con riferimento alla lettera a) sopra indicata, costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione ai sensi di quanto previsto dal presente principio contabile applicato (trattasi di un elenco esemplificativo):

1. l'eventuale differenza positiva derivante dalla regolazione annuale di differenze dei flussi finanziari derivanti dai contratti derivati, destinata a garantire i rischi futuri del contratto (principio 3.23);
2. l'accantonamento dei proventi derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato, nel caso di valore di mercato positivo (cd. mark to market), per un valore corrispondente alle entrate accertate. Il vincolo permane fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri e, in caso di quota residua, per l'estinzione anticipata del debito (principio 3.23);
3. una quota pari al credito IVA maturato per operazioni di investimento finanziate con il debito. Il vincolo è destinato alla realizzazione di investimenti; (principio 5.2, lett. e);
4. la quota del risultato corrispondente ai residui passivi non classificati correttamente in bilancio, eliminati dalle scritture per essere reimputati alla competenza dell'esercizio in gestione, correttamente classificato (principio 9.1).

#### AVANZO DESTINATO

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese.

#### AVANZO LIBERO E RAPPORTO CON LE ALTRE COMPONENTI

L'Avanzo libero è definito per differenza, ovvero:

#### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

-

#### AVANZO ACCANTONATO

-

#### AVANZO VINCOLATO

-

#### AVANZO DESTINATO

=

#### AVANZO LIBERO

Preme ricordare che qualora il risultato di amministrazione come sopra determinato risulti inferiore alle quote accantonate, vincolate e destinate, l'Amministrazione si troverà in disavanzo per tale importo negativo.



## Applicazione dell'Avanzo Vincolato e Accantonato prima del rendiconto

### Art. 187 TUEL

...

*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. 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.*

*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.*

*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.*



## L'utilizzo dell'avanzo libero

L'articolo 187 del TUEL vigente dal 2015 definisce un ordine di priorità per l'utilizzo della quota libera di avanzo, col preciso intento di garantire la salvaguardia degli equilibri di bilancio:

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.

...

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.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

81

Pertanto, mentre resta possibile il finanziamento di spese correnti "a carattere non permanente" (nella previgente formulazione denominate "spese di funzionamento non ripetitive") sparisce completamente il riferimento alla possibilità di utilizzo "per altre spese correnti solo in sede di assestamento".

Ciò comporta che resta possibile finanziare con avanzo libero solo l'iscrizione o il rifinanziamento di spese correnti obbligatorie (esclusivamente questa tipologia, dovendo procedere ex art. 193) e solo dopo che l'Ente ha dato atto dell'impossibilità di procedere con mezzi ordinari.

Ricordiamo che, alla luce delle modifiche apportate al Principio Contabile Applicato 4/2 dal decreto 20/05/2015, per "mezzi ordinari" si devono intendere:

*tutte le possibili politiche di contenimento delle spese e di massimizzazione delle entrate proprie, senza necessariamente arrivare all'esaurimento delle politiche tributarie regionali e locali. E' pertanto possibile utilizzare l'avanzo libero per la salvaguardia degli equilibri senza avere massimizzato la pressione fiscale.*

Quanto alle tempistiche, **l'applicazione di avanzo libero può essere fatta anche adottando la procedura di riequilibrio in sede di deliberazione del bilancio di previsione qualora risulti "in modo inequivocabile" che non sia possibile approvarlo in equilibrio e solo se ciò avviene dopo la deliberazione del rendiconto e compatibilmente con le scadenze per la verifica degli equilibri.**

Relatore: Dott. Marco Allegretti

82

## IL DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE E LA SUA COPERTURA

### Art. 188 TUEL – Disavanzo di amministrazione

1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, e' immediatamente applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'articolo 193, in aggiunta alle quote di ammortamento accantonate e non disponibili nel risultato contabile di amministrazione all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione e' equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione puo' anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro e' sottoposto al parere del collegio dei revisori. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonche' i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente puo' modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed e' allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicita' almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

83

...mentre per il disavanzo PRESUNTO:

1-bis. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'art. 186, comma 1-bis, e' applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalita' previste al comma 1. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte ai sensi del presente comma.

1-ter. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attivita' previste dall'art. 187, comma 3-quinquies, effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio nel rispetto di quanto previsto dall'art. 187, comma 3, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalita' previste dall'art. 163, comma 3.

