

LIVIO CIPOLLETTA

MANUALE ESSENZIALE DI CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

DALL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE
ALL'INTRODUZIONE DELLA RIFORMA ACCRUAL

- Ad uso del personale amministrativo-contabile e per la preparazione di concorsi
- Con schemi tipo di atti dei principali adempimenti contabili
 - Aggiornato al 17° correttivo Arconet

LIVIO CIPOLLETTA

MANUALE ESSENZIALE DI CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

DALL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE
ALL'INTRODUZIONE DELLA RIFORMA ACCRUAL

- Ad uso del personale amministrativo-contabile
e per la preparazione di concorsi
- Con schemi tipo di atti dei principali adempimenti contabili
 - Aggiornato al 17° correttivo Arconet



**MAGGIOLI
EDITORE**

LIVIO CIPOLLETTA

Laureato in Economia e Commercio presso la Federico II di Napoli, ha frequentato un Master di II livello in «Organizzazione, Management, E-Government delle Pubbliche Amministrazioni». Assunto a seguito di corso-concorso RIPAM – VIII Bando CFCAM – per Funzionario Cat. D3 presso la Provincia di Napoli, si è occupato previo conferimento di incarichi di Posizione Organizzativa, tra l'altro, del riuso sociale di beni confiscati alla criminalità organizzata, della gestione contabile degli appalti di fornitura di sistemi di video-sorveglianza territoriale e ambientale del territorio provinciale. Ha curato progetti per l'interazione telematica tra amministrazioni locali e Forze di Polizia, contributi a enti del terzo settore in materia di legalità e sicurezza, approvvigionamenti e trasferimenti destinati alle Forze dell'ordine. A supporto degli organi istituzionali si è occupato dello status economico dei consiglieri, degli approvvigionamenti e degli acquisti finalizzati all'esercizio delle loro attività istituzionali, del personale della direzione e di supporto ai gruppi consiliari.

ISBN: 978.88.916.7394.7

© Copyright 2024 by Maggioli S.p.A.

Maggioli Editore è un marchio di Maggioli S.p.A.
Azienda con sistema di gestione qualità certificato ISO 9001:2015

47822 Santarcangelo di Romagna (RN) • Via del Carpino, 8
Tel. 0541/628111 • Fax 0541/622595

www.maggiolieditore.it
e-mail: clienti.editore@maggioli.it

Diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale con qualsiasi mezzo sono riservati per tutti i Paesi.

L'Autore e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative alla elaborazione dei testi normativi e per l'eventuale modifica e/o variazione della modulistica allegata.

L'Autore, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute.
L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori.

Indice

Presentazione	10
L'ordinamento finanziario dei Comuni	11
Premessa.....	11
Legge Costituzionale n. 3/2001.....	12
Legge n. 42/2009: federalismo fiscale e armonizzazione contabile.....	13
Legge n. 196/2009: legge di contabilità e finanza pubblica.....	14
Fabbisogni standard, funzioni fondamentali, LEP, obiettivi di servizio.....	15
Il Fondo di Solidarietà Comunale	17
D.lgs. 118/2011 e d.lgs. 126/2014: la fine della sperimentazione.....	17
Legge Costituzionale n. 1/2012.....	18
Legge n. 243/2012	21
Il superamento del c.d. “doppio binario”	21
Il sistema di bilancio e la contabilità finanziaria	24
Premessa.....	24
Il sistema di bilancio	24
I principi contabili generali.....	26
Il concetto di competenza.....	28
La competenza monetaria.....	28
La competenza finanziaria.....	29
La competenza economica.....	30
Integrazione fra scritture in contabilità	33
La contabilità finanziaria.....	33
La transazione elementare	34
Il PDCI e la matrice di transizione	34
Introduzione alla Riforma Accrual	37
Premessa.....	37
“Accrual”	38
Dalla direttiva n. 85/2011/UE al PNRR.....	39

La programmazione negli EELL	41
Premessa.....	41
Gli strumenti della programmazione degli EELL	42
Gli strumenti della programmazione degli enti strumentali	43
Il DUP	43
La Sezione Strategica (SeS).....	44
La Sezione Operativa (SeO)	45
SeO Parte 1 – Individuazione dei programmi	46
SeO Parte 2 – Ulteriori strumenti di programmazione.....	47
Il fabbisogno di personale e la sostenibilità finanziaria della spesa di personale	48
Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni	51
Il bilancio di previsione	52
Premessa.....	52
Il bilancio di previsione finanziario.....	52
Carattere autorizzatorio degli stanziamenti	53
Metodo scorrevole	53
La struttura del bilancio di previsione	54
Le previsioni delle entrate e delle spese nel bilancio di previsione.....	54
Le previsioni di cassa	55
Esercizio provvisorio e gestione provvisoria	55
Documentazione a corredo del bilancio di previsione	57
Nota integrativa allegata al bilancio degli EELL	58
Tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto	59
Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria	60
Il processo di bilancio	60
Il processo di bilancio: casi particolari	62
Il Piano degli indicatori di bilancio.....	63
II PEG e il PIAO	64
Premessa.....	64
Il PEG	64
Il PIAO	65
Relazione tra DUP, PEG E PIAO	67
Variazioni al bilancio e al PEG	69
Premessa.....	69
Variazioni al bilancio da parte del Consiglio.....	69
Variazioni al bilancio da parte della Giunta.....	70
Variazioni al bilancio di competenza della dirigenza	71

Divieti e precisazioni.....	72
Parere dell'Organo di revisione	73
Variazioni di PEG	73
Gli accantonamenti contabili	74
Premessa.....	74
Gli accantonamenti	74
Accantonamenti per passività potenziali.....	74
Il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità (FCDE).....	75
FCDE nel bilancio di previsione.....	76
FCDE nel rendiconto	77
Verifica di congruità del FCDE.....	78
IL FCDE nella copertura degli investimenti pluriennali.....	80
Il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)	80
Stanziamento del FPV di spesa in fase previsionale.....	81
FPV per spese destinate a investimenti ancora in corso di definizione	81
Costituzione e conservazione del FPV	82
La contabilizzazione dei lavori pubblici e di progettazione	82
La conservazione del FPV per “livello minimo di progettazione”	83
La conservazione del FPV per le spese non ancora impegnate	84
Il Fondo di anticipazione di liquidità (FAL).....	85
Il Fondo di garanzia debiti commerciali (FGDC).....	86
• <i>Es. di deliberazione di Giunta relativa al FGDC</i>	88
Fondi di riserva negli EELL – Art. 166 TUEL.....	93
Fondo rischi spese legali.....	94
Fondo spese per indennità di fine mandato.....	94
Gli equilibri nel bilancio di previsione	95
Premessa.....	95
Verifica degli equilibri mediante confronto fra titoli	96
Il pareggio e l'equilibrio di bilancio – Art. 162 TUEL.....	96
La salvaguardia degli equilibri di bilancio – Art. 193 TUEL	98
Equilibrio finanziario di parte corrente.....	99
Equilibrio finanziario di parte capitale	101
L'indebitamento.....	101
Condizioni per l'indebitamento – Artt. 202-207 TUEL.....	102
Equilibrio dei servizi per conto terzi e delle partite di giro.....	104
Equilibrio nella gestione di tesoreria – Artt. 222 e 195 del TUEL	105
• <i>Es. del. Giunta: Anticipazione tesoreria e utilizzo per cassa di entrate vincolate</i>	107

Norme sulle esecuzioni nei confronti degli EELL – Art. 159 TUEL	111
• <i>Es. del. Giunta: Determinazione somme non soggette a esecuzione</i>	112
Debiti fuori bilancio – Art. 194 TUEL	116
Osservazioni sul riconoscimento dei debiti fuori bilancio	116
Spese per lavori di somma urgenza – Art. 191, co. 3 TUEL.....	118
La gestione della spesa	119
Premessa.....	119
Impegno di spesa.....	119
Prenotazione di impegno	120
Liquidazione della spesa	121
Ordinazione e pagamento	121
Spesa di personale.....	121
Acquisto di beni e servizi.....	123
Aggi sui ruoli. Gettoni di presenza. Trasferimenti correnti.....	123
Commissioni per alienazione di beni, titoli e partecipazioni.....	124
Utilizzo di beni di terzi (es. locazione).....	124
L'IVA	124
Reverse charge nell'ambito di attività commerciali.....	124
Interessi passivi	125
Conferimento di incarico a legali esterni	126
Split payment	126
La gestione delle entrate	128
Premessa.....	128
Accertamento delle entrate	128
Riscossione delle entrate	128
Versamento	129
Rateizzi	129
L'accertamento ed esigibilità	129
Entrate tributarie.....	130
Addizionale comunale all'IRPEF.....	131
Entrate da interessi attivi	132
Entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni	132
Entrate da permessi per costruire	132
Entrate UE	133
Cessioni di beni immobili	133
Aperture di credito.....	134
Leasing finanziario.....	134

Movimentazioni contabili prodotte dall'indebitamento	135
Rinegoziazione dei prestiti.....	136
Derivati	137
Il rendiconto di gestione	138
Premessa	138
Il riaccertamento ordinario dei residui	138
• <i>Es. del. Giunta: Riaccertamento ordinario dei residui</i>	141
Il Rendiconto della Gestione	145
Il Conto del Bilancio	146
Lo Stato Patrimoniale.....	149
Il Conto Economico.....	153
Gli inventari.....	156
• <i>Es. deliberazione di approvazione del rendiconto di gestione</i>	158
• <i>Es. Allegato al Rendiconto di gestione ex art. 41 d.l. 66/2014</i>	162
Il risultato di amministrazione	164
Premessa	164
Il risultato di amministrazione – Artt. 186 e 187 TUEL	164
Determinazione del fondo cassa nel risultato di amministrazione	164
Residui e FPV nel risultato di amministrazione	165
Fondi accantonati nel risultato di amministrazione	165
Fondi destinati agli investimenti nel risultato di amministrazione	166
Fondi vincolati nel risultato di amministrazione	166
Fondi liberi nel risultato di amministrazione	166
Utilizzo delle quote accantonate e vincolate.....	167
Debito autorizzato ma non contratto.....	168
Il disavanzo – Art. 188 TUEL	168
Esempi di diverse tipologie di disavanzo da recuperare.....	169
La contabilità economico-patrimoniale	171
Premessa	171
La partita doppia	171
Le scritture nella contabilità economico-patrimoniale	174
Ammortamento economico.....	175
Ratei e Risconti	176
Acquisto di un'immobilizzazione	177
Costruzione con appalto di lavori di una immobilizzazione	178
Realizzazione di un'immobilizzazione in economia.....	179
Interventi di manutenzione	181

Contributi agli investimenti.....	181
Rimanenze.....	183
Svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali	184
Svalutazione dei crediti	185
Accantonamento al Fondo Svalutazione Crediti (FSC)	185
Titoli, partecipazioni e il metodo del patrimonio netto	186
Accantonamenti a fondi per rischi ed oneri	187
Il bilancio consolidato	189
Premessa	189
Il bilancio consolidato	189
Il Rendiconto Consolidato	192
Il sistema dei controlli	193
Premessa.....	193
Il controllo	193
I controlli sugli atti e sugli organi	194
Il controllo degli atti degli EELL.....	194
Il controllo sugli organi degli EELL	195
Scioglimento del Consiglio in caso di dissesto.....	196
Rimozione sospensione degli amministratori locali	197
I diversi controlli previsti dalla normativa	197
Il controllo di gestione – Art. 147 TUEL.....	197
Il controllo di regolarità amministrativa e contabile – Art. 147- <i>bis</i> TUEL	198
Parere di regolarità contabile e visto di regolarità contabile	199
Il controllo strategico – Art. 147- <i>ter</i> TUEL.....	200
Controlli su società partecipate non quotate – Art. 147- <i>quater</i> TUEL	200
Il controllo sugli equilibri finanziari – Art. 147- <i>quinquies</i> TUEL	200
L’Organo di revisione economico-finanziario	201
Funzioni dell’Organo di revisione – Art. 239 TUEL.....	203
Il controllo esterno – Artt. 148-149 TUEL	204
Gli agenti contabili	205
Premessa	205
Gli agenti contabili.....	205
Giudizio di conto	206
L’economista	207
Il servizio di tesoreria.....	207
Bibliografia e sitografia	210

A Serena, Mario e Giancarlo

Presentazione

Il manuale cerca di trattare i molteplici aspetti della contabilità armonizzata con riferimento agli enti locali. La contabilità, caratterizzata da una prevedibile crescente complessità, rimane una disciplina ardua se ci si limita ad affrontarla solo dal punto di vista “normativo”. In tal senso il manuale di contabilità è essenziale per rendere agevolmente assimilabili l’insieme di indicazioni fornite nei “principi contabili Arconet” che, per come elaborati, si presentano come una moltitudine di precetti in certa misura dispersivi e, comunque, di non agevole lettura.

Il manuale ha anche un taglio pratico, in quanto “interpolato” con esempi di provvedimenti di natura contabile.

In sintesi, il volume è stato pensato per realizzare uno strumento di consultazione esaustivo e non dispersivo in grado di fornire anche un supporto nella redazione degli atti.

Si tratta di uno strumento indirizzato a coloro che, lavorando in Comune, hanno “contatti” con la contabilità pubblica e necessitano di un testo di confronto e/o di rapida consultazione.

L’opera è adatta anche a coloro che hanno l’esigenza di affrontare dei concorsi pubblici nonché per coloro che per la prima volta si trovano al cospetto della contabilità degli enti locali.

La necessità di “semplificare” l’approccio alla materia tiene conto anche della prossima riforma “Accrual” di cui non è ancora dato comprendere in che misura renderà più complessa la contabilità degli EELL.

L'ordinamento finanziario dei Comuni

Premessa

Il ruolo degli organi di governo dell'ente locale si sostanzia nell'amministrazione della comunità locale. I loro componenti, Sindaco, Consiglieri e Assessori, sono definiti ordinariamente "amministratori locali". L'articolo 50 del TUEL ricorda che il Sindaco è responsabile dell'amministrazione del Comune. "Amministrare" vuol dire "gestire". Detta attività, riferita alla PA in generale, ha subito nel tempo un diverso riparto di competenze (tra "politica" e "dirigenza") e, con riferimento agli EETT, ha conosciuto una portata più ampia con riguardo al reperimento delle risorse finanziarie.

Nel corso degli anni novanta del secolo scorso, la "gestione amministrativa" è divenuta competenza esclusiva della dirigenza pubblica, mentre alla politica nell'ambito della PA in generale, e quindi anche agli amministratori locali¹, è stata riservata la funzione di "indirizzo e controllo" e il "governo" dell'ente².

Al tempo, le risorse pubbliche necessarie ad amministrare i Comuni derivavano per lo più da trasferimenti da parte dello Stato. Per gli amministratori locali la principale preoccupazione era essenzialmente "spendere". L'autonomia finanziaria, dunque, era in principio, sostanzialmente, solo un'autonomia di spesa nell'ambito di risorse trasferite. Il paradigma della c.d. "finanza derivata" è stato negli stessi anni messo in discussione poiché sugli enti locali è ricaduta la responsabilità di "amministrare" anche le "entrate", dovendo "reperire" (esigere e riscuotere) le risorse finanziarie di competenza dell'ente. A ciò si è aggiunta l'obbligo di rispettare i vincoli di finanza pubblica derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Questi cambiamenti hanno interessato tutti gli enti territoriali (Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni) e richiesto adeguamenti anche nella contabilità. Lo strumento necessario per "amministrare" è appunto la "contabilità", cioè il "tenere conto" per "dare conto". Riconduurre ad unità i risultati della PA ha richiesto la c.d. "armonizzazione contabile" per addivenire, in particolare, al consolidamento dei conti pubblici per "dar conto" anche all'UE.

Nei successivi paragrafi di questo capitolo si illustrano i cambiamenti intervenuti nella PA, e in particolare nell'amministrazione dell'ente locale, come avviati dalla l. 142/1990, dal d.lgs. 29/1993, dalle leggi Bassanini e dalle successive riforme costituzionali ancora in corso di attuazione come dimostrano le recenti novità in tema di "autonomia differenziata", che trova radice nell'art. 116 della Costituzione.

1. Con la sola deroga degli enti locali fino a 5.000 abitanti prevista dall'art. 53, comma 23, della l. 388/2000.

2. Il "governo" può definirsi come il "guidare" secondo principi e programmi nell'ambito e nell'esercizio di poteri.

Legge Costituzionale n. 3/2001

La finanza pubblica italiana negli anni novanta del secolo scorso è stata interessata da due importanti processi:

- una crescente integrazione nell’Unione europea;
- il disegno “federalistico”.

Nel 1997 è stato sottoscritto ad Amsterdam il Patto di Stabilità e Crescita (PSC) da parte degli Stati membri al fine di mantenere fermi i requisiti di adesione all’Unione europea e per proseguire nel percorso d’integrazione monetaria intrapreso nel 1992 con la sottoscrizione del trattato di Maastricht. Il PSC è stato, quindi, dettato al fine di salvaguardare la finanza pubblica europea definendo l’insieme di regole di politica fiscale dei paesi dell’UE. In sintesi, il PSC ha previsto il rispetto di determinati parametri relativi al disavanzo e al debito da parte dei paesi membri (un rapporto disavanzo/PIL non superiore al 3% e un debito/PIL non superiore al 60%).

Inoltre, negli stessi anni è iniziata la riforma fiscale in chiave “federalista” al fine di concedere agli enti territoriali (EETT) un’autonomia finanziaria di entrata. L’obiettivo del federalismo fiscale è stato quello di avvicinare al livello locale la decisione su come reperire e utilizzare il denaro pubblico, di modo che gli amministratori potessero dare conto di come “spendono” i soldi dei cittadini dell’ente stesso, dando effettività e trasparenza al controllo democratico degli eletti da parte degli elettori. Il disegno “federalistico” è partito a Costituzione invariata con le leggi Bassanini. Al tempo, l’autonomia finanziaria degli EETT prevista dall’articolo 119 della Costituzione consisteva solo in un’autonomia di spesa, mentre le risorse finanziarie venivano loro attribuite dallo Stato.

Entrambi i processi su indicati hanno determinato la necessità di un effettivo controllo dei conti pubblici, in quanto si è reso necessario verificare l’effettivo rispetto degli obiettivi di finanza pubblica fissati a livello europeo e, d’altra parte, l’autonomia finanziaria di entrata degli EETT è ammissibile solo sul presupposto di un efficiente coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tutto ciò ha reso necessario approntare un unico linguaggio contabile, la cosiddetta “lingua di contatto”, basato su principi contabili e schemi contabili comuni e condivisi. Tale soluzione ha consentito il dialogo tra le diverse contabilità adottate dal complesso degli enti pubblici italiani, in modo da rendere possibile il monitoraggio e il controllo, il confronto e il consolidamento dei conti pubblici. Inoltre, la realizzazione del “federalismo” si è scontrato con l’evidente limite imposto dall’articolo 119 della Costituzione, che pertanto è stato modificato.

La Legge Costituzionale (L.C.) n. 3/2001, di riforma del Titolo V, Parte II della Costituzione, ha ridefinito i principi dell’ordinamento finanziario e contabile degli EETT dando rilievo costituzionale per la prima volta all’armonizzazione contabile. È stato, dunque, riscritto l’art. 117 della Costituzione, prevedendo che rientrano nella legislazione “concorrente” l’«armonizzazione dei bilanci pubblici» e il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», e l’articolo 119 della Costituzione, riconoscendo agli EETT una teorica autonomia finanziaria per lo svolgimento delle funzioni di propria competenza da realizzare per mezzo della cosiddetta “fiscalizzazione dei trasferimenti”.