1-quater. Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorche' da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, e' fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni gia' assunti nei precedenti esercizi.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

84

## LA GESTIONE DELL'EXTRADEFICIT DA RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO

A seguito dell'individuazione della quota di extradeficit sono state definite le modalità di recupero della stessa attraverso una delibera consigliare.

Tale delibera indica *l'importo del recupero annuale da ripianare in quote costante nei singoli esercizi* che, ricordiamo, secondo il comma 16 dell'art. 3 del D.Lgs. 118/2011, non può prolungarsi per più di:

### 30 esercizi

Il decreto attuativo indicava altri tre metodi per ripianare il maggior disavanzo:

1) alienazione di beni patrimoniali disponibili

Nelle more di realizzazione dei proventi (accertamento al momento del rogito con *imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria*) il disavanzo è ripianato per la quota stabilità, iscrivendo al titolo I di Spesa un Fondo di importo pari a quello dell'alienazione che si intende destinare al ripiano; a seguito dell'accertamento si provvede con un'ulteriore delibera consigliare alla variazione di bilancio per l'effettiva copertura del disavanzo e alla determinazione della modalità di redistribuzione del disavanzo residuo (rideterminando l'importo minimo del recupero annuale).

2) lo svincolo delle quote vincolate del risultato di amministrazione formalmente attribuite dall'ente

3) la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, escluse le eventuali quote finanziate da debito

Al termine di ogni anno si deve provvedere poi alla fase di verifica del ripiano, controllando se *il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce*.

Se ciò non è avvenuto, *la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio*.

*Se invece il recupero è maggiore del previsto...*



***Diminuzione degli anni previsti per il recupero, non della quota annua***

## IL PAREGGIO DI BILANCIO

Quanto alle **entrate rilevanti**, si deve far riferimento a:

$$\begin{aligned} & \mathbf{ENTRATE FINALI} \\ & = \\ & \text{Titolo 1} + \text{Titolo 2} + \text{Titolo 3} + \text{Titolo 4} + \text{Titolo 5} \end{aligned}$$

Quanto alle **spese rilevanti**, si deve far riferimento a:

$$\begin{aligned} & \mathbf{SPESE FINALI} \\ & = \\ & \text{Titolo 1} + \text{Titolo 2} + \text{Titolo 3} \end{aligned}$$

Relatore: Dott. Marco Allegretti

87

Quanto al **saldo rilevante**, si deve far riferimento a:

$$\begin{aligned} & \mathbf{SALDO RILEVANTE} \\ & = \\ & \text{Entrate Finali} - \text{Spese Finali} \end{aligned}$$

Infine, per il **rispetto** o meno dei vincoli, si deve far riferimento a:

$$\begin{aligned} & \mathbf{RISPETTO} \\ & = \\ & \text{Saldo Rilevante} \geq \mathbf{ZERO} \end{aligned}$$

Sia in entrata che in spesa, è che considerato rilevante il FONDO PLURIENNALE VINCOLATO al netto della quota rinveniente dal ricorso all'indebitamento.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

88

Pertanto, per il periodo di riferimento del bilancio di previsione in corso di predisposizione/approvazione, il vincolo di finanza pubblica farà riferimento alle seguenti voci di Entrata e Spesa:

ENTRATA FINALE		SPESA FINALE	
Titolo 1	<i>Accertato</i>		
Titolo 2	<i>Accertato</i>	Titolo 1	<i>Impegnato</i>
Titolo 3	<i>Accertato</i>		
FPV corr.	<i>Prenotato</i>	FPV corr.	<i>Prenotato</i>
Titolo 4	<i>Accertato</i>	Titolo 2	<i>Impegnato</i>
Titolo 5	<i>Accertato</i>	Titolo 3	<i>Impegnato</i>
FPV cap. no ind.	<i>Prenotato</i>	FPV cap. no ind.	<i>Prenotato</i>

Si evidenzia che è stato definitivamente chiarito che non sarà più rilevante la quota del fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

89

**MONITORAGGIO:** trasmissione, entro trenta giorni dalla fine del periodo di riferimento (ovvero entro il 30/01/2017), di un prospetto delle informazioni riguardanti le risultanze al 31/12/2016 delle Entrate e Spese Finali, al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, utilizzando il sistema web appositamente previsto ("<http://pareggiobilancio.mef.gov.it>")

**CERTIFICAZIONE:** invio, entro il termine perentorio del 31 marzo 2017, di una certificazione dei risultati conseguiti (secondo prospetto e modalità definiti con successivo decreto), firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, utilizzando il sistema web appositamente previsto (<http://pareggiobilancioentiterritoriali.tesoro.it>), al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato; **la mancata trasmissione della certificazione entro il termine perentorio del 31 marzo costituisce inadempimento al pareggio di bilancio**, tuttavia se la stessa giunge entro 30 giorni dall'approvazione del rendiconto e attesta il rispetto si applica la sola sanzione relativa all'improcedibilità ad assunzione di personale.