Il nuovo assetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli EETT si è basato sull’intentare il superamento del sistema di “finanza derivata” con l’attribuzione di una effettiva autonomia di entrata agli EETT, seppur nel rispetto dei principi di solidarietà e di coesione sociale. Tale processo ha avviato il passaggio, ancora in corso d’opera, dal sistema dei trasferimenti fondato sulla spesa storica a quello di attribuzione di risorse basate sull’individuazione dei fabbisogni standard necessari a garantire il finanziamento integrale dei “Livelli Essenziali delle Prestazioni” (LEP) e delle funzioni fondamentali degli EETT e la “perequazione” delle risorse per limitare i divari territoriali.

Legge n. 42/2009: federalismo fiscale e armonizzazione contabile

Con la legge delega n. 42/2009 si è inteso dare attuazione all'art. 119 della Costituzione, come modificato dalla L.C. n. 3/2001, assicurando autonomia finanziaria agli EETT mediante l'attribuzione ad essi di tributi derivati e propri e le compartecipazioni e addizionali ai tributi erariali da assegnare in base al principio della territorialità nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza. Queste risorse dovrebbero sostituire integralmente i trasferimenti statali, dando vita alla cosiddetta "fiscalizzazione dei trasferimenti".

Inoltre, la legge 42/2009 definisce i principi che dovrebbero regolare l'assegnazione di risorse perequative da parte dello Stato. A tal fine la legge distingue:

- le spese connesse ai LEP e alle funzioni fondamentali delle Regioni e degli enti locali (EELL), per le quali si prevede l'integrale copertura del fabbisogno finanziario³;
- le spese connesse alle altre funzioni, per le quali si prevede la perequazione delle capacità fiscali;
- le spese per gli interventi speciali, che fruiscono di contributi speciali, finanziamenti dall'Unione europea e cofinanziamenti nazionali.

Quindi, la l. 42/2009 prefigura una doppia perequazione di risorse basata sull'individuazione dei "fabbisogni standard":

- una "integrale" valida per i LEP e le funzioni fondamentali degli EETT;
- l'altra "tendenziale", per le restanti funzioni esercitate, tesa a contenere le differenti capacità fiscali dei cittadini, senza tuttavia alterare l'ordine delle capacità fiscali dei diversi territori.

Ai sensi dell'art. 21, legge n. 42/2009, nella fase transitoria i decreti legislativi attuativi della delega dovranno fornire adeguata garanzia che la somma del gettito delle nuove entrate, derivanti dall'autonomia finanziaria e dai trasferimenti perequativi, sia corrispondente al valore dei trasferimenti statali che vengono soppressi, così da garantire che il comparto degli EELL riceva, nel complesso, sempre lo stesso ammontare di risorse.

Con la l. 42/2009 – modificata dalla l. 196/2009 sul punto – si è dato avvio anche al processo di armonizzazione contabile degli EETT. In merito all'armonizzazione contabile, la l. 42/2009 ha previsto i seguenti principi di delega:

- adozione di regole contabili uniformi;
- comune piano integrato dei conti;
- comuni schemi di bilancio articolati per "missioni" e "programmi";
- adozione del bilancio consolidato;
- affiancamento alla contabilità finanziaria a fini conoscitivi della contabilità economico-patrimoniale;
- raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli EETT con quelli adottati in ambito europeo;
- definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi EETT;
- individuazione degli obblighi di comunicazione al Governo e pubblicazione sui siti internet degli EETT dei rispettivi bilanci e rendiconti.

3. La Costituzione assegna alla legislazione esclusiva statale la determinazione dei LEP concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale (art. 117, co. 2, lett. m)) e la definizione delle funzioni fondamentali degli EELL (art. 117, co. 2, lett. p)).

La l. 42/2009 è una legge delega, cioè non contiene norme direttamente attuative, ma una serie di deleghe al Governo da parte del Parlamento per disciplinare, tramite decreti legislativi, una determinata materia indicandone nel contempo i principi fondamentali cui attenersi. Dal 2009 sono stati emanati diversi decreti legislativi in attuazione della l. 42/2009, in buona parte approvati tra il 2010 e il 2011. Tra questi, vanno ricordati:

- d.lgs. 85/2010 sull'attribuzione di un proprio patrimonio agli EETT;
- d.lgs. 216/2010 sulla definizione dei fabbisogni standard per comuni e province;
- d.lgs. 118/2011 relativo all'armonizzazione dei bilanci locali;
- d.lgs. 23/2011 in materia di federalismo fiscale municipale;
- d.lgs. 68/2011 per l'autonomia finanziaria delle Regioni e delle Province.

La l. n. 42/2009 è rimasta largamente inattuata, sia per il mancato esercizio di parte del potere di delega, sia per una legislazione sopravvenuta successiva che ha mantenuto il carattere di finanza di trasferimento da parte dello Stato.

Legge n. 196/2009: legge di contabilità e finanza pubblica

La l. n. 196/2009, entrata in vigore il 1° gennaio 2011 e poi modificata dalla l. n. 39/2011, ha riformato la contabilità e la finanza pubblica in base alle esigenze scaturenti dalla riforma del Titolo V della Costituzione. Da una parte, si è occupata delle attività di programmazione, monitoraggio e controllo della spesa pubblica, dall'altra, del riordino della "contabilità pubblica".

In sintesi, la l. 196/2009 "**Legge di contabilità e finanza pubblica**" considera il **principio della programmazione** e il **ciclo di bilancio** dello Stato.

La legge n. 196/2009 al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo, ha previsto che tutte le amministrazioni pubbliche devono conformare l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al **metodo della programmazione**.

Gli **strumenti di programmazione** previsti dalla l. 196/2009 sono il Documento di Economia e Finanza (DEF), la nota di aggiornamento al DEF, il disegno di Legge di bilancio dello Stato, il disegno di Legge di assestamento, i disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, gli specifici documenti di programmazione delle altre amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato.

La l. 196/2009, al fine di assicurare il coordinamento della finanza pubblica, ha dato avvio all'**armonizzazione contabile** con riferimento allo Stato e a tutte le amministrazioni pubbliche. Sul punto la l. 196/2009 individua gli strumenti e linee strategiche per garantire l'armonizzazione dei sistemi contabili, riferendosi anche agli EETT. Ha, infatti, emendato la l. 42/2009 individuando quali strumenti di armonizzazione contabile proprio quei principi elencati nel precedente paragrafo.

In particolare, con la l. 196/2009 è stata prevista l'adozione del **Piano dei Conti Integrato (PDCI)**, che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili delle amministrazioni pubbliche e risponde tanto alle esigenze di gestione e programmazione degli enti, quanto all'attività di controllo e monitoraggio esercitata dalle amministrazioni centrali (Corte dei conti, MEF, altre istituzioni quali Ministero dell'interno, e, a livello internazionale, Commissione europea e FMI).

Nel 2009, l'armonizzazione dei sistemi contabili era ancora materia di legislazione concorrente Stato/Regioni. Per cui la l. 196/2009 ha previsto un coordinamento tecnico per la riforma della contabilità degli EETT. Coor-

dinamento poi istituito con il d.lgs. 118/2011 con la previsione di una **Commissione per l'armonizzazione contabile degli Enti Territoriali** (Commissione Arconet). In effetti, il processo di armonizzazione contabile, per avere senso e portare a risultati utili e non essere vanificato, non poteva che essere oggetto di una regia unica da effettuarsi a livello più elevato, cioè quello statale. La legge 196/2009 non poteva imporre la scelta di un modello contabile unico in luogo di un altro, cioè la contabilità finanziaria in luogo di quella economico-patrimoniale o viceversa, ma ha reso coerenti e raccordabili i sistemi contabili seppur diversi.

La l. 196/2009, al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio della finanza pubblica, ha istituito la **BDAP (Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche)**, che può funzionare solo in base ad un sistema di classificazione e registrazione contabile "armonizzato", cioè deve essere alimentata da dati contabili già costruiti in modo omogeneo (grazie a regole contabili uniformi; al PDCI, a comuni schemi di bilancio articolati per "missioni" e "programmi").

Fabbisogni standard, funzioni fondamentali, LEP, obiettivi di servizio

La l. n. 42/2009 ha previsto l'abbandono del sistema di finanza derivata e il superamento del criterio della spesa storica. Si è passati, quindi, dal criterio del "costo storico" a quello del "costo standard" per l'attribuzione delle risorse economiche agli EETT.

Occorre, quindi, chiarire tre concetti: Costo storico, Costo Standard e Fabbisogno standard.

- **Costo storico:** indica quanto in passato si è speso per un determinato servizio. In base a detto costo, l'entità del trasferimento statale dipende da quanto l'ente locale ha speso in precedenza.
- **Costo standard:** indica il costo di un determinato servizio reso nelle migliori condizioni di efficienza e appropriatezza. Il concetto dei costi standard è dunque legato a quello di efficienza al fine di pervenire alla corretta valutazione dei fattori produttivi impiegati, in modo da determinare il costo "giusto" di ogni servizio. Gli enti che spenderanno di più rispetto "ai costi giusti" riconosciuti in loro favore dovranno procurarsi le risorse aggiuntive. Il livello di spesa di un servizio discende, in linea di principio, dal costo unitario del servizio per la quantità resa di servizio.
- **Fabbisogno standard:** è il criterio che consente, partendo dal costo standard, di individuare l'effettivo fabbisogno finanziario di cui ciascun ente ha necessità per rendere i LEP ed esercitare le funzioni fondamentali ad un livello qualitativo e quantitativo altrettanto standard, quindi non "minimo", ma garante di un livello di erogazione apprezzabile ed efficiente. Il fabbisogno standard si riferisce, quindi, al livello ottimale (standard e non minimo) di un servizio valutato al costo unitario necessario a garantire una quantità "standard" di servizio/prodotto. A ciascun servizio considerato corrisponde un fabbisogno, mentre il fabbisogno standard totale rappresenta la quota complessiva necessaria a finanziare la totalità dei servizi dell'ente.

In realtà, solo per alcune funzioni e servizi è davvero possibile isolare il costo unitario.

La difficoltà di misurare l'output in relazione ai fattori produttivi impiegati (costi), tipica ad esempio delle funzioni di amministrazione generale, fa sì che in diversi casi il fabbisogno sia stimato non in "funzione del costo", ma della "funzione di spesa" ovvero sulla base della spesa osservata e poi contestualizzata alla specifica realtà locale⁴. Il fabbisogno standard, quindi, viene determinato in base alla spesa media per i servizi di

4. La "funzione di costo" è stata applicata per la determinazione del fabbisogno per l'Istruzione pubblica, per l'asilo nido e per il servizio di raccolta e smaltimento rifiuti. La "funzione di spesa" è considerata per le Funzioni generali di amministrazione, per la polizia locale, per la viabilità e territorio.

Comuni simili a quello considerato per caratteristiche demografiche, socioeconomiche e morfologiche e poi contestualizzata sulla base di variabili che incidono sul livello di spesa dell'ente considerato. In altri termini, la "spesa media" è ridefinita in funzione di variabili connesse alla domanda del servizio come espressa dal territorio di ogni singolo Comune (fattori demografici, economici, sociali, ecc.) e della specificità dell'offerta (costo del lavoro, degli affitti, dei carburanti, ecc.). Si tratta di una settantina di variabili in tutto e, tra queste, alcune delle più rilevanti comprendono: numero di abitanti, superficie del Comune e densità abitativa, quantità dei servizi offerti, indice di deprivazione socioeconomica, classi climatiche, quantità di rifiuti prodotti, numero di scuole e loro caratteristiche, costo del lavoro interno ed esterno.

Partendo dall'individuazione delle funzioni fondamentali, di Comuni e Province (art. 3), il d.lgs. 216/2010 detta norme volte a disciplinare il metodo (art. 4) e le procedure (art. 5) attraverso i quali i fabbisogni standard saranno oggetto di definizione da parte della Società per gli studi di settore (Sose S.p.A.) – che si avvale della collaborazione dell'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL) e dell'Istat – le cui determinazioni saranno successivamente adottate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentita la Conferenza Stato-Città e autonomie locali (art. 6). Nel periodo di transizione previsto dalla norma esiste una sorta di "convivenza" tra il criterio della spesa storica e quello del fabbisogno standardizzato per il finanziamento dei vari gruppi di funzioni fondamentali. Inoltre, nella fase transitoria, il complesso delle maggiori entrate devolute e dei fondi perequativi non può eccedere l'entità dei trasferimenti soppressi. L'art. 3 del d.lgs. 216/2010 determina quindi in via provvisoria le funzioni fondamentali di Comuni e Province:

a) per i Comuni:

- le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo;
- polizia locale;
- istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- viabilità e trasporti;
- gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- le funzioni del settore sociale.

b) per le Province:

- le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo;
- istruzione pubblica, ivi compresa l'edilizia scolastica;
- trasporti;
- gestione del territorio;
- tutela ambientale. (Dopo la l. 56/2014 alcune funzioni della Provincia sono venute meno come ad es. il "mercato del lavoro").

I fabbisogni standard sono sottoposti a monitoraggio e rideterminati, non oltre il terzo anno successivo alla loro precedente adozione, al fine di garantire continuità ed efficacia al processo di efficientamento dei servizi locali.

Anche i LEP richiedono l'individuazione dei fabbisogni standard. I LEP sono relativi ai servizi connessi ai diritti civili e sociali minimi che devono essere garantiti sull'intero territorio nazionale, senza disparità. Questi diritti si riconducono a quattro ambiti: istruzione e formazione, salute, assistenza sociale, mobilità e trasporto. È la legge statale a dover stabilire i LEP, ma resta ancora un aspetto inattuato. In assenza dei LEP, si osservano ancora i livelli storici di copertura dei servizi sebbene ciò non sempre risulta coerente con la tutela dei diritti civili e sociali. Il ritardo nella definizione dei LEP è di ostacolo alla piena attuazione dell'autonomia finanziaria

degli EETT e al pieno superamento dei divari territoriali nel godimento delle prestazioni inerenti ai diritti civili e sociali. In attesa della definizione dei LEP, sono stati individuati alcuni “obiettivi di servizio” relativamente a **servizi sociali comunali, asili nido e trasporto studenti disabili**, superando così per la prima volta, il vincolo della spesa storica complessiva della funzione sociale.

Il Fondo di Solidarietà Comunale

Sulla scorta della l. 42/2009 è stato adottato il d.lgs. n. 23/2011 (sul federalismo fiscale municipale) che disponeva la riduzione a partire dal 2011 dei trasferimenti erariali agli EELL in misura corrispondente al gettito dei tributi loro devoluti connessi alla fiscalità immobiliare. In effetti, gli interventi successivi del legislatore hanno mantenuto in vita il sistema di compensazione basato sul **Fondo di Solidarietà Comunale (FSC)**, istituito dalla l. 228/2012 (legge di stabilità per il 2013) in sostituzione del preesistente Fondo Sperimentale di Riequilibrio. Il FSC è alimentato da tutti i Comuni con una quota delle entrate derivanti dall'IMU (quota di contribuzione) e va a finanziare a scopo perequativo i Comuni che registrano lo squilibrio tra fabbisogni standard ed effettiva capacità fiscale. Le successive misure di coordinamento della finanza pubblica, che hanno operato con criteri diversi (spending review, revisione base imponibile dell'IMU, abolizione della Tasi), hanno mantenuto l'impianto di finanza “derivata” dei Comuni in contraddizione al progetto di federalismo fiscale.

Allo stato attuale, quindi, sono 3 le componenti del FSC:

- **tradizionale**, costituita dal fondo perequativo basato sulla differenza tra capacità fiscali e fabbisogni standard;
- **ristorativa**, di compensazione per la riduzione del gettito IMU e Tasi, sulla base del gettito effettivo di queste imposte relativo all'anno 2015;
- è stata introdotta con la legge di bilancio 2021 una terza componente legata agli **obiettivi di servizio**, destinata allo sviluppo dei servizi sociali comunali e al potenziamento degli asili nido.

Oltre la componente “verticale” (cioè statale, con risorse che sono attribuite dallo Stato ai Comuni), il FSC è finanziato dai Comuni stessi. In attuazione del principio di perequazione questi possono versare o ricevere risorse. Sono solitamente gli enti più dotati ad alimentare il FSC e gli altri a esserne i destinatari. Il 93% dei comuni riceve di ritorno il trasferimento di una cifra superiore a quella versata.

Le leggi di bilancio per il 2021 (l. 178/2020, co. 791-794) e per il 2022 (l. 234/2021, co. 172-174 e 563) hanno incrementato, sulla base degli obiettivi di servizio, la dotazione del FSC per finanziare lo sviluppo dei **servizi sociali comunali**, il numero di posti disponibili negli **asili nido** e il **trasporto studenti disabili** per raggiungere la sede scolastica. Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 496-501, della l. 213/2023, prevedono che, in attuazione della sentenza della Corte costituzionale n. 71/2023, dal 2025 le risorse per sociale, asilo nido e trasporto alunni disabili usciranno dal FSC e saranno erogate dal **Fondo speciale per l'equità dei livelli di servizio**.

D.lgs. 118/2011 e d.lgs. 126/2014: la fine della sperimentazione

Il d.lgs. 118/2011, denominato “disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni degli EELL e dei loro organismi a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.”, ha come finalità principale quella di armonizzare i sistemi contabili degli EETT mediante l'adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato e comuni schemi di bilancio.

L'art. 11 del d.lgs. 118/2011 dispone che Regioni ed EELL adottino **comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali**, nonché **comuni schemi di bilancio consolidato** con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

Tra gli allegati del d.lgs. 118/2011 troviamo: lo schema del bilancio di previsione finanziario (allegato 9); lo schema del rendiconto della gestione (allegato 10); lo schema del bilancio consolidato (allegato 11), i principi contabili (allegati 4/1, 4/2, 4/3 e 4/4).

La fase sperimentale del processo di armonizzazione contabile, iniziato il 1° gennaio 2012, si è conclusa il 31 dicembre 2014.

Il d.lgs. 126/2014 ha modificato il d.lgs. 118/2011, ancor prima della conclusione della sperimentazione, inserendo un titolo III dedicato all'ordinamento contabile delle Regione e aggiornando il TUEL ai principi dell'armonizzazione contabile.

Legge Costituzionale n. 1/2012

La crisi economica e finanziaria, registrata dal 2009 in poi, ha spinto l'UE trovare soluzioni per garantire la solidità finanziaria dell'area europea e rilanciare le prospettive di sviluppo. Il tutto ha portato alla modifica del ciclo della governance europea, alla modifica del Patto di Stabilità e Crescita (PSC) e al "Fiscal Compact" (anche detto patto di bilancio).

Il "Fiscal Compact", cioè il "Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance dell'Unione europea" è stato firmato da 25 paesi il 2 marzo 2012 tra cui l'Italia. Esso prevede che i bilanci nazionali siano in pareggio o in avanzo. Gli stati firmatari hanno assunto l'impegno di inserire la **regola del pareggio** in modo vincolante e permanente nei rispettivi ordinamenti, preferibilmente a livello Costituzionale. L'Italia ha provveduto con la Legge Costituzionale n. 1/2012, che ha sostituito l'articolo 81 e ha introdotto nella Costituzione il vincolo del pareggio del bilancio, correlandolo a un vincolo di sostenibilità del debito di tutte le amministrazioni pubbliche. Inoltre, sono stati modificati gli artt. 97, 117 e 119.

In base al testo del nuovo articolo 81, comma 1, "Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico". L'equilibrio è il mantenimento nel tempo di un costante rapporto controllato tra le entrate e le spese del bilancio. Per tutti si applica il concetto di equilibrio (stato, regioni, EELL): le entrate acquisite garantiscono costantemente nel tempo la copertura delle spese da affrontare. Il concetto di equilibrio si distingue dal concetto di pareggio. Tutti i bilanci pareggiano per definizione. L'equilibrio è un concetto dinamico, il pareggio di bilancio un concetto statico. L'"equilibrio" vuole che le entrate siano acquisite per sostenere le spese preservando nel tempo il pareggio. Se l'ente opera una sana gestione finanziaria, preserva questo equilibrio. Lo Stato, invece, può chiudere – tenendo conto delle fasi avverse – il suo bilancio in disavanzo. Lo può fare solo lo Stato per garantire all'economia del paese gli interventi di finanza pubblica che sono essenziali per la ripresa e per superare le fasi avverse. Nelle fasi favorevoli questo disavanzo va recuperato: se il prodotto interno lordo sale, diminuisce il disavanzo pubblico e migliorano anche i conti pubblici. Aumentando il PIL, lo Stato riscuote di più in termini di tributi e quindi ottiene maggiori risorse per recuperare quel disequilibrio che aveva prodotto nella fase avversa.

Il 2° comma dell'art. 81 prevede che il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi

componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. “Indebitarsi” vuol dire richiedere risorse al mercato finanziario che le presterà, nelle diverse forme contrattuali previste, all’ente pubblico; lo Stato si indebita con l’emissione di buoni ordinari del tesoro, dei certificati di credito e quant’altro per ottenere liquidità, ma questo debito dovrà essere poi restituito gravato degli “interessi”.

L’attuale 3° comma dell’art. 81 della Costituzione stabilisce che “**Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte**” ed impone, pertanto, l’obbligo di assicurare la copertura finanziaria ad ogni proposta legislativa recante nuovi o maggiori oneri o che determina minori entrate, in quanto entrambe determinano uno squilibrio di bilancio. Tale principio di copertura garantisce il perseguimento dell’obiettivo dell’equilibrio finanziario, introdotto dalla Legge Costituzionale n. 1/2012, attraverso la responsabilizzazione delle assemblee legislative rispetto alle grandezze di bilancio.

Il 4° comma dell’art. 81 delinea una chiara suddivisione dei compiti del Parlamento e del Governo. Al Governo viene attribuito, in via esclusiva, il potere di iniziativa legislativa in materia di legge di bilancio. Peraltro, il 4° comma dell’art. 81 conferma la tradizionale cadenza annuale (principio dell’annualità) della stesura e dell’approvazione del bilancio.

Una garanzia delle attribuzioni del Parlamento è contenuta nel 5° comma dell’art. 81: solo il Parlamento può con legge, e comunque per un periodo di tempo non superiore ai quattro mesi, autorizzare l’esercizio provvisorio del bilancio.

Il 6° comma del nuovo articolo 81 prevede che: “Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l’equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale”. Tale legge, denominata “**Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’articolo 81, sesto comma, della Costituzione**” è stata approvata il 24 dicembre 2012 (l. 243/2012).

Con la modifica all’articolo 97, ad opera della L.C. 1/2012, viene esteso a tutte le amministrazioni pubbliche il rispetto del pareggio del bilancio e della sostenibilità del debito pubblico. Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l’ordinamento dell’Unione europea, assicurano **l’equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico**. Quindi viene introdotto un nuovo primo comma che parla di equilibrio del bilancio e sostenibilità del debito, poi al secondo comma ora si discorre di buon andamento e imparzialità, come a voler dire che il buon andamento e l’imparzialità dell’amministrazione richiedono quale presupposto una sana gestione finanziaria.

La modifica all’articolo 117 della Costituzione, ex articolo 3 della L.C. 1/2012, attribuisce la competenza esclusiva in materia di armonizzazione dei bilanci allo Stato anziché alla competenza concorrente delle Regioni. L’articolo 117 parla della potestà legislativa. Allo Stato è riconosciuta una legislazione esclusiva in determinate materie per le quali non possono legiferare le Regioni. Esiste poi invece una legislazione concorrente in cui legiferano sia lo Stato sia le Regioni con compiti diversi: lo Stato nello stabilire i principi e le Regioni per regolare la materia. **Lo Stato ha, quindi, legislazione esclusiva nell’armonizzazione dei bilanci pubblici.**

La L.C. 1/2012 è intervenuta ancora una volta sul **comma 1** dell’articolo 119 della Costituzione precisando che gli EETT devono rispettare l’equilibrio di bilancio e i vincoli derivanti dall’appartenenza all’Unione europea. Il nuovo articolo 119 prevede che “*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell’equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l’osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea*”.

La L.C. 1/2012 è intervenuta anche sul **comma 2** dell'articolo 119⁵ prevedendo che gli EETT, oltre a disporre di compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al proprio territorio, hanno risorse autonome, in quanto possono stabilire e applicare tributi nel rispetto della Costituzione, dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Il "coordinamento" richiede che gli EETT concorrano con lo Stato ai fini del mantenimento dell'equilibrio complessivo di finanza pubblica. Il coordinamento viene garantito dallo Stato con la Legge di Bilancio e con le singole manovre collegate alla Legge di Bilancio.

Il **comma 3** dell'articolo 119 Cost. completa il quadro delle risorse ordinarie a disposizione delle Regioni e degli EELL prevedendo l'istituzione con legge dello Stato di un fondo perequativo senza vincolo di destinazione chiamato a integrare le risorse finanziarie dei territori con minore capacità fiscale, cioè caratterizzate da un reddito più basso e quindi da minori entrate fiscali. Questo strumento dovrebbe consentire di compensare gli squilibri tra le entrate tributarie delle Regioni consentendo a tali enti di erogare i servizi di loro competenza in modo tendenzialmente uniforme in tutto il territorio nazionale a prescindere dalla loro capacità di ricavare risorse fiscali dal proprio territorio. Così cita: *"La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante"*.

Il **comma 4** del 119 Cost. precisa che *"Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite"*.

Il **comma 5** dell'art. 119 Cost. si occupa della **finanza straordinaria** destinata a promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni. Per questi scopi lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. Quindi lo Stato indipendentemente da un riferimento geografico può attribuire risorse aggiuntive a determinati enti per determinati scopi. Non si tratta quindi necessariamente di enti del mezzogiorno, ma possono anche essere enti di altre parti dell'Italia⁶, anche se poi il legislatore costituzionale, con la Legge Costituzionale 2/2022, ha riconsiderato il criterio geografico modificando ancora l'articolo 119 per stabilire al **comma 6** che *"La Repubblica riconosce le peculiarità delle isole e promuove le misure necessarie a rimuovere gli svantaggi derivanti dall'insularità"*.

Il **comma 7** dell'art. 119 Cost.⁷ tratta della patrimonialità degli EETT che possono ottenere risorse anche dalla gestione dello sfruttamento del loro patrimonio nonché ricorrere all'indebitamento per finanziare spese di investimento e per le quali è esclusa qualsiasi garanzia dello Stato. Gli EETT hanno un proprio patrimonio che rappresenta la ricchezza a disposizione dell'ente in un determinato momento. Questo patrimonio viene trasmesso alle amministrazioni future e alle generazioni future. Il patrimonio può essere arricchito, ma può essere anche eroso; dipende sempre dal fatto che l'ente mantenga saldo l'equilibrio e la sostenibilità del debito. Gli enti possono ricorrere all'indebitamento soltanto per finanziare spese di investimento, in modo che da un

5. *"I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio."*

6. *"Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni."*

7. *"I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti."*

lato indebitandosi vi è una diminuzione della sostanza patrimoniale (perché si assume un debito pluriennale) mentre dall'altro lato si consegue un'attività patrimoniale con utilità pluriennale. I soggetti pubblici possono ricorrere al debito solo se con il ricavato del debito finanziano spese di investimento e definiscono piani di ammortamento per poter garantire la **sostenibilità del debito**. La sostenibilità è almeno duplice: **sostenibilità finanziaria** e **sostenibilità intergenerazionale**. La prima significa avere i soldi per rimborsare il debito e pagare gli interessi e le spese relative. La sostenibilità intergenerazionale vuole che l'indebitamento non è "sostenibile" se le prossime generazioni pagheranno un debito che non produce per esse stesse un'utilità in termini patrimoniali. Infine, per ricorrere all'indebitamento occorre che per il complesso degli EETT di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.

Legge n. 243/2012

La l. 243/2012 ha dato attuazione all'art. 81 della Costituzione, come modificata dalla L.C. 1/2012, prevedendo le norme e i criteri per assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito delle PA.

L'art. 9 della l. 243/2012, come modificato dalla l. 164/2012, ha previsto ai fini del conseguimento degli equilibri di bilancio un unico saldo non negativo tra Entrate Finali e Spese Finali, sia in fase previsionale che in fase di rendicontazione.

L'art. 10 della l. 243/2012 stabilisce che si può ricorrere all'indebitamento solo per spesa di investimento e con la previsione di piani di ammortamento dei mutui di durata non superiore alla vita utile del bene.

Gli articoli 11 e 12 della l. 243/2012, in riferimento a quanto stabilito nell'art. 81 Cost., prevedono che lo Stato nelle fasi avverse del ciclo economico interviene per garantire i LEP, mentre nelle fasi favorevoli del ciclo economico gli EETT concorrono alla riduzione e alla sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche.

Il superamento del c.d. "doppio binario"

Nel corso degli anni le regole da rispettare per il concorso degli EELL al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica sono state modificate più volte.

In principio, la l. 448/1998 aveva introdotto il "Patto di Stabilità Interno" (PSI) che impegnava gli EETT a ridurre progressivamente il finanziamento in disavanzo delle spese nonché il rapporto fra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo. Il PSI prevedeva il seguente saldo: accertamenti di entrate correnti (-) impegni di spesa correnti + riscossioni in c/capitale (-) pagamenti in c/capitale. Questo saldo, di fatto, limitava il ricorso all'indebitamento e rendeva non spendibili gli avanzi di amministrazione.

A seguire, il PSI è stato sostituito dal Saldo di Finanza Pubblica per il quale rilevano gli stanziamenti delle entrate finali e delle spese finali in sede di bilancio di previsione e gli accertamenti delle entrate finali e gli impegni delle spese finali in sede di rendiconto. L'art. 9 della l. 243/2012, infatti, prevede che i bilanci degli EETT si considerino in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguano un saldo non negativo, in termini di competenza fra le sole "entrate e spese finali", e quindi non fra tutte le entrate e tutte le spese. Le entrate finali sono quelle dei primi 5 titoli delle entrate e le spese finali sono quelle dei primi 3 titoli della spesa. Ne consegue che l'equilibrio richiesto dall'art. 9 impatta sulla possibilità di indebitamento

dell'ente, dal momento che il ricorso al debito determina un peggioramento del saldo finanziario rilevante. Le "accensioni di prestiti" non sono considerate per il conseguimento del "pareggio" richiesto dalla l. 243/2012. Il "pareggio" richiesto dalla l. 243/2012 non considera le entrate da debito mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte. Di conseguenza, l'ente territoriale, al fine di conseguire anche il richiesto "pareggio", deve dare "copertura" agli impegni di spesa finanziati dal debito con incrementi di "entrate finali" o riduzioni di "spese finali".

Con la Legge di Bilancio per il 2019 (l. 145/2018 co. 819, 820, 821) è stato superato anche il Saldo di Finanza Pubblica prevedendo l'Equilibrio Finale. Dal 2019, gli EELL si considerano in equilibrio in presenza di un "risultato di competenza" dell'esercizio non negativo. Tale risultato si desume dal prospetto della "**verifica degli equilibri**" del rendiconto della gestione (allegato 10 del d.lgs.118/2011). Si chiede in pratica agli enti di mantenere, ai fini del concorso agli obiettivi di finanza pubblica, un equilibrio già contemplato dal d.lgs. 267/2000 e dal d.lgs. 118/2011, ponendo fine al cosiddetto "doppio binario" della finanza locale per il quale gli enti erano tenuti al rispetto sia dei propri equilibri di bilancio sia dei saldi richiesti dalle regole di finanza pubblica. Di fatto sono venuti meno quei limiti alla spesa di investimento derivanti dalle precedenti norme di finanza pubblica, in quanto nell'equilibrio di competenza non negativo sono contemplati: l'avanzo di amministrazione accertato e il FPV (sia di entrata che di spesa), anche derivante da indebitamento (per le spese d'investimento) poiché considerati nel prospetto di cui all'allegato 10 del d.lgs.118/2011. Nel prospetto si considerano accertamenti e impegni di competenza (e non stanziamenti) e si prevede un equilibrio di parte corrente, che non può avere un valore negativo, e un equilibrio di parte capitale. Se quest'ultimo, l'equilibrio di parte capitale, dovesse risultare negativo, l'equilibrio di parte corrente deve essere tale da compensare e portare ad un valore, comunque, non negativo l'Equilibrio Finale.

La Commissione Arconet nel verbale dell'11 dicembre 2019 ha affermato, in riferimento al prospetto di cui all'allegato 10 del d.lgs.118/2011 e ai 3 risultati in esso esposti⁸, che: "*... fermo restando l'obbligo di conseguire un risultato di competenza (W1) non negativo, gli enti devono tendere al rispetto dell'equilibrio di bilancio (W2), che rappresenta l'effettiva capacità dell'ente di garantire, anche a consuntivo, la copertura integrale, oltre che agli impegni e al ripiano del disavanzo, anche ai vincoli di destinazione e agli accantonamenti di bilancio*".

Con la legge di bilancio del 2019, sono peraltro venuti meno molti adempimenti prima previsti relativi a monitoraggio infrannuali e obblighi di certificazione e l'allegato al bilancio di previsione del saldo di finanza pubblica. La verifica dell'equilibrio è effettuata solo in sede di rendiconto e non sono previste sanzioni per il mancato conseguimento dell'equilibrio finale.

I benefici dell'equilibrio previsto dalla Finanziaria 2019 sono una migliore allocazione e programmazione delle risorse consentendo il finanziamento degli investimenti che si concludono in esercizi successivi, finanziati tramite applicazione dell'avanzo di amministrazione o da FPV anche derivante da accensione di mutui. La nuova disciplina ha dato seguito ai pronunciamenti della Corte Costituzionale (n. 247/2017/n. 101/2018). Le pronunce chiariscono che la disciplina dell'"equilibrio finale" (di cui alla l. 145/2018) non può essere sovrapposto al "saldo di finanza pubblica" previsto dall'art. 9 della l. 243/2012, funzionale all'osservanza degli obiettivi posti in sede europea che resta in vigore. Il saldo tra entrate e spese finali deve essere comunque

8. L'allegato 10 è quello relativo al Rendiconto di Gestione. Il prospetto cui riferirsi è quello di "verifica degli equilibri". W3 è il "risultato complessivo" che tiene conto degli ulteriori accantonamenti effettuati in sede di rendicontazione come nel caso di adeguamento del FCDE.

rispettato dall'intero comparto a livello regionale e nazionale. Solo in assenza di intese regionali ovvero di patti nazionali, di cui all'art. 10 della l. 243/2012, che permettano all'ente che intende finanziare un investimento mediante il ricorso al debito di acquisire "spazi finanziari" da altri enti della medesima Regione o dallo Stato, l'onere di conseguire il "pareggio" ricade interamente sul singolo ente.

Inoltre, i pronunciamenti della Corte Costituzionale hanno chiarito che gli enti "sani" sono liberi di utilizzare le "quote" del risultato di amministrazione, mentre per gli enti in disavanzo detta possibilità è limitata come previsto dal co. 897 della l. 145/2018. Infatti, in caso di disavanzo, è consentita l'applicazione al bilancio delle quote accantonate, vincolate o destinate per un importo non superiore alla lettera A del prospetto concernente il risultato di amministrazione al netto del FCDE e del FAL incrementato dell'importo della quota di disavanzo da recuperare. Nel caso A sia negativa (o sia resa negativa per sottrazione del FCDE e del FAL), l'importo delle quote accantonate, vincolate o destinate applicabili al bilancio non può essere superiore alla quota di disavanzo da recuperare iscritta nel primo esercizio del bilancio di previsione.

Il sistema di bilancio e la contabilità finanziaria

Premessa

L'ente locale è chiamato a svolgere funzioni e servizi per il proprio territorio e per la popolazione che lì vive. Lo svolgimento delle funzioni di competenza del Comune richiede un'organizzazione che il nostro ordinamento giuridico si occupa di declinare con il TUEL.

Sono organi di governo del Comune il Consiglio, la Giunta e il Sindaco. Il Consiglio svolge la funzione di indirizzo politico-amministrativo e controllo. La Giunta collabora con il Sindaco nel governo del Comune. Il Sindaco è responsabile dell'amministrazione del Comune, rappresenta l'ente, sovrintende il funzionamento dei servizi e degli uffici ed esercita le altre funzioni a lui riservate anche quale ufficiale di Governo. Ai dirigenti dell'ente, invece, spetta la direzione degli uffici e dei servizi. Il riparto dei ruoli riposa sulla circostanza che i poteri di indirizzo e di controllo politico-amministrativo spettano agli organi di governo, mentre la gestione amministrativa, finanziaria e tecnica è attribuita ai dirigenti mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Pertanto, spettano ai dirigenti tutti i compiti non ricompresi espressamente dalla legge o dallo statuto tra le funzioni di indirizzo e controllo politico-amministrativo degli organi di governo dell'ente. I dirigenti hanno il compito di attuare gli obiettivi e i programmi definiti con gli atti di indirizzo adottati dagli organi di governo.

La soluzione per poter far funzionare il Comune, che è un'organizzazione complessa, è definita "sistema di bilancio" che trova formale declinazione negli strumenti di programmazione. Il richiamo al termine "bilancio" lascia intuire che l'amministrazione dell'ente è intimamente connessa con quella delle risorse finanziarie ed è per questo che si discorre di "programmazione di bilancio". Il sistema bilancio poggia sulla contabilità finanziaria e, per soli fini conoscitivi (almeno finora), sulla contabilità economico-patrimoniale. Il sistema di bilancio è, dunque, lo strumento per gestire l'ente che consente di conoscere le attività da svolgere, le relative competenze e responsabilità.