Decorsi trenta giorni dal termine per l'approvazione del rendiconto senza trasmissione della certificazione, vi provvede il presidente dell'organo di revisione o il revisore unico in qualità di commissario ad acta; se così avviene, ma dalla stessa risulta il conseguimento dell'obiettivo, si applicano le sole sanzioni relative all'improcedibilità ad assunzione di personale e di riduzione degli emolumenti ai componenti della giunta.

Entro sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto di gestione, l'ente locale non può più rettificare la propria certificazione, mentre (sempre entro il medesimo termine) lo stesso è comunque tenuto ad inviare una nuova certificazione, a rettifica della precedente, se rileva, rispetto a quanto già certificato, un peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo del pareggio di bilancio.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

90

#### **SANZIONI:**

- riduzione del Fondo di Solidarietà Comunale pari all'importo sfiorato
- vincolo all'impegno di spese correnti in misura massima pari all'importo degli impegni effettuati nell'anno precedente a quello di riferimento;
- impossibilità di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti (resiste l'obbligo di certificare il rispetto all'istituto finanziatore);
- improcedibilità delle assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione (anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto), oltre al divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi di tale sanzione;
- rideterminazione delle indennità di funzione ed i gettoni di presenza del sindaco e dei componenti della giunta in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione, con una riduzione del 30% rispetto all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2014.

Viene invece soppressa la disposizione relativa alla sanzione (mancata erogazione di risorse e trasferimenti da parte del Ministero dell'Interno) prevista qualora gli enti trasmettano la certificazione concernente la verifica dell'obiettivo di saldo oltre 60 giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto.

## **CONTABILITA'**

### **ECONOMICO-PATRIMONIALE**

# CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

## *Conto del Patrimonio al 31/12/2015*



Stato Patrimoniale (riclassificato e rivalutato) al 01/01/2016



Scritture di apertura



Scritture in contabilità finanziaria

↓ (*matrice di correlazione*) ↓

Scritture in contabilità economico-patrimoniale



Scritture di integrazione, assestamento e rettifica



***Documenti di bilancio economico-patrimoniale al 31/12/2016***

(Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota integrativa)

Relatore: Dott. Marco Allegretti

93

### **Le attività di avvio**

L'intero paragrafo 9 (si rimanda all'appendice al presente articolo per una sua lettura) del Principio Contabile Applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria (Allegato n. 4/3 al D.Lgs. 118/2011) viene dedicato all'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzato.

Le indicazioni ivi previste sono piuttosto pratiche e possono essere così sintetizzate:

- riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente
- applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio contabile applicato 4/3
- predisposizione delle scritture contabili conseguenti
- predisposizione delle informazioni da inserire nella Relazione sulla gestione allegata al primo rendiconto riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale

Relatore: Dott. Marco Allegretti

94

## La riclassificazione delle voci

La prima attività richiesta per l'adozione della nuova contabilità è la riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente nel rispetto del DPR 194/1996, secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale allegato al presente decreto.

A tal fine è necessario riclassificare le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniale.

Da tali indicazioni, pare chiaro che si renda quindi necessario procedere in primis a trasformare il "vecchio" Conto del Patrimonio (l'ultimo approvato nel Rendiconto 2015 nel rispetto del DPR 194/1996 con riferimento al 31/12/2015) nel "nuovo" Stato Patrimoniale (approvato con il D.Lgs. 118/2011 e che avrà quindi riferimento al 01/01/2016) senza modificare (almeno nei totali) i numeri.

### RICLASSIFICAZIONE:

#### Conto del patrimonio

al 31/12/2015



#### Stato patrimoniale

al 01/01/2016

L'attività (seppur determini un mero cambio di nome alle stesse poste) può risultare anche rilevante, si pensi in particolare alla riclassificazione dell'inventario che spesso comporta la revisione della classificazione di un ingente numero di beni mobili.

Al termine di tale attività si rende necessario predisporre un *prospetto che evidenzia il raccordo tra la vecchia e la nuova classificazione*, in quanto lo stesso deve essere approvato dal Consiglio Comunale.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

95

## La rivalutazione delle voci

La seconda attività richiesta consiste nell'applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale all'inventario e allo stato patrimoniale riclassificato.