Il sistema di bilancio

Il **sistema di bilancio** delle amministrazioni pubbliche è definito dall'art. 9 del d.lgs. 118/2011 come lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione e all'andamento dell'ente, a favore di soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

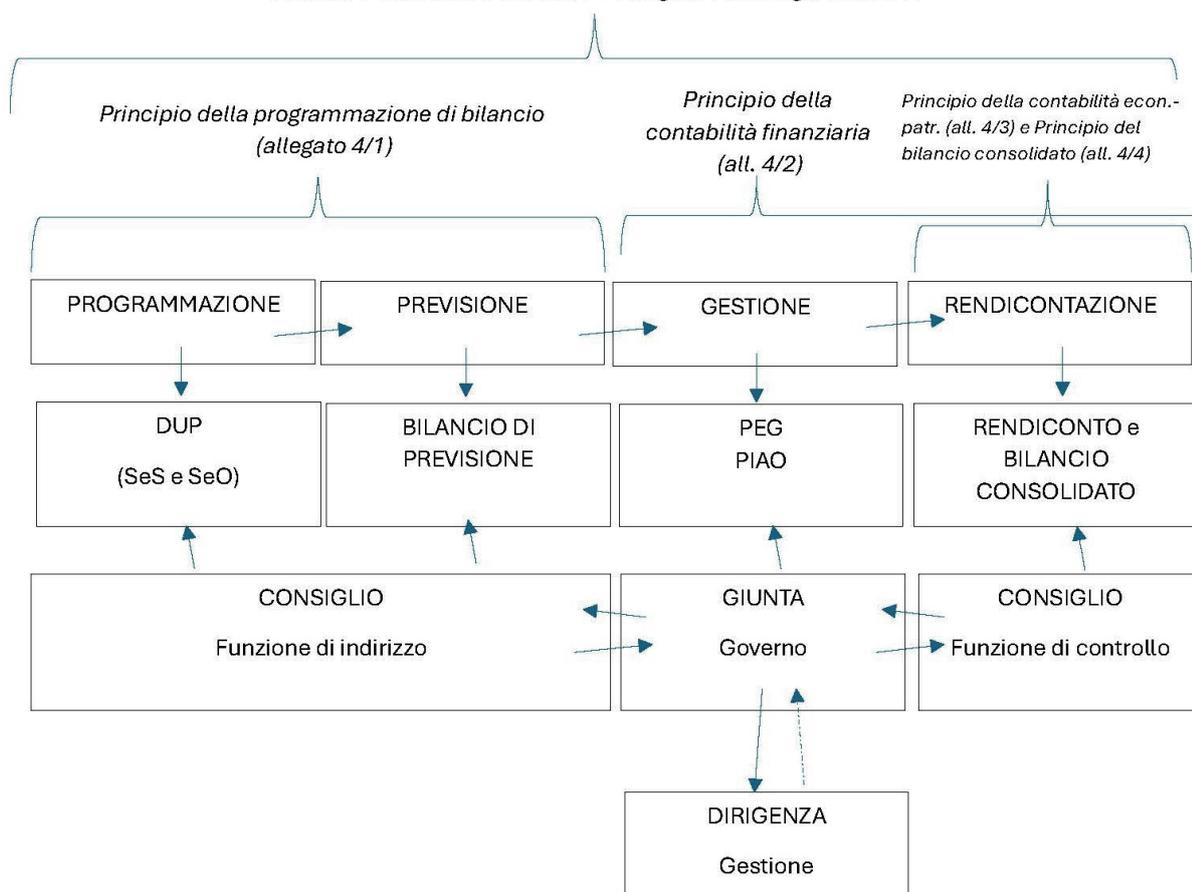
Gli EETT (compresi i loro enti e organismi strumentali, le istituzioni degli EELL), conformano la propria gestione ai **principi contabili generali** (allegato 1 del d.lgs. 118/2011), consistenti in regole generali cui deve informarsi il “sistema di bilancio”, e ai **principi contabili applicati** allegati al d.lgs. 118/2011, che rappresentano in sostanza norme tecniche di dettaglio che servono a specificare e interpretare i principi generali, al fine di garantirne un’applicazione corretta e uniforme dei singoli istituti definiti dall’ordinamento.

L’art. 3 del d.lgs. 118/2011 dispone che Regioni ed EELL conformino la propria gestione ai principi contabili generali e ai seguenti **quattro principi contabili applicati**:

- a) Il principio della programmazione di bilancio (allegato 4/1);
- b) Il principio della contabilità finanziaria (allegato 4/2);
- c) Il principio della contabilità economico-patrimoniale (allegato 4/3);
- d) Il principio del bilancio consolidato (allegato 4/4).

IL SISTEMA DI BILANCIO

PRINCIPI CONTABILI GENERALI- Allegato 1 del d.lgs. 118/2011



I principi contabili generali

I principi generali sono:

- **Annualità** – Nel “sistema di bilancio” i documenti di previsione e rendicontazione sono predisposti con cadenza annuale. L’unità temporale della gestione è l’anno finanziario 1° gennaio – 31 dicembre. Inoltre, poiché gli EETT ispirano la propria gestione al principio della programmazione, le previsioni di bilancio si riferiscono a distinte annualità susseguenti, ciascuna delle quali richiede l’elaborazione di distinte previsioni di entrata e di spesa. Poiché il bilancio di previsione è approvato annualmente, l’ordinamento prevede l’impiego del metodo scorrevole.
- **Unità** – Il principio dell’unità va inteso nel senso di unicità e unitarietà. L’ente ha un unico bilancio di previsione e un unico rendiconto. La gestione discende dal bilancio di previsione e nulla può essere lasciato a gestioni non ricomprese in bilancio e nel rendiconto. Non sono ammesse gestioni fuori bilancio, quindi non vi possono essere contabilità separate e non è possibile gestire attività e servizi fuori bilancio. Questo perché l’ente è un soggetto giuridico individuato che deve dare conto della propria gestione alla collettività amministrata. Inoltre, il complesso unitario delle entrate (cioè il totale delle Entrate) finanzia indistintamente il totale delle Spese, salvo le eccezioni di legge come ad es. le “entrate vincolate”. Il principio dell’unità costituisce, insieme a quelli dell’integrità e dell’universalità, profilo attuativo dell’art. 81 della Costituzione.
- **Universalità** – Questo principio vuole che il sistema di bilancio si riferisca all’universalità delle finalità e degli obiettivi di gestione che deve perseguire l’ente territoriale. Occorre cioè considerare negli strumenti di programmazione e di bilancio tutte le finalità pubbliche e le conseguenti declinazioni in obiettivi di gestione.
- **Integrità** – Entrate e spese sono iscritte in bilancio e nel rendiconto al lordo senza compensazioni. Le entrate sono iscritte al lordo delle spese per incassarle e delle eventuali ritenute. Le Spese sono iscritte integralmente senza alcuna compensazione di entrate correlate. Il divieto di compensazione di partite è relativo anche alle fasi di gestione delle entrate (accertamenti) e della spesa (impegni). Il divieto vale, oltre che per i valori finanziari, anche per i valori economico-patrimoniali.
- **Veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità** – I dati del bilancio devono rappresentare ciò che realmente sarà posto in essere come operazioni e fatti di gestione, fornendone una misura finanziaria attendibile. Anche la rendicontazione deve mostrare il vero, ciò che è stato realmente posto in essere e rappresentato in modo attendibile.

Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico-finanziario e patrimoniale devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico al fine di rendere attendibili i documenti predisposti (principio dell’attendibilità).

Inoltre, i documenti contabili devono essere redatti in modo corretto, cioè nel rispetto delle regole contabili anche dal punto di vista formale.

Come rafforzativo del principio di veridicità si pone il principio della chiarezza o comprensibilità.

- **Significatività e rilevanza** – L’informazione fornita con il sistema di bilancio deve essere significativa, cioè in grado di supportare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, e rilevante, nel senso che la sua omissione o errata presentazione influenza le decisioni dell’utilizzatore. La rilevanza è da considerare anche in termini di ricaduta sugli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali.
- **Flessibilità** – Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come immodificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente. Il principio di flessibilità è, quindi, volto a trovare strumenti che consentano di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modi-

ficando i valori in precedenza approvati dagli organi di governo. Per tale finalità la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, che servono appunto a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative a eventi imprevedibili e straordinari. Allo stesso modo, le variazioni di bilancio sono uno strumento di flessibilità del sistema di bilancio. Flessibilità accresciuta dalla previsione che le variazioni possono essere di competenza, oltre che del Consiglio in riferimento al processo di programmazione, anche della Giunta e della dirigenza con riferimento alla gestione. Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, non è da considerarsi positivamente, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione. Diversa è la flessibilità in sede gestionale, che consente di raggiungere più agevolmente gli obiettivi operativi, come per esempio la possibilità di modulare meglio le risorse a disposizione con variazioni compensative nell'ambito del medesimo programma.

- **Congruità** – Tale principio richiede che i mezzi disponibili siano adeguati rispetto ai fini stabiliti. La congruità deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti nel tempo delle risorse e degli impieghi, agli impegni già assunti e in relazione al mantenimento degli equilibri di bilancio nel tempo.
- **Prudenza** – Principio secondo cui nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo considerato, mentre le componenti negative devono essere limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste. Nel rendiconto, invece, le componenti positive che non si sono realizzate non devono essere riportate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate, anche se non sono definitivamente realizzate. Tale principio riveste un'importanza fondamentale ma deve essere applicato in modo opportuno, al fine di evitare che una rappresentazione eccessivamente prudentiale paralizzi la gestione. Cosa che potrebbe avvenire nel sottostimare immotivatamente le entrate o sopravvalutare irragionevolmente le spese potenziali o i rischi futuri.
- **Coerenza** – La coerenza del sistema di bilancio deve essere interna ed esterna. La coerenza interna implica: in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente; in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici; in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e risultati attesi. La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'ente locale, da un lato, e le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico dall'altro lato.
- **Continuità e costanza** – Il principio della continuità richiede che la valutazione delle poste contabili venga effettuata nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali dell'ente. La costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio d'esercizio (principio della costanza). L'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati deve, dunque, rappresentare un'eccezione nel tempo, opportunamente descritta e documentata.
- **Comparabilità e verificabilità** – Secondo tale principio, gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche, di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali. Essi, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria deve essere verificabile attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito.
- **Neutralità** – La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.

- **Pubblicità** – Principio che tende ad assicurare ai cittadini e ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti più significativi del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio di esercizio, nonché dei loro rispettivi allegati.
- **Equilibrio di bilancio** – In visione prospettica il pareggio (l'importo complessivo delle entrate aumentato dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione deve essere uguale all'importo complessivo delle spese e del recupero dell'eventuale disavanzo, mentre il fondo cassa finale non può avere un saldo negativo. Il pareggio va rispettato anche nelle variazioni di bilancio) va preservato nel tempo e l'equilibrio complessivo richiede anche il mantenimento degli equilibri parziali.
- **Principio della prevalenza della sostanza sulla forma** – Principio secondo il quale tutte le operazioni e i fatti che sono accaduti durante l'esercizio devono essere rilevati contabilmente in relazione alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa e non soltanto alle regole e alle norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

Per i principi relativi alla **competenza finanziaria** e alla **competenza economica** si rinvia ai paragrafi loro dedicati.

Il concetto di competenza

La necessità gestionale e l'obbligo giuridico di giungere a determinazioni periodiche dei risultati conseguiti comportano l'esigenza di ripartire idealmente la gestione in periodi amministrativi, ovvero "esercizi finanziari" la cui estensione va dal 1° gennaio al 31 dicembre. Detto artificio comporta la necessità di stabilire a quale concetto di "competenza" si vuole fare riferimento per quantificare in termini monetari i risultati effettivamente raggiunti alla fine dell'esercizio finanziario. Competenza, infatti, significa pertinenza relativamente a un determinato arco di tempo.

In generale, possiamo riferirci a tre diversi concetti di competenza: monetaria, finanziaria ed economica.

La competenza monetaria

La competenza monetaria considera i soli flussi monetari in entrata (riscossioni in denaro) e in un'uscita (pagamenti in denaro). In tal caso il risultato è individuato nel fondo di cassa finale, una grandezza stock il cui importo è determinato dalla somma algebrica fra il fondo di cassa iniziale aumentato delle riscossioni e diminuito dai pagamenti.

La competenza monetaria comporta due vantaggi fondamentali: non occorre fare ricorso a procedimenti di stima per determinare i risultati finali della gestione; i risultati sono espressi con un linguaggio contabile comprensibile da chiunque.

Naturalmente ai vantaggi corrisponde il difetto di un'informazione molto limitata ed esclusivamente riferita a fatti di gestione già conclusi.

La **contabilità di cassa** è l'insieme di scritture coerenti col principio di competenza monetaria.

La contabilità si avvale di scritture. La scrittura di base della contabilità è il "conto". Il conto si raffigura con il simbolo di una croce che mostra due sezioni contrapposte. La colonna di sinistra è convenzionalmente denominata "dare" e quella di destra "avere" indipendentemente dai valori che saranno contrapposti: entrate e uscite, costi e ricavi.

Nella contabilità di cassa i conti usati sono riferiti a Entrate e Uscite per registrare gli unici movimenti considerati: incassi e pagamenti.

("dare")	("avere")
ENTRATE	USCITE
Incassi	Pagamenti

La competenza finanziaria

La competenza finanziaria tiene conto delle obbligazioni giuridiche attive e passive. Riferirsi alla competenza finanziaria vuol dire includere valori che conseguono a fatti di gestione già manifestatisi sicuramente (obbligazioni giuridiche perfezionate), ma che ancora non sono terminati (obbligazioni non scadute o che non hanno ancora scaturito o dalle quali non sono ancora derivati incassi e pagamenti), posto che tutti i fatti di gestione esterna si concludono con la fase di fatto, ovvero con la riscossione o il pagamento.

Il principio della competenza finanziaria potenziata prescrive il **criterio di registrazione contabile** e il **criterio di imputazione contabile** delle operazioni di **accertamento** e di **impegno** derivanti da obbligazioni giuridiche perfezionate (attive e passive) e delle operazioni di **incasso** e **pagamento**.

Le obbligazioni giuridiche attive e passive:

- **sono registrate** nelle scritture contabili al momento del loro perfezionamento;
- **sono imputate** all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile, ovvero quando può essere preteso l'adempimento da parte del titolare del relativo diritto di credito. Ne consegue che la registrazione di un impegno di spesa o di un accertamento di entrata nell'esercizio può comportare la sua imputazione allo stesso esercizio o ad un esercizio successivo in relazione alla effettiva esigibilità della spesa o dell'entrata.

La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Pertanto, l'esigibilità coincide con la possibilità di esercitare il diritto di credito.

La gestione finanziaria annuale si conclude con un risultato finanziario detto "risultato di amministrazione" che è dato dalla somma algebrica fra fondo di cassa finale aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. È, quindi, un saldo ibrido poiché determinato da grandezze derivanti dal "bilancio di cassa" e dal "bilancio di competenza". Il risultato di amministrazione è quindi una variabile di "stock", cioè una grandezza finanziaria determinata in riferimento ad un preciso istante nel tempo. Un valore, se positivo, che esprime la solidità finanziaria dell'ente che dovrebbe garantire la prosecuzione delle attività proprie senza intoppi, poiché la liquidità in cassa e i diritti di credito sono bastevoli a garantire la copertura delle spese.

Passare dal fondo di cassa finale al risultato di amministrazione consente di comprendere in che misura l'ente sarà in grado di far fronte ai pagamenti dovuti con la liquidità di cui già dispone o con quella che sarà tempestivamente resa disponibile.

Passare dalla competenza monetaria a quella finanziaria aumenta significativamente la valenza informativa del risultato, ma inevitabilmente include valori non del tutto oggettivi, la cui quantificazione monetaria consegue un processo di analisi di stima cioè il riaccertamento ordinario dei residui da compiere al termine dell'anno finanziario in conformità a specifici principi contabili.

La competenza finanziaria ignora l'aspetto economico della gestione e consente pertanto solo una rappresentazione parziale del patrimonio dell'ente e delle relative vicissitudini. Il risultato di amministrazione non dice se la situazione economico-finanziaria dell'ente è migliorata o peggiorata al termine dell'esercizio, ma informa sullo stato finanziario. In particolare, il risultato di amministrazione considera solo grandezze di natura finanziaria (cassa, crediti e debiti) e non anche di natura economica (costi e ricavi).

Inoltre, il risultato di amministrazione considera debiti "scaduti" cioè già esigibili (rappresentati dai residui passivi) e, per sottrazione, i debiti esigibili in esercizi futuri. Infatti, le risorse destinate a dare copertura a spese esigibili in esercizi futuri, rappresentate dal Fondo Pluriennale Vincolato, sono sottratte dal "risultato di amministrazione", in quanto non più disponibili per diversi impieghi.

La **contabilità finanziaria** è il sistema di scrittura coerente con il principio della competenza finanziaria. Nella contabilità di cassa i conti usati sono riferiti a Entrate e Uscite per registrare: incassi e pagamenti e crediti e debiti. I crediti sono "incassi da realizzare" (alla scadenza), i debiti sono "pagamenti da effettuare" (alla scadenza). I crediti già scaduti e non incassati entro l'esercizio sono denominati "residui attivi" e i debiti scaduti e non ancora pagati entro l'esercizio sono denominati "residui passivi".

ENTRATE	USCITE
Incassi	Pagamenti
Crediti	Debiti

La competenza economica

La competenza economica tiene conto dei ricavi/proventi e dei costi/oneri al fine di misurare la variazione del patrimonio dell'ente intervenuta al fine del periodo considerato (esercizio).

I ricavi/proventi misurano una variazione patrimoniale positiva (un aumento di "ricchezza"), derivante dall'acquisizione di risorse.

I costi/oneri misurano una variazione patrimoniale negativa (una riduzione di "ricchezza"), derivante dall'uso o impiego di risorse.

I costi e i ricavi sono rispettivamente sostenuti e conseguiti per effetto di rapporto con terze economie nell'ambito di attività commerciale.

Gli oneri e i proventi sono rispettivamente sostenuti e conseguiti in relazione all'erogazione dei servizi di competenza dell'ente pubblico in assenza di un rapporto di scambio con terze economie (ad esempio un'imposta costituisce un provento per l'ente locale).

Gli enti hanno un "patrimonio" che consente loro di svolgere funzioni e servizi di competenza. Per poter svolgere dette attività, l'ente entra in relazione con altri soggetti dando vita a operazioni di gestione esterna da cui discendono rapporti di credito e debito e conseguenti incassi e pagamenti. Le transazioni collegate

a processi di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) danno luogo a costi o a ricavi, mentre quelle finalizzate alle attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi e così via), danno luogo a oneri e a proventi.

I fatti di gestione producono continue mutazioni nel valore degli elementi patrimoniali.

Il principio della competenza economica, nel determinare contabilmente i proventi/ricavi e i costi/oneri dell'esercizio, mira a definire l'entità della variazione subita dal patrimonio di funzionamento dell'ente con riguardo sia ai fatti di gestione esterni che ai fatti di gestione interni.

Mentre nella contabilità finanziaria l'imputazione contabile ad un esercizio (accertamento di entrata o impegno di spesa) segue il fatto di gestione "esterno" rilevante finanziariamente in considerazione della esigibilità dell'obbligazione giuridica sottostante, nella contabilità economica l'imputazione contabile ad un esercizio (degli oneri/costi e dei correlati proventi/ricavi) consegue anche a fatti di gestione interna tenuto appunto conto dell'aspetto economico. Un fatto di gestione interna può essere rappresentato, per esempio, da un "costo" ovvero un "sacrificio" non integralmente "sopportato" entro l'esercizio. Detto costo deve essere contabilmente sospeso a fine esercizio per la relativa residua possibilità di uso anche se la relativa spesa (che ha determinato già un debito ovvero un pagamento) è già stata sostenuta, come capita nel caso, ad esempio, dei "risconti attivi". Facciamo un esempio pratico. Per l'attività istituzionale si procede all'acquisto del carburante per l'auto di servizio. La spesa è sostenuta nel momento della transazione con il fornitore di carburante. L'auto, ricevuto il pieno di benzina, non viene più utilizzata fino al nuovo anno e il serbatoio resta dunque carico di carburante. La benzina ancora disponibile rappresenta, in relazione all'esercizio chiuso, un costo da sospendere (che non concorrerà alla determinazione del risultato economico) anche se si è già provveduto al pagamento del fornitore, in quanto dalla benzina non consumata non è scaturita alcuna utilità per lo svolgimento dell'attività istituzionale e continua a rappresentare una risorsa. La circostanza che la benzina non sia stata consumata, rimanendo disponibile per una futura utilità, rappresenta un fatto di gestione interna. Altresì, laddove il costo sia stato "sopportato", in tutto o in parte, ancorché non vi sia stata una manifestazione finanziaria (numeraria) certa occorre far gravare sull'esercizio la relativa quota al fine di determinare correttamente il risultato economico d'esercizio, come avviene nel caso dei "ratei passivi". Si pensi al caso di un fitto passivo il cui pagamento è posticipato all'esercizio a venire.

Nell'attività di impresa la finalità è quella di conseguire degli utili ovvero un profitto, quale differenza positiva tra ricavi e costi. La pubblica amministrazione non persegue fini di lucro (il profitto) anche nel caso svolga attività di natura commerciale. Le risorse di cui la pubblica amministrazione si avvale provengono dalla collettività e ritornano a quest'ultima sotto forma di funzioni e servizi. Un eventuale "guadagno" non può che essere "patrimonializzato" dalla pubblica amministrazione, in quanto non vi può essere evidenza separata di un "profitto" in assenza, peraltro, di un capitale di rischio. La ricchezza dell'ente è ricchezza della collettività. Se questa ricchezza serve per lo svolgimento di funzioni e servizi destinati alla collettività, allora i componenti economici positivi (ricavi/proventi) sono necessariamente "correlati" ai componenti economici negativi dell'esercizio (costi/oneri). Ne discende che i proventi/ricavi si imputano economicamente all'esercizio qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri/costi sostenuti per le attività istituzionali (principio di correlazione).

Anche nel caso dei ricavi/proventi, pertanto, non solo i fatti di gestione "esterna" determinano variazioni patrimoniali, ma anche i fatti di gestione interna non rilevati finanziariamente nel corso dell'esercizio, come ad esempio i ratei attivi, ovvero rilevati finanziariamente ma comunque da rinviare al futuro anche in virtù del citato principio di correlazione.

I fatti di gestione interna sono oggetto di stima mediante le cosiddette scritture contabili di assestamento economico e dipendono da processi “economici”, in quanto relativi all’uso di risorse e alla creazione di valore. Con le scritture di assestamento economico si provvede a rettificare o a integrare i conti accessi ai diversi oggetti al fine di considerare la loro dimensione effettiva. Si tratta di stime che consentono di passare dal criterio della manifestazione finanziaria a quello della competenza economica. Le rettifiche di valore conseguenti a processi di stima sono valutazioni soggettive, ma non arbitrarie in quanto svolte in base a criteri individuati, nel caso degli enti locali, dal principio applicato alla contabilità economico-patrimoniale. Dopo le opportune rettifiche di valore, si procede a fine esercizio con le scritture di chiusura con cui i saldi dei conti patrimoniali ed economici confluiscono nello Stato Patrimoniale e nel Conto Economico.

I fatti di gestione, esterni ed interni, possono accrescere la sostanza patrimoniale se aumentano gli elementi attivi del patrimonio (attività) o se diminuiscono elementi passivi di esso (passività). I fatti di gestione possono diminuire la sostanza patrimoniale se diminuiscono le attività o se aumentano le passività. La differenza fra tutte le attività e le passività restituisce un valore ideale detto Patrimonio Netto. I fatti di gestione possono anche incidere direttamente sull’entità del Patrimonio Netto. La differenza fra Patrimonio Netto finale (cioè a fine esercizio) e Patrimonio Netto iniziale (cioè ad inizio esercizio) corrisponde al risultato economico dell’esercizio. Detta differenza è registrata dal Conto Economico il cui risultato sarà un avanzo, un pareggio o un disavanzo economico. Il Conto Economico tiene conto di tutte le componenti economiche della gestione (costi/oneri e ricavi/proventi) di modo da registrare la variazione intervenuta nel periodo considerato nella consistenza del Patrimonio.

Il principio della competenza economica aumenta molto la portata informativa della rendicontazione, ma facendo ricorso in modo significativo a valori stimati. La comprensione di essa riposa sulla conoscenza di concetti economici di base.

La **contabilità economico-patrimoniale** è il sistema di scrittura coerente con il principio della competenza economica. Nella contabilità economico-patrimoniale, oltre i conti “finanziari” relativi a entrate e uscite, sono utilizzati i conti di reddito, a loro volta distinti in conti “economici” e “conti patrimoniali” accesi rispettivamente a costi e ricavi e ad attività e passività. I conti economici sono generalmente unilaterali (funzionano solo in “dare” o solo in “avere”, mentre l’altra colonna è destinata a ricevere solo rettifiche di valore).

Costi	
Costi	<i>(rettifiche di costi)</i>
	Ricavi
<i>(rettifiche di ricavi)</i>	<i>Ricavi</i>
Attivo	Passivo
<i>(aumento delle attività; rettifiche di valore di passività e del patrimo- nio netto)</i>	<i>(variazioni del patrimonio netto; aumento delle pas- sività; rettifiche di valore di attività)</i>

Il secondo comma dell'articolo 2 del d.lgs. 118/2011 stabilisce che gli EETT, a fini conoscitivi, affiancano la contabilità economico-patrimoniale a quella finanziaria, in modo da garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

Integrazione fra scritture in contabilità

Nel sistema di scrittura "integrato", la contabilità economico-patrimoniale segue le rilevazioni della contabilità finanziaria. In altre parole, la contabilità finanziaria "attiva" la contabilità economico-patrimoniale. Senza la rilevazione in contabilità finanziaria, un fatto di gestione esterna non è registrato in contabilità economico-patrimoniale durante il periodo amministrativo. In generale, il momento in cui si rilevano ricavi/proventi e costi/oneri nel corso dell'esercizio coincide rispettivamente con la fase dell'accertamento delle entrate e con la fase della liquidazione della spesa. Costituiscono eccezione a tale principio i costi derivanti dai trasferimenti e i contributi che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno di spesa. Inoltre, l'accertamento delle entrate relativi ai titoli 5, 6, 7 e 9 delle entrate determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi/proventi, l'impegno di spese a valere sui titoli 3, 4, 5, 7 determina solo la rilevazione di debiti e non di costi/oneri. Lo stesso dicasi per le entrate e le spese relative al credito IVA e al debito IVA e per la riduzione di depositi bancari (rilevata in corrispondenza agli incassi per prelievi da depositi bancari) e l'incremento dei depositi bancari (rilevati in corrispondenza ai pagamenti per versamenti da depositi bancari).

La contabilità finanziaria

Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la **contabilità finanziaria** costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.

La contabilità finanziaria rileva le **obbligazioni giuridiche**, attive e passive. Detta rilevazione parte dal perfezionamento dell'obbligazione fino alla sua estinzione determinata dal relativo **incasso o pagamento**.

Le obbligazioni giuridiche discendono da tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Per **transazione (economico-finanziaria)** si intende ogni evento o azione che incide (creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione) su valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) originato/a dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc.) per mutuo accordo o per atto unilaterale dell'amministrazione pubblica.

Le transazioni possono essere monetarie (scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie) o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, permuta, ecc.). Non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto, ecc.

La registrazione delle transazioni che non presentano flussi di cassa è effettuata attraverso le **regolarizzazioni contabili**, costituite da impegni a cui corrispondono accertamenti di pari importo e da mandati versati in quietanza di entrata nel bilancio dell'amministrazione stessa. Le regolarizzazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale. Sono escluse le regolarizzazioni contabili che registrano movimenti interni di risorse tra le articolazioni organizzative di un ente prive di autonomia contabile e di bilancio.

La transazione elementare

La **transazione elementare** è l'operazione di codifica dei fatti di gestione, una codifica univoca che consente di elaborare quella che si può definire la carta di identità dell'operazione contabilmente rilevante. Quindi, la transazione elementare è alla base delle scritture contabili dell'ente e può essere definita come l'unità minima di rilevazione contabile con cui si attribuisce una codifica al fatto di gestione, che diventa tracciabile.

L'art. 5 del d.lgs. 118/2011 dice che ogni atto di gestione genera una transazione elementare che consente di **tracciare le operazioni contabili** e a **movimentare il Piano dei Conti** (cioè di procedere alle scritture contabili).

Le operazioni contabili, ovvero che hanno rilievo contabile, sono quelle di natura finanziaria relative alle fasi di gestione dell'entrata (accertamento, riscossione e versamento) e a quelle delle spese (impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento). Il primo momento contabilmente rilevante per la spesa è l'impegno, per l'entrata è l'accertamento. Non vi può essere una fase dell'entrata e della spesa che non riceva una codifica contabile completa.

Nella classificazione del fatto gestionale e conseguente codifica, gli enti devono rispettare i divieti di:

- adozione del criterio della prevalenza, salvo i casi previsti;
- imputazione provvisoria alle partite di giro e ai servizi c/terzi;
- impegni su fondi di riserva e accantonamenti.

La rilevazione dei fatti gestionali segue due sistemi tassonomici: il piano dei conti integrato e la classificazione della Spesa per Missioni e Programmi. La codifica del fatto gestionale avviene in base al Piano dei Conti Integrato (**PDCI**) in riferimento alla natura economica dell'operazione. La spesa è classificata anche in riferimento a Missioni e Programmi. È una classificazione di tipo funzionale operata sulla scorta di un Glossario in cui sono specificate, per ogni missione e programma, la ratio della spesa e le modalità di imputazione della stessa al bilancio.

Il PDCI e la matrice di transizione

Un piano dei conti è un documento contenente l'elenco di tutti i conti utilizzati da un'azienda per procedere alle scritture contabili, come quelle in partita doppia nel caso della contabilità economico-patrimoniale.

Il PDCI, previsto dalla l. 196/2009, è lo strumento chiave per l'attuazione dell'armonizzazione contabile poiché consente il confronto tra i dati contabili dei vari enti e il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici. La sua struttura è stata definita da alcuni decreti attuativi, fino ad arrivare alla realizzazione di un unico piano dei conti generale delle amministrazioni pubbliche disciplinato dal d.P.R. n. 132/2013. Dal piano dei conti generale derivano i piani dei conti di comparto tra cui quello degli EETT, che quindi è un sottoinsieme di quello generale. Ovviamente, il consolidamento dei conti riguarda non solo gli EETT, ma la PA nel suo complesso. Il piano dei conti è lo stesso per gli enti in contabilità finanziaria, al netto delle amministrazioni interessate dal d.lgs. 91/2011 cioè di quelle in regime di contabilità civilistica tenute alla predisposizione del "budget economico" dove il confronto contabile riposa su una tassonomia per la **riclassificazione** dei dati contabili e di bilancio.

Il **Piano dei Conti Integrato** consente la rilevazione (contabile) unitaria dei fatti gestionali. Per questo si definisce "integrato", in quanto il piano dei conti consente di "integrare" la contabilità finanziaria con quella economico-patrimoniale e la classificazione per natura economica del piano si "integra" a sua volta con la classificazione funzionale della Spesa per Missioni e Programmi.

Tale strumento consente:

- di integrare la contabilità finanziaria con quella economico-patrimoniale per mezzo di una matrice di transizione (o di correlazione);
- il collegamento tra la base gestionale e schemi di bilancio e di rendiconto finanziario.

Il PDCI ha struttura modulare. I tre moduli sono il Piano dei Conti (PDC) finanziario, PDC economico e PDC patrimoniale. I moduli riportano i codici dei conti organizzati gerarchicamente per Livelli.

Il PDCI contiene elenchi di conti. I codici dei conti discendono dalle voci del bilancio gestionale e dei conti economici e patrimoniali. Il PDCI è costituito, quindi, dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali. La codifica è data dalla sequenza numerica di livelli ordinati gerarchicamente sia per il "dare" che per l'"avere", che consente di creare un collegamento tra la base gestionale contabile (dato dall'insieme di conti) e gli schemi di bilancio e rendiconto finanziario e con gli altri documenti contabili. Infatti, le voci degli schemi di bilancio di previsione e del rendiconto, cioè i Titoli di Entrata e di Spesa, si disarticolano nel PDC finanziario in codici di 10 cifre ciascuno che individuano 5 distinti livelli gerarchici, il primo dei quali è appunto il Titolo. La spesa nello schema di bilancio finanziario è dapprima ripartita in base a Missioni e Programmi. Segue poi la disarticolazione della spesa per Titoli, Macroaggregati, Capitoli e articoli. Ai fini della gestione il livello minimo di articolazione è dato dal V livello del PDC finanziario.

Tutti i codici consentono la confluenza dei dati contabili gestionali con gli schemi di Bilancio, di Conto Economico e Stato Patrimoniale poiché, come già detto, la codifica discende proprio dalla disarticolazione delle voci di bilancio di previsione, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

Per quanto concerne i contenuti:

- il piano dei conti finanziari consiste in una tabella suddivisa in due sezioni entrate e spese, che si dividono in 5 livelli, il primo dei quali coincide con i titoli di bilancio;
- il piano dei conti economici è strutturato su 6 livelli in funzione del raccordo con le voci del conto economico;
- il piano di conti patrimoniali è strutturato su 7 livelli in funzione del raccordo con le voci dello Stato Patrimoniale dell'attivo e del passivo.

L'integrazione dei sistemi contabili avviene sui codici dei rispettivi 3 piani dei conti (cioè i 3 moduli principali). Il raccordo fra le contabilità (finanziaria, economica e patrimoniale) avviene al V livello del piano dei conti finanziario, al VI livello il piano di conti economici, al VII livello il piano dei conti patrimoniali. I 3 moduli del piano dei conti sono integrati in modo automatico mediante una **matrice di transizione (anche detta matrice di correlazione)**, elaborata dalla RGS, il cui funzionamento si fonda sui **principi contabili applicati** che definiscono il fatto gestionale e la correlazione dal punto di vista finanziario, economico e patrimoniale. La **matrice di transizione** si compone di quattro sezioni affiancate che consentono la scrittura contabile del fatto gestionale in partita doppia (o meglio di scrittura in partita quadrupla, in quanto gli elementi tipici della partita doppia sono integrate dalle scritture finanziarie di "competenza" e "cassa"). Le quattro sezioni sono: piano finanziario, piano economico, piano patrimoniale, Stato Patrimoniale. Alcuni elementi non trovano corrispondenza in tutti e tre moduli della matrice. Le entrate e le spese per conto terzi e partite di giro, ad esempio, non trovano riscontro nel modulo economico del PDCI. Allo stesso modo, le scritture di assestamento in contabilità economico-patrimoniale non generano variazioni numerarie registrabili in contabilità finanziaria.

Inoltre, il codice del PDC finanziario coincide con il codice SIOPE. I codici del PDC economico e del PDC patrimoniale si raccordano col codice civile. Tutti i codici dei 3 PDC si raccordano con il SEC¹. I programmi a loro volta sono raccordati alla codifica COFOG² di secondo livello. Poi il piano dei conti si integra anche con altre classificazioni grazie agli altri codici che sono UE³, CUP, perimetro sanitario, politica regionale.

1. Il SEC (sistema europeo dei conti nazionali e regionali) è lo schema di riferimento per la misurazione dell'attività economica e finanziaria di un sistema economico, delle sue componenti e delle relazioni che fra di esse si instaurano in un determinato periodo di tempo.

2. *Classification of the functions of government*: Classificazione della spesa pubblica per funzioni adottata dalle principali istituzioni internazionali

3. È il codice identificativo delle transazioni riguardanti risorse dell'Unione europea.

Introduzione alla Riforma Accrual

Premessa

Pochi mesi dopo la disciplina attuativa dell'armonizzazione contabile recata dal d.lgs. 118/2011, il Consiglio dell'UE emanava la direttiva 2011/85/UE. Nel momento in cui in Italia si concretizzava una prima riforma, si gettavano in Europa le basi per una successiva riforma contabile sempre tesa ad evitare il rischio di disavanzi eccessivi.

Con l'armonizzazione contabile si è puntato sulla competenza finanziaria con la conseguenza che la stessa è stata "potenziata" per rimanere la contabilità principale ai fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione di buona parte degli enti costituenti la PA, inclusi gli enti locali. Questa è stata la riforma ritenuta "digeribile" al tempo da parte della PA conoscitrice della contabilità finanziaria. A questa contabilità è stata affiancata, a solo fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale. Un affiancamento per certi versi e per alcuni autori considerato di difficile comprensione attesi gli ulteriori adempimenti che ne derivavano e la presumibile limitata "attendibilità" della stessa. È ragionevole ritenere che molti enti abbiano letto questo affiancamento, in mancanza di esperienza contabile di tipo economico-patrimoniale, come una formalità da esperire. La mancanza di valide, continue e ricorrenti operazioni di inventariazione hanno determinato l'effetto che la valutazione della reale consistenza patrimoniale degli enti sia stata sostanzialmente approssimativa e, spesso, non attendibile.

Ad ogni modo, l'affiancamento tra le due contabilità è stata una sorta di "palestra" per alcuni uffici e dipendenti dei servizi finanziari dell'ente, in particolare di quelli competenti alla "rendicontazione". In tal senso, la locuzione "a fini conoscitivi" trova senso compiuto in relazione alla possibilità data di acquisire familiarità con la contabilità economico-patrimoniale e di conoscere e superare anzitempo le difficoltà di una sua implementazione a diverso titolo. In altri termini, con l'armonizzazione contabile si è inteso anche creare un ponte con la ormai prossima riforma di contabilità come anticipata dalla direttiva UE n. 85/2011. La citata direttiva è relativa ai requisiti per i "quadri di bilancio" degli Stati membri che devono fondarsi appunto sul principio della competenza economica. Anche se la contabilità finanziaria resterà a fini autorizzatori, è intuibile che la contabilità economico-patrimoniale diventerà la contabilità principale ai fini della rendicontazione.

È, altresì, intuibile che la contabilità finanziaria sarà in qualche modo essa stessa "contaminata" da quella economico-patrimoniale, atteso che l'"imputazione" contabile del fatto di gestione sarà probabilmente riferita anche al momento economico e non solo all'"esigibilità".

Ai fini della rendicontazione, nella contabilità "accrual" è previsto un "bilancio d'esercizio" (da non confondere con il "bilancio di previsione") come nel caso delle aziende private. Il bilancio d'esercizio prevede il

conto economico e lo stato patrimoniale nonché un rendiconto finanziario che considera i soli flussi di cassa (denominato “rendiconto finanziario dei flussi di cassa”). Nella contabilità accrual non compare un documento analogo al “conto del bilancio” previsto attualmente nel “rendiconto di gestione”. Questa circostanza fa sorgere il dubbio sulla modalità di determinazione del “risultato d’amministrazione” ora evincibile dal “conto del bilancio”, a meno che il “rendiconto” già in uso sopravviva solo per la parte relativa a detto documento.

Quanto questo progetto di riforma sia difficile e comporti complicazioni nella sua realizzazione è ancora presto a dirsi.

“Accrual”

Nella versione in inglese della direttiva 85/2011/UE il termine accrual ricorre tre volte e viene tradotto nella versione in italiano nel modo di fianco riportato:

(7)	... . ESA 95 relies on information provided on an accrual basis. However, these accrual fiscal statistics rely on the previous compilation of cash data, or their equivalent.	... . Il SEC 95 si basa su informazioni fornite secondo il principio di competenza . Tuttavia, tali statistiche di bilancio secondo il principio di competenza si basano su una precedente compilazione dei dati di cassa, o dati equivalenti.
Art. 3 co. 1	As concerns national systems of public accounting, Member States shall have in place public accounting systems comprehensively and consistently covering all sub-sectors of general government and containing the information needed to generate accrual data with a view to preparing data based on the ESA 95 standard.	Per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto settori dell’amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95.