Una volta riclassificati gli schemi, quindi, si rende poi necessario revisinare tutti i numeri delle voci iscritte nel "nuovo" Stato Patrimoniale secondo le regole dettate dal Principio Contabile Applicato 4/3 (per una specifica delle quali si rinvia alla lettura del paragrafo 9.3 "Il primo stato patrimoniale: criteri di valutazione" riportato in appendice).

### RIVALUTAZIONE:

#### Valori

al 31/12/2015



#### Valori

al 01/01/2016

Fa parte di questa fase anche una eventuale attività di revisione straordinaria dell'inventario dell'Ente, attività che ricordiamo *deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilità economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)*.

Una volta terminata questa prima parte, si rende necessario predisporre una tabella che, per ciascuna voce già riclassificata, mostra le differenze di valutazione (siano esse negative o positive).

Relatore: Dott. Marco Allegretti

96



## L'approvazione dei prospetti da parte del Consiglio

Risulta importante sottolineare che i prospetti riclassificati e rivalutati insieme alle tabelle di cui sopra (*“prospetto che evidenzia il raccordo tra la vecchia e la nuova classificazione”* e *“tabella che, per ciascuna delle voci dell’inventario e dello stato patrimoniale riclassificato, affianca gli importi di chiusura del precedente esercizio, gli importi attribuiti a seguito del processo di rivalutazione e le differenze di valutazione, negative e positive”*), devono essere oggetto di approvazione del Consiglio Comunale (in quanto *si ridetermina il patrimonio netto dell’ente*) in sede di approvazione del rendiconto dell’esercizio di avvio della contabilità economico patrimoniale.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

97

### La redazione delle scritture contabile conseguenti

Una volta terminare le due attività (riclassificazione e rivalutazione) sopra meglio descritte si rende necessaria la predisposizione delle scritture:

- 1) di apertura dei conti riclassificati secondo la nuova articolazione dello stato patrimoniale
- 2) di rilevazione delle differenze di valutazione
- 3) di “ripresa” delle rimanenze e dei risconti attivi e passivi registrati nell’esercizio precedente

Particolare rilevanza hanno soprattutto le scritture di cui al punto 2, in quanto ovviamente la fase di rivalutazione può comportare un aumento o una diminuzione del Patrimonio Netto e si rende necessario apportare quindi a quest’ultima voce le necessarie rettifiche:

- aumentandolo laddove le voci dell’attivo sono aumentate o quelle del passivo diminuite
- diminuendolo laddove le voci dell’attivo sono diminuite o quelle del passivo aumentate

Quando alle voci da ridurre all’interno dell’aggregato del Patrimonio Netto il Principio Contabile Applicato 4/3 prevede:

*L’ultima scrittura rileva l’incremento o la costituzione delle riserve di capitale, nel caso in cui le rettifiche positive siano di importo superiore a quello delle rettifiche negative. In caso di maggiori rettifiche negative, la differenza è portata a riduzione delle eventuali riserve preesistenti.*

...

*Se le riserve non sono sufficienti a compensare le rettifiche negative, si rileva una perdita da rivalutazione, destinata ad essere recuperata negli esercizi successivi.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

98

## **L'informativa da inserire nella Relazione sulla Gestione**

Ultima (anche se "last but not least") attività richiesta è la predisposizione di una sezione da inserire nella Relazione sulla gestione allegata al primo rendiconto riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale al fine di dar conto:

- delle principali differenze tra il primo Stato Patrimoniale di apertura e l'ultimo stato patrimoniale predisposto secondo il precedente ordinamento contabile, fornendo informazioni circa la riconciliazione delle poste rilevanti e sugli effetti derivanti dall'applicazione dei principi sul Valore Netto Contabile
  
- delle modalità di valutazione delle singole poste attive e passive dello stato patrimoniale iniziale
  
- delle componenti del patrimonio in corso di ricognizione o in attesa di perizia

# ***BILANCIO CONSOLIDATO***

Al fine di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale, oltre al risultato economico, della complessiva attività svolta dagli Enti Locali attraverso le proprie articolazioni organizzative, i loro enti strumentali e le loro società controllate e partecipate, ogni ente - dopo aver redatto il bilancio economico-patrimoniale - sarà chiamato a predisporre il Bilancio Consolidato del gruppo facente capo allo stesso.