In sintesi, l’“accrual” è il principio di competenza economica. Una “contabilità economica-patrimoniale di tipo accrual” si può interpretare come una contabilità non più “innescata” o “derivata” (nel senso che “segue” le rilevazioni in contabilità finanziaria), ma basata proprio sulla competenza economica. In tal senso diventano essenziali le scritture contabili in partita doppia che tendenzialmente renderebbero inutile la “matrice di transizione”, ora necessaria per passare dalla contabilità finanziaria a quella economica. Se così sarà, la nuova riforma contabile potrebbe richiedere una formazione adeguata di tutto il personale amministrativo-contabile, poiché non interesserà più solo uno sparuto numero di funzionari che lavorano nei servizi finanziari degli enti pubblici.

Nel leggere la direttiva 85/2011/UE ci si rende conto che si parla solo di “contabilità di cassa” e di “competenza economica”, ma non di “contabilità finanziaria”. Il che lascerebbe intendere erroneamente, ad avviso di chi scrive, in un “abbandono” della contabilità per “competenza finanziaria”.

Se è vero che, con la riforma Accrual, la contabilità finanziaria resta ai fini autorizzatori della gestione, si può dedurre che la nuova riforma aumenterà la complessità di qualcosa già reso complicato dall’armonizzazione contabile. Il risultato prevedibile è che i metodi di rilevazione contabile in uso saranno due: la “partita semplice” per la contabilità finanziaria per registrare entrate e uscite di “cassa” e di “competenza”; la “partita doppia” per la contabilità economico-patrimoniale.

In sintesi, l’“accrual” non abolisce o sostituisce le contabilità esistenti, ma probabilmente porterà a rilevare i fatti di gestione in due modi diversi.

Dalla direttiva n. 85/2011/UE al PNRR

La direttiva UE 85/2011 ha determinato l'introduzione degli EPSAS che a loro volta si basano sugli IPSAS.

IPSAS sta per "International Public Sector Accounting Standards" ovvero "Principi contabili internazionali per il settore pubblico". Essi sono definiti dall' "IPSAS Board" (Consiglio IPSAS) presso l'IFAC "International Federation of Accountants" ("Federazione Internazionale dei Dottori Commercialisti"), con l'ambizioso scopo di realizzare una "contabilità mondiale". La Mission è quella di: "adoperarsi per l'interesse della collettività, sviluppando principi contabili per il settore pubblico di elevata qualità e favorendo la convergenza di principi nazionali ed internazionali, così da migliorare la qualità e l'uniformità della rendicontazione contabile in ogni parte del mondo". Gli IPSAS si applicano sui sistemi di contabilità fondati sull'accrual ovvero sul principio della competenza economica.

Gli EPSAS "European Public Sector Accounting Standards" ovvero "Principi contabili europei per il settore pubblico" sono l'adattamento al contesto europeo degli IPSAS.

La Commissione europea, al fine di dare attuazione alla direttiva 85/2011, ha ricevuto il compito di valutare l'adeguatezza degli IPSAS al settore pubblico per gli Stati membri. Per tale scopo, la Commissione europea si è avvalsa dell'Eurostat che a sua volta ha dato vita alla "task force" IPSAS/EPSAS, un gruppo di studio che ha dato vita agli standard EPSAS.

L'Italia a sua volta ha dato vita presso la RGS alla "**Struttura di governance**", istituita con Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020, e articolata nei seguenti organi: il **Comitato direttivo** con funzioni di indirizzo e decisionali; lo **Standard Setter Board** (SSB) con funzione propositiva; il **Gruppo di consultazione interna RGS** con funzione consultiva e la **Segreteria tecnica** con funzioni di coordinamento e supporto. Il Comitato Direttivo ha funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello Standard Setter Board e approva i principi e gli standard contabili da questo elaborati.

La svolta per l'Italia verso la contabilità accrual è stata il "PNRR": la Riforma 1.15 del PNRR, infatti, prevede l'adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual per tutte le amministrazioni pubbliche entro il 2026.

L'acronimo degli standard approvati o ancora da approvarsi dal Comitato direttivo è: **ITAS (Standard contabili italiani)**. Gli ITAS sono le regole principali di contabilizzazione a base accrual che, insieme al Quadro concettuale (approvato il 10 ottobre 2022) e alle Linee guida, rappresentano un corpus unico di regole per la rendicontazione e per la redazione del "bilancio di esercizio" delle amministrazioni pubbliche.

Quadro concettuale	Definisce i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche. Esso rappresenta il quadro teorico, ovvero la struttura concettuale di riferimento, per la funzionalità di un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio accrual.
ITAS	Sono le regole principali di contabilizzazione a base accrual.
Linee guida	Chiariscono il contenuto degli standard, anche attraverso esempi di carattere generale corredati da registrazioni contabili, e forniscono la cornice di riferimento per l'elaborazione dei manuali operativi di settore.

Il Comitato direttivo il 30 novembre 2023 ha approvato il Piano dei conti unico per tutte le pubbliche amministrazioni necessario alle scritture contabili in partita doppia. Con determina del Ragioniere Generale dello

Stato n. 176775 del 27 giugno 2024, è stato approvato, unitamente al quadro concettuale e agli ITAS, l'aggiornamento del Piano dei conti.

Le voci del Piano dei conti unico sono ordinate in una gerarchia e divise in due distinti "segmenti":

- a) Segmento A (ITAS), che accoglie le voci necessarie a produrre gli schemi di bilancio ITAS1 (Conto Economico e Stato Patrimoniale), in coerenza con il Quadro Concettuale e con i principi contabili ITAS;
- b) Segmento B (conoscitivo/statistico), nel quale sono inserite articolazioni di dettaglio delle voci del Segmento A che si ritiene necessario, alla data, mantenere ai fini del monitoraggio e del consolidamento dei dati di finanza pubblica.

Il Piano dei conti unico potrà essere completato con voci di ulteriore dettaglio, ovvero con i c.d. "conti foglia" (che verranno utilizzati per le scritture contabili in partita doppia), definite in base alle esigenze delle amministrazioni appartenenti ai diversi comparti (enti territoriali, sanità, previdenza, ecc.) e comunque in coerenza con le voci di livello superiore, comune a tutte le amministrazioni pubbliche (rientranti nel perimetro della Riforma 1.15).

Nel tempo, il Piano dei conti unico è oggetto di aggiornamenti tesi a migliorarne la struttura e la funzionalità.

La programmazione negli EEL

Premessa

La legge n. 196/2009, al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione finanziario nazionale e quello europeo, prevede che tutte le amministrazioni pubbliche devono conformare l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione.

Sia il TUEL che il d.lgs. 118/2011 prevedono che gli EETT ispirino la propria gestione al principio della programmazione.

La programmazione è un **processo** di analisi e valutazione volto ad organizzare, in riferimento ad un intervallo di tempo, le attività e le risorse per il raggiungimento degli obiettivi di sviluppo economico, sociale e territoriale definiti nelle politiche di governo del territorio.

Il processo è riconducibile alle decisioni politiche e gestionali riferibili alle missioni dell'ente e si svolge nel rispetto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale e comunitario.

La programmazione parte dall'analisi e dalla valutazione del territorio e della comunità amministrata per operare le scelte di governo.

Segue la fase di organizzazione delle risorse e delle attività a cui le stesse devono essere destinate, comunque nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie.

Tale organizzazione richiede che le politiche, i piani e i programmi siano collocati in una definita dimensione temporale, tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente.

L'attività di programmazione è finalizzata quindi alla realizzazione di fini sociali e alla promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità amministrata, coinvolgendo i portatori di interesse nelle forme e con le modalità definite da ogni ente.

La programmazione dà avvio al processo che comporta la realizzazione di più fasi di attività tra loro collegate e connesse che si susseguono in modo ciclico e sono: previsione, gestione e rendicontazione.

Le finalità e gli obiettivi di gestione devono essere **misurabili e monitorabili** in modo da potere verificare il loro grado di raggiungimento e gli eventuali scostamenti fra risultati attesi ed effettivi.

I **risultati riferiti alle finalità** sono rilevabili nel medio periodo e sono espressi in termini di **impatto atteso sui bisogni esterni** quale effetto dell'attuazione di politiche, programmi ed eventuali progetti. A questo livello si svolge il "controllo strategico".

I **risultati riferiti agli obiettivi di gestione**, nei quali si declinano le politiche, i programmi e gli eventuali progetti dell'ente, sono rilevabili nel breve termine e possono essere espressi in termini di efficacia ed efficienza. A questo livello si svolge il "controllo di gestione".

I **documenti** nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di conoscere i risultati che l'ente si propone di conseguire e, quindi, di valutarne poi il grado di effettivo conseguimento.

Nel rispetto del principio di comprensibilità, i documenti della programmazione esplicitano con chiarezza il collegamento tra il programma di governo, gli indirizzi di finanza pubblica, i portatori di interesse di riferimento, le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili, le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo. L'attendibilità, la congruità e la coerenza, interna ed esterna, dei documenti di programmazione è prova della affidabilità e credibilità dell'ente.

I caratteri qualificanti della programmazione sono:

- a) la valenza pluriennale del processo;
- b) la lettura non solo contabile dei documenti;
- c) la coerenza e l'interdipendenza dei vari strumenti della programmazione.

Il **criterio di programmazione** generalmente seguito è quello del tipo top-down e bottom-up, dove:

- (top-down) il livello politico analizza il contesto economico, sociale e territoriale e individua gli obiettivi strategici;
- (bottom-up) la dirigenza elabora le proposte degli obiettivi annuali gestionali;
- (punto di incontro) gli obiettivi strategici sono declinati in linee d'azione di carattere operativo delle strutture dirigenziali a cui sono affidati gli obiettivi gestionali (a cui si allinea il sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa e individuale del personale).

Gli strumenti della programmazione degli EELL

Gli strumenti di programmazione degli EELL sono:

- il Documento unico di programmazione (DUP), presentato al Consiglio entro il 31/07;
- l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15/11;
- lo schema di bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15/11;
- il piano esecutivo di gestione (PEG) approvato dalla Giunta entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio;
- il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto;
- il Piano Integrato di attività e di organizzazione (PIAO), anche se non espressamente elencato nel principio applicato;
- lo schema di delibera di assestamento del bilancio, il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, deliberato dal Consiglio entro il 31/7;
- le variazioni di bilancio;
- lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi entro il 30/4 dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

Considerato che l'elaborazione del DUP presuppone una verifica dello stato di attuazione dei programmi, contestualmente alla presentazione di tale documento si presenta al Consiglio anche lo stato di attuazione dei programmi, da effettuare, ove previsto, ai sensi dell'articolo 147-ter del TUEL (Controllo Strategico).

Gli strumenti della programmazione degli enti strumentali

Gli EETT definiscono gli indirizzi strategici e operativi dei loro organismi strumentali nel DEFR (le regioni) o nel DUP (gli EELL) e possono prevedere che i loro organismi strumentali non predispongano un apposito documento di programmazione.

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità finanziaria:

- a) Il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale;
- b) il bilancio di previsione almeno triennale;
- c) il bilancio gestionale o il piano esecutivo di gestione;
- d) le variazioni di bilancio;

Il rendiconto sulla gestione da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento conclude il sistema di bilancio degli enti strumentali in contabilità finanziaria.

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità civilistica:

- a) il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale;
- b) il budget economico almeno triennale;
- c) le eventuali variazioni al budget economico.

Il bilancio di esercizio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento, conclude il sistema di bilancio degli enti strumentali. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche sono tenute anche alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa e il piano degli indicatori di bilancio.

II DUP

Il DUP è lo strumento che permette la guida strategica ed operativa degli EELL e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative.

Il DUP costituisce il presupposto necessario per la predisposizione di tutti gli altri documenti di programmazione.

Il DUP si compone di due sezioni: la Sezione Strategica (SeS) e la Sezione Operativa (SeO). La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.

Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento Unico di Programmazione (DUP) per le conseguenti deliberazioni.

La redazione del DUP in forma semplificata e ultra-semplificata è prevista per i Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti e fino a 2.000 abitanti.

La Sezione Strategica (SeS)

Il primo adempimento da parte del neoeletto Sindaco è la sottoscrizione (entro 90 giorni dall'inizio del mandato) della relazione di inizio mandato ai sensi dell'art 4-bis del d.lgs. 149/2011, volta a verificare la situazione finanziaria e patrimoniale e la misura dell'indebitamento dell'ente. Sulla base delle risultanze della relazione, predisposta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale, il Sindaco può ricorrere alle procedure di riequilibrio finanziario se necessario.

Segue poi un altro adempimento fondamentale. Entro il termine fissato dallo Statuto, il Sindaco neoeletto, sentita la Giunta, presenta al Consiglio le linee programmatiche di mandato relative alle azioni e ai progetti da realizzare¹.

Le linee programmatiche esprimono l'orientamento strategico prescelto, che indica cosa intende fare l'Amministrazione neoeletta e come desidera farlo. Quindi, la SeS sviluppa le linee programmatiche di mandato declinandole in indirizzi strategici, che si ordinano gerarchicamente ad iniziare dagli indirizzi generali di natura strategica, riferibili a tutte le Missioni dell'Ente, per poi ripartirsi in indirizzi strategici delle diverse Missioni che l'Ente deve portare a compimento.

Individuati gli indirizzi strategici, sono definiti gli obiettivi strategici nell'ambito di ogni Missione di bilancio, da perseguire entro la fine del mandato. L'individuazione degli obiettivi strategici discende, quindi, dalla definizione di indirizzi di natura strategica. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il contributo che il gruppo amministrazione pubblica può e deve fornire per il suo conseguimento.

A seguire, nell'ambito di ciascuna Missione, sono definite le scelte principali relative ai Programmi da realizzare.

La formulazione delle strategie si fonda sull'analisi delle condizioni esterne e di quelle interne dell'ente.

L'**analisi delle condizioni esterne** prende in considerazione il quadro normativo di riferimento, le linee di indirizzo della programmazione regionale, il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea. Pertanto, in riferimento alle condizioni esterne, l'analisi strategica richiede l'approfondimento degli obiettivi del Governo come desumibili dai documenti di programmazione comunitari e nazionali, l'identificazione dell'evoluzione dei flussi finanziari ed economici dell'ente e dei propri enti strumentali anche in relazione alla Decisione di Economia e Finanza (DEF) e agli strumenti di programmazione statali susseguenti. Inoltre, l'analisi esterna richiede la valutazione corrente e prospettica della situazione socio-economica del territorio di riferimento e della domanda di servizi pubblici locali anche in considerazione dei risultati e delle prospettive future di sviluppo socio-economico.

Con riferimento all'**analisi delle condizioni interne**, l'analisi strategica richiede l'approfondimento dei seguenti profili:

1. organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard, del ruolo svolto dagli organismi ed enti strumentali e società controllate e partecipate con ri-

1. Se alla data del 31 luglio risulta insediata una nuova amministrazione, e i termini fissati dallo Statuto comportano la presentazione delle linee programmatiche di mandato oltre il termine previsto per la presentazione del DUP, il DUP e le linee programmatiche di mandato sono presentate al Consiglio contestualmente, in ogni caso non successivamente al bilancio di previsione riguardante gli esercizi cui il DUP si riferisce.

ferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, degli obiettivi di servizio e gestionali che si intendono perseguire e alle procedure di controllo di competenza dell'ente;

2. valutazione attuale e prospettica delle risorse e degli impieghi e relativa sostenibilità economico-finanziaria. A tal fine, saranno approfonditi: i programmi e i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi; gli investimenti che si intendono realizzare con indicazione della relativa spesa e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente; la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio; l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni; la gestione del patrimonio; il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale; gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio e i relativi equilibri in termini di cassa; i tributi e le tariffe dei servizi pubblici; l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;
3. disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa.

Nella SeS sono anche indicati gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del livello di realizzazione dei programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa.

Ogni anno gli obiettivi strategici, contenuti nella SeS, sono verificati nello stato di attuazione e possono essere, a seguito di variazioni rispetto a quanto previsto nell'anno precedente e dandone adeguata motivazione, opportunamente riformulati. Sono, altresì, verificati gli indirizzi strategici con particolare riferimento alle condizioni interne dell'ente, al reperimento e impiego delle risorse finanziarie e alla sostenibilità economico-finanziaria.

Al termine del mandato, l'amministrazione rende conto del proprio operato attraverso la relazione di fine mandato di cui all'art. 4 del d.lgs. 149/2011, quale dichiarazione certificata delle iniziative intraprese, dell'attività amministrativa e normativa e dei risultati riferibili alla programmazione strategica e operativa dell'ente e di bilancio durante il mandato.

La Sezione Operativa (SeO)

La SeO contiene la programmazione operativa dell'ente il cui contenuto è predisposto in base alle previsioni e agli obiettivi fissati nella SeS.

La SeO copre un arco temporale pari a quello del bilancio di previsione ed è redatta, per il suo contenuto finanziario, per competenza con riferimento all'intero periodo considerato, e per cassa con riferimento al primo esercizio, e si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale.

La SeO si struttura in due parti:

- la Parte 1, nella quale sono definiti i singoli programmi da realizzare e i relativi obiettivi;
- la Parte 2, contenente la programmazione dettagliata delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

SeO Parte 1 – Individuazione dei programmi

Nella Parte 1 della SeO del DUP sono individuati, per ogni Missione, i Programmi operativi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni Programma sono individuati gli obiettivi operativi da raggiungere tenuto conto delle risorse, finanziarie e umane nonché dei mezzi a disposizione.

Per ogni Programma devono essere definite le finalità e gli obiettivi annuali e pluriennali che si intendono perseguire, la motivazione delle scelte effettuate ed individuate le risorse finanziarie, umane e strumentali ad esso destinate.

Gli obiettivi individuati per ogni Programma rappresentano la declinazione degli obiettivi strategici contenuti nella SeS. L'individuazione delle finalità e la fissazione degli obiettivi per i programmi devono "guidare" gli altri strumenti di programmazione, l'individuazione dei progetti strumentali alla loro realizzazione e l'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi.

I Programmi devono essere analiticamente definiti in modo da consentire la predisposizione e l'approvazione del PEG con conseguente affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi. Si indicheranno anche gli obiettivi che si intendono raggiungere tramite gli organismi gestionali esterni, sia in termini di bilancio sia in termini di efficienza, efficacia ed economicità.

Gli obiettivi dei programmi devono essere controllati annualmente a fine di verificarne il grado di raggiungimento e, laddove necessario, modificati, dandone adeguata giustificazione.

In ogni caso il Programma è il cardine della programmazione costituendone il momento chiave, ovvero il perno intorno al quale sono definiti i rapporti tra organi di governo, e tra questi e la struttura organizzativa, le responsabilità di gestione dell'ente, nonché per la corretta informazione sui contenuti effettivi delle scelte dell'amministrazione agli utilizzatori del sistema di bilancio.

L'analisi delle condizioni operative dell'ente costituisce il punto di partenza della attività di programmazione operativa dell'ente sia con riferimento alla parte entrata che alla parte spesa oltre che in riferimento alle risorse umane e strumentali disponibili nonché alle caratteristiche dei servizi dell'ente.

La Sezione operativa del DUP comprende, **per la parte entrata**, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziandone l'andamento storico nonché i relativi vincoli. Comprende, altresì, la formulazione degli indirizzi in materia di tributi e di tariffe dei servizi, quale espressione dell'autonomia impositiva e finanziaria dell'ente.

I mezzi finanziari necessari per la realizzazione dei singoli programmi devono essere "valutati", e cioè: individuati quanto a tipologia e quantificati in relazione al singolo cespite, in modo da avere una misura in termini di gettito finanziario realizzabile. Contestualmente devono essere distinte le fonti di finanziamento in base alla loro natura a seconda siano ricorrenti e ripetitive – quindi correnti – oppure se straordinarie.

Il documento valuta anche il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti, la relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio, negli esercizi futuri di spese indotte, e la compatibilità con i vincoli di finanza pubblica.

La SeO per la parte spesa considera:

- la spesa prevedibile per ciascun programma;
- il concorso agli obiettivi di finanza pubblica;

- la descrizione e l'analisi della situazione economico-finanziaria degli organismi aziendali facenti parte del gruppo amministrazione pubblica e dei riflessi della stessa sugli equilibri di bilancio dell'ente.

È prioritario il finanziamento delle spese correnti consolidate, riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari. La parte rimanente può quindi essere destinata alla spesa di sviluppo per il potenziamento quali-quantitativo di una certa attività o alla creazione di un nuovo servizio.

Per ogni programma devono essere effettuate l'analisi e la valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti per interventi di investimento a valere sugli anni finanziari a cui la SeO si riferisce. In particolare, l'analisi sarà dedicata al "Fondo pluriennale vincolato" per valutare i tempi e le modalità di realizzazione dei programmi e degli obiettivi dell'amministrazione.

SeO Parte 2 – Ulteriori strumenti di programmazione

Nella Parte 2 della SeO del DUP devono essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente obbligatori per legge, tra cui quelli relativi alla programmazione in materia di lavori pubblici, del patrimonio e del fabbisogno di personale.

Alcuni documenti sono approvati con il DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni, come ad esempio il **programma triennale degli acquisti di beni e servizi**. I documenti di programmazione per i quali la legge non prevede termini di adozione o approvazione devono essere inseriti nel DUP.

Nel caso in cui i termini di adozione o approvazione dei singoli documenti di programmazione previsti dalla normativa vigente precedano l'adozione o l'approvazione del DUP, tali documenti di programmazione devono essere adottati o approvati autonomamente dal DUP, fermo restando il successivo inserimento degli stessi nel DUP.

Nel caso in cui la legge preveda termini di adozione o approvazione dei singoli documenti di programmazione successivi a quelli previsti per l'adozione o l'approvazione del DUP, tali documenti di programmazione possono essere adottati o approvati autonomamente dal DUP, fermo restando il successivo inserimento degli stessi nella Nota di aggiornamento al DUP.

In particolare, per quanto riguarda il **programma triennale delle opere pubbliche** per l'approvazione definitiva si segue la tempistica prevista dall'articolo 5, co. 5, del decreto MIT n. 14/2018: successivamente all'adozione, il programma triennale e l'elenco annuale sono pubblicati sul profilo del committente. Le amministrazioni possono consentire la presentazione di eventuali osservazioni entro 30 gg. dalla pubblicazione. L'approvazione definitiva di questi documenti, con gli eventuali aggiornamenti, avviene entro i successivi 30 gg. dalla scadenza delle consultazioni, ovvero, comunque, in assenza delle consultazioni, entro 60 gg. dalla pubblicazione.

In riferimento ai lavori pubblici, la SeO del DUP riporterà la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo; la stima dei fabbisogni espressi in termini sia di competenza, sia di cassa, al fine del relativo finanziamento in coerenza con i vincoli di finanza pubblica. Trattando di programmazione dei lavori pubblici si dovrà fare necessariamente riferimento al "Fondo pluriennale vincolato" come saldo finanziario che misura la distanza temporale tra l'acquisizione delle risorse e i relativi impieghi. Ricordiamo che il Fondo è 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.

Nella seconda parte della SeO ritroviamo anche la programmazione del fabbisogno di personale che deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse umane per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie e i vincoli di finanza pubblica. La programmazione delle risorse finanziarie da destinare ai fabbisogni di personale è determinata sulla base della spesa per il personale in servizio e di quella connessa alle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente. Il Piano triennale dei fabbisogni di personale è adottato con il Piano integrato di attività e organizzazione (PIAO) nell'ambito della sezione Organizzazione e Capitale umano. Sul PTFP si rinvia al paragrafo successivo e al paragrafo "Relazione tra DUP, PEG E PIAO".

Nella seconda parte della SeO ritroviamo allegato il "**Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali**" previsto dall'articolo 58 del d.l. 112/2008. Al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare l'ente, con apposita delibera dell'organo di governo individua, redigendo apposito elenco, i singoli immobili di proprietà dell'ente. Tra questi devono essere individuati quelli non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e quelli suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione. La ricognizione degli immobili è operata sulla base, e nei limiti, della documentazione esistente presso i propri archivi e uffici. L'inclusione degli immobili nel piano determina una serie di effetti di natura giuridico-amministrativa previsti e disciplinati dalla legge. Infatti, i beni inclusi nel piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali sono classificati quali patrimonio disponibile. L'inclusione di un immobile nel piano può avere rilevanza nei confronti di terzi che vantano diritti sullo stesso immobile. A costoro è, quindi, consentita la possibilità di ricorrere contro l'iscrizione nel termine di 60 giorni dalla pubblicazione.

Il fabbisogno di personale e la sostenibilità finanziaria della spesa di personale

Il "fabbisogno di personale" è introdotto con l'art. 39 della l. n. 449/1997 che prescrive l'obbligo di adozione della programmazione annuale e triennale del fabbisogno di personale, ispirandosi al principio della riduzione delle spese di personale, prevedendo che le nuove assunzioni debbano soprattutto soddisfare i bisogni di introduzione di nuove professionalità.

L'art. 91 del d.lgs. 267/2000 stabilisce che gli organi di vertice delle amministrazioni locali, sono tenuti alla programmazione triennale del fabbisogno di personale, finalizzandola alla riduzione programmata delle spese del personale.

L'art. 6 del d.lgs. 165/2001 riporta nel TU degli impiegati civili dello Stato il "fabbisogno di personale".

L'art. 33 del d.lgs. 165/2001 prevede che per effettuare nuove assunzioni a qualsiasi titolo occorre obbligatoriamente l'attestazione annuale circa l'inesistenza di situazioni di soprannumero o eccedenze di personale, situazioni che se ricorrono impediscono il reclutamento di personale.

Con il d.lgs. n. 75/2017 è stato modificato l'art. 6 del d.lgs. 165/2001, che ora prevede che le amministrazioni pubbliche adottano il piano triennale dei fabbisogni di personale, in coerenza con la pianificazione pluriennale delle attività e della performance, nonché con le linee di indirizzo ministeriali. Il piano triennale indica le risorse finanziarie destinate all'attuazione del piano, nei limiti delle risorse quantificate sulla base della spesa per il personale in servizio e di quelle connesse alle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente. In sede di definizione del piano, l'amministrazione indica la consistenza della dotazione organica e la sua eventuale rimodulazione in base ai fabbisogni programmati e secondo le linee di indirizzo ministeriali, nell'ambito del potenziale limite finanziario massimo della medesima, garantendo la neutralità finanziaria della rimodulazione.

Resta fermo che la copertura dei posti vacanti avviene nei limiti delle assunzioni consentite a legislazione vigente. Le amministrazioni pubbliche che non provvedono agli adempimenti dell'art. 6 non possono assumere nuovo personale.

L'art. 19 co. 8 della l. 448/2001 prevede che l'organo di revisione contabile accerta che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa di cui all'articolo 39 della l. 449/1997 e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate.

L'art. 1, comma 557, della l. n. 296/2006 (legge Finanziaria 2007) prevede che, ai fini del concorso delle autonomie regionali e locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti sottoposti al patto di stabilità interno assicurano la riduzione delle spese di personale razionalizzando e snellendo le strutture anche attraverso accorpamenti di uffici al fine di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organici e contenendo le dinamiche di crescita della contrattazione integrativa.

Il comma 557-ter della Finanziaria 2007 prevede che, in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno, l'ente non può procedere ad assunzioni a qualsiasi titolo, mentre il comma 557-quater stabilisce che a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione (media del triennio 2011-2013).

Le assunzioni a tempo indeterminato nei Comuni sono state regolate dal meccanismo del turn-over parziale (possibilità di sostituire con nuove assunzioni solo una quota limitata del personale cessato) per oltre un decennio. Dal triennio 2017/2019, i Comuni hanno progressivamente ottenuto la possibilità di sostituire integralmente il personale che cessa dal servizio (turn-over al 100%), di effettuare sostituzioni anche in corso d'anno senza dover attendere l'esercizio finanziario successivo al pensionamento/cessazione del dipendente da sostituire, di cumulare la capacità assunzionale residua degli ultimi cinque anni (c.d. resti assunzionali).

Con il Decreto Crescita (D.L. n. 34/2019) è stato introdotto un nuovo sistema di calcolo della capacità assunzionale per i Comuni prevedendo il superamento del turn-over e l'introduzione del criterio della sostenibilità finanziaria della spesa di personale. La disciplina di dettaglio per i Comuni è contenuta nel decreto attuativo (d.m. 17 marzo 2020) che ha fissato la decorrenza del nuovo sistema per il calcolo della capacità assunzionale al 20 aprile 2020 e nella Circolare del Ministro per la Pubblica Amministrazione del 13 maggio 2020.

La determinazione della capacità assunzionale è illustrata nel d.m. 17 marzo 2020. In effetti, il decreto individua, in relazione alle diverse fasce demografiche in cui sono suddivisi i Comuni, due percentuali di riferimento: una prima percentuale che definisce il **“valore-soglia”**, il cui rispetto consente al Comune di incrementare la spesa di personale, e un **“valore di rientro”** (più alto ovviamente) il cui superamento obbliga il Comune a contenere la spesa di personale anche mediante un turn-over parziale. Il Comune, per sapere se è al di sotto del **valore-soglia** o al di sopra del **valore di rientro** deve calcolare, in termini percentuali, il rapporto tra la spesa di personale (come determinata nel rendiconto riferito all'ultima delle annualità considerata ai fini della media delle entrate posta al denominatore) e la media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati al netto del FCDE assestato in bilancio di previsione².

2. Le “Entrate correnti” sono individuate come la media degli accertamenti di competenza riferiti ai primi tre titoli delle entrate, relativi agli ultimi tre rendiconti approvati, considerati al netto del FCDE di parte corrente assestato nel bilancio di previsione relativo all'ultima annualità considerata rispetto alle tre annualità che concorrono alla media.

I Comuni per i quali il rapporto spesa/entrate è inferiore al “valore-soglia” (quindi con una incidenza della spesa di personale sulle entrate correnti bassa) possono utilizzare le percentuali di crescita annuale (individuata da altra tabella) della spesa di personale per maggiori assunzioni a tempo indeterminato.

I Comuni per i quali il rapporto spesa/entrate è superiore al “valore di rientro” (quindi con una incidenza della spesa di personale sulle entrate correnti elevata devono attuare politiche di contenimento della spesa di personale per rientrare, nel tempo, nel “valore soglia”).

I Comuni con una incidenza della spesa di personale sulle entrate correnti, cioè che si collocano tra il “valore-soglia” e il “valore di rientro” devono fare attenzione a non peggiorare il valore di tale incidenza.

Ai fini della determinazione dei valori di riferimento non si prendono in considerazione le spese di personale etero-finanziate (art. 53-*septies* del d.l. n. 104/2020), cioè non si considerano quelle spese di personale riferite a nuove assunzioni finanziate integralmente o parzialmente da risorse provenienti da altri soggetti, espressamente finalizzate a nuove assunzioni e previste da apposita normativa, e le corrispondenti entrate correnti poste a copertura delle stesse, a decorrere dal 2021, fino a permanenza del finanziamento.

Il d.m. attuativo e la circolare applicativa chiariscono che i Comuni che si collocano al di sotto del valore soglia stabilito per la propria fascia demografica (come da Tabella 1) possono incrementare la spesa di personale registrata nell'ultimo rendiconto approvato, per assunzioni di personale a tempo indeterminato sino ad una spesa complessiva rapportata alle entrate correnti non superiore a tale valore soglia e nel rispetto di individuate percentuali massime di incremento annuale della spesa di personale a seconda dell'anno considerato. Ciò comporta che le percentuali di crescita annuale individuate dalla Tabella 2 del decreto attuativo consentono la quantificazione di una spesa aggiuntiva che si somma al valore base della spesa di personale registrata nel 2018, e da tale sommatoria si ricava il limite complessivo della spesa di personale nell'anno di riferimento. Occorre precisare che l'utilizzo di eventuali “resti assunzionali”³ consente il superamento delle percentuali massime di crescita (art. 5, comma 2) e la maggiore spesa per assunzioni di personale a tempo indeterminato non rileva ai fini del rispetto del limite di spesa previsto dall'articolo 1, commi 557-*quater* e 562, della legge 27 dicembre 2006, n. 296⁴.

I Comuni che si “piazano” al di sopra del “valore di rientro” indicato nella Tabella 3 del decreto attuativo sono tenuti ad adottare un percorso di graduale riduzione annuale del suddetto rapporto per porsi al massimo nell'anno 2025 al di sotto di detto valore. La circolare chiarisce che a tal fine gli enti possono operare sia sulla leva delle entrate che su quella della spesa di personale, eventualmente “anche” applicando un turn over inferiore al 100%. Se si manca l'obiettivo di riduzione entro il 2025, dal 2026 i comuni sono tenuti a rispettare un turn over entro il 30%.

Infine, gli enti che si collocano fra i due valori considerati devono evitare che l'incidenza della spesa di personale sull'entrate correnti non peggiori. In questo caso è consentito un turn over anche al 100%.

Nei limiti della sostenibilità finanziaria della spesa finanziaria come determinata in ossequio all'art. 33 del d.l. 34/2019 è poi possibile definire il fabbisogno di personale dell'ente.

3. I Comuni che rispettano il valore-soglia la possibilità di impiegare le facoltà assunzionali residue dei cinque anni antecedenti al 2020 in deroga agli incrementi percentuali individuati dalla Tabella 2.

4. Così come la spesa per le assunzioni del personale di vigilanza finanziate con i proventi delle sanzioni per le violazioni al codice della strada non concorrono al computo della spesa di personale ai fini del rispetto dell'articolo 1, comma 557-*quater* l. 296/2006.

Ricordiamo che:

- il “Piano triennale del Fabbisogno di Personale” del PIAO è trasmesso alle OO.SS. e RRSSUU per la sola informazione così come previsto dall’articolo 4, comma 5, CCNL 16 novembre 2022.
- richiede il parere del Collegio dei Revisori.

Per completezza di trattazione si sottolinea che il “fabbisogno di personale” riguarda un complesso di disposizioni vigenti anche in relazione a specifici aspetti, come nel caso di lavoro flessibile.

In tema di lavoro flessibile (assunzioni a tempo determinato, contratti di formazione lavoro, cantieri di lavoro, tirocini formativi, collaborazioni coordinate e continuative, ecc.) valgono le limitazioni di cui all’art. 9 co. 28 del d.l. 78/2010 (limite del 50% della spesa sostenuta per le stesse finalità nell’anno 2009). Dette limitazioni, in materia di assunzioni per il lavoro flessibile, come previsto dall’art. 11, comma 4-*bis*, del d.l. 90/2014 non si applicano agli enti locali in regola con l’obbligo di riduzione della spesa di personale di cui ai commi 557 e 562 dell’art. 1, l. n. 296/2006, fermo restando il rispetto del limite massimo di spesa sostenuta per le medesime finalità nell’anno 2009. Nel tetto di lavoro flessibile non si computano le spese per incarichi dirigenziali ex art. 110 TUEL (art. 16 co. 1-*quater* della l. 160/2016).

Altre disposizioni che hanno rilievo ai fini del fabbisogno di personale sono relative alle procedure di stabilizzazione, alle progressioni verticali, al trattamento accessorio del personale dipendente.

Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni

Il regolamento di contabilità disciplina i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni e i contenuti del DUP.

Le proposte di deliberazione non coerenti con le previsioni del DUP per difformità o contrasto con gli indirizzi e le finalità dei programmi approvati sono da considerare inammissibili. L’inammissibilità è dichiarata dal Sindaco, su segnalazione del Segretario Comunale e sulla scorta dei pareri istruttori dei responsabili dei servizi.

L’improcedibilità è rilevata in sede di espressione dei pareri istruttori sulla proposta e non consente che la proposta medesima venga esaminata e discussa dall’organo competente. L’improcedibilità discende dall’insussistenza di copertura finanziaria o dall’incompatibilità tra le fonti di finanziamento e le finalità di spesa ovvero tra le risorse disponibili (finanziarie, umane e strumentali) e quelle necessarie per la realizzazione del nuovo programma. In tal caso la proposta di atto deliberativo potrà essere approvata eventualmente solo dopo le necessarie variazioni delle previsioni del DUP e del bilancio.

Il bilancio di previsione

Premessa

Il governo dell'ente locale trova formalizzazione nella programmazione. La possibilità di realizzare i programmi, i progetti e i piani richiede l'impiego di risorse finanziarie. I programmi di spesa in relazione a quelle che sono le missioni istituzionali dell'ente devono essere sostenibili in termini finanziari. Il programma di reperimento di tali risorse deve essere, in chiave prospettica, compatibile con la necessità di copertura della spesa. Quindi, la programmazione è attendibile se è sostenibile finanziariamente. Questa "prova" di sostenibilità è data dal bilancio di previsione, che è la traduzione contabile della programmazione che intende realizzare l'amministrazione dell'ente. Per questo motivo le somme destinate ai programmi di spesa, i cosiddetti stanziamenti di spesa, costituiscono un limite invalicabile nell'ambito del quale è "autorizzata" la spesa. Spendere di più non si può! Non è un caso che l'"unità di voto" per la spesa è il "programma", ovvero il Consiglio comunale è chiamato a votare i programmi di spesa. È ovvio che anche gli stanziamenti di entrata relativi all'accensione di prestiti hanno natura autorizzatoria, in quanto si tratta di somme destinate ad essere restituite.

Il bilancio di previsione finanziario

Il bilancio di previsione finanziario è il documento in cui sono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria, riferite ad almeno tre esercizi, elaborate in conformità al DUP che ne guida la redazione.

Gli aspetti salienti del bilancio di previsione sono così sintetizzabili:

- il DUP guida la redazione del bilancio;
- il Consiglio approva il bilancio con delibera ogni anno;
- il bilancio è previsionale con durata almeno triennale;
- è redatto in termini di competenza finanziaria (potenziata) per tutte le annualità considerate;
- è redatto anche in termini di cassa per il primo anno contemplato in bilancio;
- il primo esercizio coincide con il **"bilancio di previsione finanziario annuale"**;
- il bilancio si compone di una parte "Entrate" e una parte "Spese";
- con il bilancio di previsione si determinano gli stanziamenti di entrata e di spesa tenuto conto della relativa esigibilità;
- il bilancio è per definizione in pareggio;
- la redazione segue i principi contabili e il d.lgs. 118/2011.