Alla definizione della corretta gestione di tale adempimento viene dedicato l'intero Principio Contabile Applicato concernente il Bilancio Consolidato (allegato n. 4/4 al D.Lgs. 118/2011, riportato in appendice al presente articolo), il quale chiarisce che:

*Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è:*

- *obbligatorio, dal 2015, per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del presente decreto, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, che sono tenuti alla predisposizione di tale documento contabile a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.*
- *predisposto in attuazione degli articoli dall'11-bis all'11-quinquies del presente decreto e di quanto previsto dal presente principio;*
- *composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;*
- *riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;*
- *predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;*
- *approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

101

Quanto alla sua struttura l'art. 11-bis del D.Lgs. 118/2011 prevede:

*2. Il bilancio consolidato è costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dai seguenti allegati:*

- a) la relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa;*
- b) la relazione del collegio dei revisori dei conti*

Se anche il primo documento andrà approvato (a parte per chi non ha potuto e voluto ulteriormente rinviarlo) solo entro il prossimo 30 settembre, risulta necessario porre in essere alcune attività propedeutiche:

- 1) Definizione del "Gruppo Amministrazione Pubblica"
- 2) Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio considerato
- 3) Comunicazioni ai componenti del gruppo

Analizziamo nel dettaglio gli adempimenti che si rende necessario porre in essere.

Relatore: Dott. Marco Allegretti

102

## Definizione del “Gruppo Amministrazione Pubblica” (G.A.P.)

Prima attività propedeutica necessaria è la selezione e conseguente stesura dell’elenco di tutti gli enti, organismi e società rientranti nel G.A.P..

Come chiaramente definito dal paragrafo 2 del Principio Contabile Applicato concernente il Bilancio Consolidato il “Gruppo Amministrazione Pubblica” comprende:

- **gli organismi strumentali**
- **gli enti strumentali:**
  - controllati
  - partecipati
- **le società:**
  - controllate
  - partecipate
- *La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di **controllo** di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di **partecipazione**.*

Quanto agli **organismi strumentali** il Principio prevede che, essendo gli stessi una articolazione organizzativa della capogruppo (come ad esempio le Istituzioni) e non avendo pertanto un bilancio completamente autonomo (ma, secondo il principio generale di universalità, le loro contabilità debbano essere ricondotte al sistema di bilancio entro il termine dell’esercizio), di conseguenza le loro risultanze sono già comprese nel rendiconto consolidato della capogruppo.

Quanto invece agli **enti strumentali** vengono fatte due specifiche distinzioni.

In particolare si considerano enti strumentali **controllati**:

*...gli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo:*

*a)ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell’ente o nell’azienda;*

*b)ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all’indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell’attività di un ente o di un’azienda;*

*c)esercita, direttamente o indirettamente la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all’indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell’attività dell’ente o dell’azienda;*

*d)ha l’obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;*

*e)esercita un’influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l’attività oggetto di tali contratti presuppongono l’esercizio di influenza dominante.*

Sono invece considerati enti strumentali **partecipati** gli altri enti pubblici e privati e le aziende nei cui confronti l’Ente ha solo una partecipazione in assenza delle condizioni di cui sopra.

Infine, anche quanto alle **società** viene fatto il distinguo fra controllate e partecipate.

In particolare sono definite società **controllate** quelle in cui la capogruppo:

- *ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;*
- *ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.*

Viene poi prevista una norma transitoria per i primi esercizi di applicazione (2015-2017), secondo cui non devono essere considerate le società quotate (*società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati*) e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Sono invece considerate **partecipate** le società dove si verificano contestualmente i seguenti due requisiti:

- totale partecipazione pubblica
- affidatarie dirette di servizi pubblici locali dell'ente locale (indipendentemente dalla quota di partecipazione)

Anche in quest'ultimo caso è prevista una disciplina transitoria secondo cui fino al 2018 (con riferimento all'esercizio 2017) non sono considerate le società nelle quali l'ente, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20% (10% se trattasi di società quotata).

Si rammenta che:

- *Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica nè la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.*
- *Il gruppo "amministrazione pubblica" può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.*

## Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato

L'inclusione nel Gruppo Amministrazione Pubblica di un ente, organismo o società non determina necessariamente che lo stesso debba essere consolidato: risulta necessario costruire un secondo elenco dei componenti del GAP da comprendere nel Bilancio Consolidato.

Sono due i casi in cui non risulta necessario consolidare i componenti del GAP:

- Irrilevanza
- Impossibilità di reperire le informazioni

Quanto al caso di **irrelevanza**, questa sussiste in due casi:

1. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali ... rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

2. sono considerate irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata

Il caso di **impossibilità di reperire le informazioni** in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate, invece è decisamente residuale e, come dice lo stesso principio contabile applicato 4/4, i casi sono estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali).

Nel caso in cui non risultino enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l'ente non ha enti o società, controllate o partecipate, che, nel rispetto del principio applicato del bilancio consolidato, sono oggetto di consolidamento e che, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente.

Di tale dichiarazione è data evidenza distinta rispetto al rendiconto secondo le modalità previste per la pubblicazione dei bilanci e dei rendiconti.

Infine ricordiamo che sia l'elenco dei componenti del GAP (di cui al paragrafo precedente) sia quello degli enti, aziende e società compresi nel bilancio consolidato (di cui al presente paragrafo), così come i relativi aggiornamenti, devono essere oggetto di approvazione da parte della Giunta. Inoltre, entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

## Comunicazioni ai componenti del gruppo

Una volta completati e approvati i due elenchi si rende necessario procedere con tre diverse comunicazioni agli enti da consolidare:

- comunicazione che il loro bilancio sarà oggetto di consolidamento
- comunicazione dell'elenco degli altri enti compresi nel consolidato
- comunicazione delle direttive necessarie per il consolidamento

Quanto a quest'ultimo punto, le direttive devono riguardare:

- le modalità e tempi di trasmissione dei documenti. Il principio specifica che i documenti di norma dovranno essere trasmessi alla capogruppo *entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 agosto dell'anno successivo a quello di riferimento. Inoltre se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.*
- le indicazioni di dettaglio e le informazioni integrative che devono essere trasmesse alla capogruppo per il consolidamento. Oltre al bilancio completo (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) si ritengono indispensabili il dettaglio delle operazioni infragruppo, ovvero crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo
- le istruzioni per uniformare (se non in contrasto con la normativa civilistica) i principi di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento previsti nel principio 4/4

Si evidenzia che tali comunicazioni vanno rifatte qualora *alla fine dell'esercizio di riferimento del consolidato, l'elenco degli enti compresi nel bilancio consolidato risulti variato rispetto alla versione elaborata all'avvio dell'esercizio.*

Relatore: Dott. Marco Allegretti

109

## Il dopo attività propedeutiche

A questo punto, chiarite le attività propedeutiche all'introduzione del bilancio consolidato, la principale domanda che può sorgere è: come si giunge ora agli schemi da approvare facenti riferimento al 31/12 del primo anno di applicazione? Basta sommare i valori facenti riferimento alla medesima categoria di Stato Patrimoniale e Conto Economico?

Per rispondere dobbiamo far riferimento al fatto che, in estrema semplificazione, il bilancio consolidato è un po' come il bilancio di una famiglia.

Poniamo, ad esempio (per assurdo), che il padre compri il telefono che la figlia non vuole più usare e glielo paghi 100, poi la figlia usi 60 (parte di quei 100) per comprarsi un vestito in un negozio.

In tale esempio ci sono delle operazioni interne al gruppo:

- il cellulare non viene mai dismesso dal "gruppo famiglia"
- i 100 per pagarlo non escono dal medesimo

Altre invece sono esterne:

- il vestito entra nel gruppo
- i soldi per pagarlo escono dal gruppo

Relatore: Dott. Marco Allegretti

110

Se noi guardiamo i singoli bilanci:

- in quello del padre escono 100 ed entra un telefono
- in quello della figlia esce un telefono, entrano 100, entra un vestito ed escono 60
  
- Se invece noi guardiamo quello del "gruppo famiglia":
- Entra un vestito
- Escono 60

Per creare il bilancio consolidato si devono quindi "sterilizzare le partite infragruppo" ovvero elidere (togliere in entrambi i bilanci) le operazioni che hanno determinato un mero spostamento di risorse da un membro all'altro del gruppo senza determinare una rilevanza esterna dell'operazione.

$$\begin{array}{c} \text{Stato Patrimoniale e Conto Economico al 31/12/20xx} \\ \text{dell'Ente} \\ + \\ \left\{ \begin{array}{c} \text{Stato Patrimoniale e Conto Economico al 31/12/20xx} \\ \text{di Enti, Aziende e Società compresi nel Bilancio Consolidato} \\ \times \\ \text{Percentuale di partecipazione} \end{array} \right\} \\ - \\ \text{Partite infragruppo} \\ = \\ \mathbf{Bilancio Consolidato} \end{array}$$