Il bilancio di previsione finanziario svolge le seguenti finalità:

- *politico-amministrative* in quanto consente l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo del Consiglio ed è lo strumento fondamentale per la gestione amministrativa nel corso dell'esercizio;
- di *programmazione finanziaria* poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni pubbliche nel processo di decisione politica, sociale ed economica;
- di *destinazione delle risorse a preventivo*, in quanto con il bilancio, gli organi di governo distribuiscono le risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'amministrazione deve realizzare, in coerenza con quanto previsto nei documenti di programmazione.
- di *verifica degli equilibri finanziari* nel tempo e, in particolare, della copertura delle spese di funzionamento e di investimento programmate;
- *informative* per agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dirigenti, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri organi pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione, nonché in merito all'andamento finanziario.

Carattere autorizzatorio degli stanziamenti

Nel bilancio di previsione gli stanziamenti di spesa e quelli di entrata relativi all'accensione di prestiti hanno natura autorizzatoria, nel senso che costituiscono **limite** per l'assunzione delle obbligazioni giuridiche.

Gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario costituiscono limite agli impegni e ai pagamenti, con l'esclusione delle previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto di terzi i cui stanziamenti non comportano limiti alla gestione.

Lo stesso vale in riferimento all'entrata per quel concerne le accensione di prestiti; anche in questo caso lo stanziamento di bilancio costituisce limite per l'accertamento dell'entrate.

Considerato che gli stanziamenti di entrata non costituiscono "limite" alla gestione (con esclusione delle entrate per accensione prestiti), è possibile accertare le relative entrate per qualsiasi importo.

A seguito di eventi successivi all'approvazione del bilancio, nelle more delle variazioni di bilancio necessarie, la Giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di bilancio per salvaguardare gli equilibri, in relazione ai quali non sarà possibile assumere obbligazioni giuridiche.

Metodo scorrevole

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

- con l'inserimento delle previsioni relative ad un ulteriore esercizio;
- adeguando le previsioni relative a tutti gli esercizi considerati nel bilancio, in considerazione del documento di programmazione aggiornato, dei risultati presunti della gestione dell'esercizio precedente e all'evoluzione normativa;
- con l'indicazione, per tutti i programmi di spesa, degli "impegni già assunti" alla data di elaborazione del documento.

La struttura del bilancio di previsione

Il bilancio di previsione espone separatamente l'andamento delle entrate e delle spese riferite ad un orizzonte temporale di almeno un triennio ed è elaborato in termini di competenza finanziaria e di cassa con riferimento al primo esercizio e in termini di competenza finanziaria per gli esercizi successivi.

L'**unità di voto** per l'Entrata è la **Tipologia**, per la Spesa è il **Programma**.

Nel bilancio le **entrate** sono ripartite in:

- a) **titoli**, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) **tipologie**, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.

Ai fini della gestione le tipologie sono ripartite in **categorie**, in **capitoli** ed eventualmente in **articoli**.

Le **categorie** di entrata delle Regioni sono individuate dall'elenco di cui all'allegato n. 13/1 del d.lgs. 118/2011, per gli EELL il riferimento è l'allegato n. 13/2.

Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente.

La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette al Consiglio, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.

Le **previsioni di spesa** del bilancio di previsione sono classificate in:

- a) **missioni**, che rappresentano le funzioni principali svolte dall'ente;
- b) **programmi**, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono ripartiti in **titoli** e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario delle missioni e dei programmi, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14 del d.lgs. 118/2011.

Ai fini della gestione, i programmi sono ripartiti in **macroaggregati**, **capitoli** ed eventualmente in **articoli**. I **macroaggregati** di spesa, che classificano la spesa in base al fattore produttivo acquisito, sono individuati dall'elenco di cui all'allegato n. 14. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette al Consiglio, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

Le previsioni delle entrate e delle spese nel bilancio di previsione

Lo **stanziamento di entrate** rappresenta quanto l'amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascun esercizio contemplato nel bilancio e rappresenta contabilmente il programma di reperimento delle risorse finanziarie.

Gli **stanziamenti di spesa** di competenza sono quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività e per la realizzazione dei programmi, restando esclusa ogni quantificazione basata sul **criterio della spesa storica incrementale**.

Le previsioni di bilancio seguono il criterio dell'esigibilità dell'obbligazione finanziaria. Le previsioni di competenza finanziaria rappresentano le entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti.

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

- l'**importo presunto dei residui attivi e passivi** alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
- le **previsioni definitive dell'anno precedente** a quello cui il bilancio si riferisce;
- gli **accertamenti e gli impegni** che si prevede di imputare, tenuto conto dell'esigibilità, in ciascuno degli esercizi contemplati in bilancio;
- l'**ammontare delle Entrate e delle Spese che si prevede di incassare e di pagare** nel primo esercizio di bilancio, senza fare distinzione tra incassi e pagamenti in c/competenza o in c/residui;

Gli stanziamenti di spesa individuano anche:

- la quota di **impegni già assunti in esercizi precedenti** con esigibilità negli esercizi cui il bilancio si riferisce;
- la **quota di FPV di spesa** che costituisce copertura a spese già impegnate in esercizi precedenti ma esigibili in esercizi successivi e a spese che si prevede di assumere nell'esercizio ma con esigibilità in esercizi successivi.

Si ricorda che l'importo complessivo del FPV iscritto tra le entrate di ciascun esercizio (ad es. nell'esercizio $n+1$) considerato nel bilancio corrisponde all'importo degli stanziamenti di spesa complessivi dell'esercizio precedente riguardanti il FPV (cioè nell'esercizio n). Quindi, il FPV di entrata (nell'anno $n+1$) rappresenta le risorse accantonate che offrono copertura agli impegni di spesa assunti in esercizi precedenti ma con esigibilità nell'esercizio considerato (imputati quindi all'anno $n+1$) nonché agli impegni assunti in esercizi precedenti con esigibilità negli esercizi successivi ($n+2$; $n+3$; ...).

Prima di ogni altre voce previsionale in bilancio:

- in Entrata, è iscritto (per ciascun esercizio) il FPV per spese correnti e il FPV per spese in c/capitale ed è iscritto (per il primo esercizio) l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto con indicazione della quota già utilizzata anticipatamente e il fondo cassa presunto alla data del 1° gennaio;
- nella Spesa, è iscritta l'eventuale quota di disavanzo di amministrazione da recuperare.

Le previsioni di cassa

Se tutte le entrate e le spese esigibili fossero effettivamente riscosse e pagate nell'esercizio in cui risultano imputate, le previsioni di cassa del bilancio annuale dovrebbero corrispondere alle previsioni di competenza e non si dovrebbero formare residui attivi e passivi.

Considerato che le obbligazioni scadute possono non essere riscosse e pagate, a causa di ritardi nell'esecuzione di quanto dovuto, gli stanziamenti di competenza possono essere diversi dagli stanziamenti di cassa. Gli stanziamenti di cassa comprendono le previsioni di riscossioni e pagamenti in c/competenza e in c/residui e sono elaborate in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili.

Esercizio provvisorio e gestione provvisoria

Se il bilancio di previsione riferito (almeno) al triennio successivo non è approvato dal Consiglio entro il termine ordinario del 31 dicembre dell'anno, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria. La funzione

fondamentale della disciplina dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria resta quella di garantire la funzionalità dell'ente nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione.

Qualora il termine di approvazione sia differito per legge, per l'ente scatta l'esercizio provvisorio. Qualora l'ente non rispetti il termine di approvazione del bilancio, alla scadenza scatta la gestione provvisoria.

Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria gli enti gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nell'ultimo bilancio di previsione definitivamente approvato.

La **gestione provvisoria** si determina nei casi in cui:

- 1) il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31/12 e non è stato autorizzato l'esercizio provvisorio;
- 2) il bilancio di previsione non è stato approvato entro il termine previsto per la conclusione dell'esercizio provvisorio;
- 3) se nel corso dell'esercizio provvisorio risulti un disavanzo presunto di amministrazione derivante dall'esercizio precedente.

Nel corso della gestione provvisoria l'ente può:

- assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente;
- disporre pagamenti solo per l'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, per le spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, e, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

L'**esercizio provvisorio** è autorizzato con legge regionale nel caso delle Regioni o con decreto del Ministero dell'interno che differisce il termine di approvazione del bilancio d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali in presenza di motivate esigenze.

Il rinvio dei termini di approvazione del bilancio è adottato dagli EELL effettivamente impossibilitati ad approvare il bilancio nei termini, per le motivazioni addotte nei decreti ministeriali. Pertanto, per gli EELL non interessati da dette motivazioni il termine di approvazione del bilancio di previsione resta il 31 dicembre.

Nel corso dell'**esercizio provvisorio** non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare solo spese correnti, le eventuali spese correlate alle entrate riguardanti le partite di giro. Non sono ammesse spese di investimento a meno che non riguardino lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza.

Nel corso dell'**esercizio provvisorio**, gli enti possono impegnare mensilmente, unitamente alla quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti, per ciascun programma per importi non superiori ad un dodicesimo degli stanziamenti del secondo esercizio del bilancio di previsione deliberato l'anno precedente con l'esclusione delle spese:

- a) tassativamente regolate dalla legge;
- b) non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;
- c) a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti;
- d) riguardanti i lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza¹;

1. In tali casi è anche consentita la possibilità di variare il bilancio gestito in esercizio provvisorio.

- e) riguardanti i rimborsi in conto capitale di somme non dovute o incassate in eccesso quali rimborsi degli oneri di urbanizzazione.

La gestione in dodicesimi dell'esercizio provvisorio riguarda solo gli **stanziamenti di competenza** della spesa **al netto** degli **impegni assunti negli esercizi precedenti** con imputazione all'esercizio provvisorio e dell'importo del **fondo pluriennale vincolato**.

I limiti previsti dalla disciplina dell'esercizio provvisorio riguardano la possibilità di assumere nuovi impegni. Quindi, non sono soggetti ai limiti dei dodicesimi:

- gli impegni assunti negli esercizi precedenti, in quanto “già assunti”, anche se si tratta di impegni cancellati e reimputati nell'ambito delle operazioni di riaccertamento dei residui;
- i pagamenti, che possono essere effettuati entro i limiti determinati dalla somma dei residui e degli stanziamenti di competenza al netto del fondo pluriennale vincolato, in quanto non è possibile fare riferimento agli stanziamenti di cassa che non sono presenti nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato.

Documentazione a corredo del bilancio di previsione

Il bilancio comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto secondo gli schemi previsti dall'allegato 9 del d.lgs. 118/2011, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri di bilancio, e i seguenti allegati:

- a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del FPV;
- c) il prospetto concernente la composizione del FCDE;
- d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- e) il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- f) il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- g) il rendiconto di gestione e il bilancio deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, se non integralmente pubblicati nel sito internet dell'ente locale;
- h) le risultanze dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo “amministrazione pubblica” relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Se tali documenti contabili sono integralmente pubblicati nei siti internet degli enti, ne è allegato l'elenco con l'indicazione dei relativi siti web istituzionali;
- i) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con cui i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie che potranno essere ceduti in proprietà o in diritto di superficie e indicano il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- j) le deliberazioni con cui sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- k) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;

- l) la nota integrativa;
- m) la relazione del collegio dei revisori dei conti che riporta il parere dell'organo di revisione sul bilancio.

Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva il PEG. Per "contestualmente" si intende la prima seduta di Giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.

Il bilancio di previsione finanziario e il PEG sono pubblicati sul sito internet dell'ente. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.

Il sistema informativo dell'ente garantisce l'invio alla BDAP del bilancio di previsione.

Nota integrativa allegata al bilancio degli EELL

L'articolo 11 del d.lgs. n. 118/2011 prevede che al bilancio di previsione finanziario degli EELL sia allegata anche la Nota Integrativa. Si tratta di un documento nel quale debbono essere esplicitati i criteri e le modalità di definizione delle poste e dei fondi iscritti nel bilancio medesimo, nonché tutte le informazioni utili per la dimostrazione della quantificazione delle previsioni, con riferimento ai vincoli normativi, in attuazione dei principi contabili generali e applicati.

La norma individua il contenuto minimo della Nota integrativa costituito da:

- a) I criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo.
- b) L'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto 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.
- c) L'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, 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 degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili.
- e) Nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi.
- f) L'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti.
- g) Gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata.
- h) L'elenco dei propri enti e organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet.
- i) L'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale.
- j) Altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

Con la Nota integrativa, pertanto, i dati quantitativi esposti negli schemi di bilancio vengono arricchiti e completati, al fine di rendere più chiara e significativa la lettura del bilancio stesso.

Tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto

La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto è un allegato al bilancio di previsione che evidenzia le risultanze presuntive della gestione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, e consente l'elaborazione di previsioni coerenti con tali risultati. In particolare, la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto consente di verificare l'esistenza di un eventuale disavanzo e di provvedere alla relativa copertura.

Il prospetto del risultato di amministrazione presunto, considerato il termine del 31/12 per l'approvazione del bilancio, conterrà necessariamente una componente stimata riferita agli accertamenti e agli impegni che si prevede saranno assunti nel tempo che intercorre fra la predisposizione del bilancio e del 31/12 dell'anno (n). Accertamenti e impegni che contribuiranno a definire, almeno in parte, l'entità dei residui. Peraltro, la stima dei residui verte anche sulla loro complessiva entità, atteso che le operazioni di riaccertamento degli stessi saranno avviate nell'esercizio successivo ($n+1$), ad es. in considerazione di eventuali possibili reimputazioni di accertamenti e impegni all'esercizio successivo ($n+1$).

Il risultato di amministrazione resta presunto fino all'approvazione del rendiconto; pertanto, il prospetto del risultato di amministrazione presunto va comunque allegato al bilancio di previsione anche nel caso di differimento del termine di approvazione dello stesso.

La prima parte del prospetto consente di determinare l'importo del risultato di amministrazione per approssimazioni successive, attraverso:

- a) l'indicazione del risultato di amministrazione determinato dall'ultimo consuntivo approvato;
- b) il calcolo del risultato di amministrazione dell'esercizio in corso, cioè quello in cui si predispose lo schema di bilancio che dovrebbe essere approvato entro il 31/12 ovvero nel termine ordinario, determinato sulla base delle registrazioni contabili alla data di elaborazione dello schema di bilancio;
- c) la stima degli impegni e degli accertamenti che si prevede di registrare nel resto dell'esercizio in corso, e delle variazioni dei residui attivi e passivi che si prevede di effettuare in sede di riaccertamento.

Se il bilancio di previsione è approvato successivamente alla data del 31 dicembre (cioè oltre il termine ordinario), la parte di cui alla lettera c) ovviamente non è da compilarsi.

A tali dati si sottrae l'importo del FPV di spesa definitivamente stanziato in spesa dell'esercizio precedente e si determina il risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione. In esercizio provvisorio, il FPV da considerare è quello che corrisponde al FPV formatosi nell'esercizio chiuso.

La seconda parte del prospetto rappresenta la composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, costituita dalla quota del risultato di amministrazione:

- 1) vincolata (analiticamente rappresentata dall'allegato a/2);
- 2) accantonata (analiticamente rappresentata dall'allegato a/1);
- 3) destinata agli investimenti (analiticamente rappresentata dall'allegato a/3);
- 4) l'eventuale quota libera dell'avanzo di amministrazione presunto.

Nel caso in cui l'importo della quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione presunto, da recuperare.

La terza parte del prospetto indica l'importo della quota vincolata del risultato presunto di amministrazione applicata al primo esercizio del bilancio di previsione finanziario.

Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria

Il quadro generale riassuntivo reca l'esposizione delle previsioni complessive del bilancio in termini di competenza e di cassa classificate per titoli, ed è costituito da un prospetto a sezioni divise nel quale sono indicate:

a) per le entrate gli importi di ciascun titolo:

- il totale delle entrate finali (costituito dalla somma dei primi 5 titoli),
- il totale delle entrate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate),
- il totale complessivo delle entrate:
 - il totale complessivo delle entrate di cassa è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa;
 - il totale complessivo delle entrate di competenza è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione;

b) per le spese gli importi di ciascun titolo di spesa;

- il totale delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese),
- il totale delle spese (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese),
- il totale complessivo delle spese:
 - il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese
 - il totale complessivo di competenza è costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura.

Il quadro generale riassuntivo del bilancio fornisce una visione sintetica e globale dell'intera gestione dell'ente, relativa alle operazioni di competenza finanziaria dell'esercizio.

Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.

Il processo di bilancio

Il d.m. del 25 luglio 2023 ha definito l'iter per l'approvazione del bilancio di previsione, con l'indubbio vantaggio di averne accelerato l'approvazione da parte di un ampio numero di enti.

In dettaglio, il "processo" di bilancio degli EELL è avviato entro il 15 settembre di ciascun esercizio con l'invio ai responsabili dei servizi:

- dell'eventuale atto di indirizzo per la predisposizione delle previsioni di bilancio predisposto dall'organo esecutivo con l'assistenza del Segretario comunale e/o del Direttore Generale ove previsto;
- del "bilancio tecnico" predisposto dal responsabile del servizio finanziario.

Il responsabile del servizio finanziario con la trasmissione chiede, fornendo anche le necessarie informazioni di natura contabile, ai responsabili dei servizi dell'ente di proporre le previsioni di bilancio di rispettiva competenza. Il bilancio tecnico è trasmesso anche all'organo esecutivo, al Segretario comunale e al Direttore generale ove previsto.

Entro il 5 ottobre i responsabili dei servizi predispongono e inviano al responsabile del servizio finanziario le

proposte di integrazione e modifica del bilancio tecnico nonché le eventuali correlate proposte di modifica alla nota di aggiornamento al DUP.

Entro il 20 ottobre, il responsabile del servizio finanziario verifica le previsioni di entrata e di spesa avanzate dai vari servizi e le iscrive nel bilancio, determina il risultato di amministrazione presunto, predispone la versione finale del bilancio di previsione e degli allegati e trasmette all'organo esecutivo la documentazione necessaria per la delibera di approvazione del bilancio di previsione.

L'organo esecutivo esamina la documentazione trasmessa con l'assistenza del Segretario comunale e/o del Direttore generale ove previsto e adotta lo schema di bilancio di previsione.

Il responsabile del servizio finanziario trasmette lo schema di bilancio adottato dall'organo esecutivo all'organo di revisione per il parere previsto. L'organo di revisione rende il proprio parere non oltre i 15 giorni successivi, salvo diversa disposizione regolamentare.

Una volta acquisito questo parere, l'organo esecutivo tramette lo schema di bilancio al Consiglio entro il 15 novembre comprensiva della relazione dell'organo di revisione contenente il parere sul bilancio.

Entro i termini previsti dal regolamento di contabilità, i componenti dell'organo consiliare e l'organo esecutivo possono presentare emendamenti allo schema di bilancio. Le proposte di emendamento devono riportare il parere del dirigente competente per materia, del responsabile del servizio finanziario e dell'Organo di revisione. In assenza di disciplina, possono essere presentati gli emendamenti entro i tre giorni lavorativi precedenti la discussione in Consiglio.

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione e l'eventuale nota di aggiornamento al DUP.

Per gli enti che decidono di avvalersi dell'autorizzazione dell'esercizio provvisorio sono riprogrammate le fasi del processo di predisposizione e approvazione del bilancio:

- i responsabili degli uffici propongono al responsabile del servizio finanziario le modifiche alle previsioni del bilancio tecnico entro 85 giorni prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione;
- il responsabile del servizio finanziario predispone lo schema di bilancio completo degli allegati e lo trasmette all'organo esecutivo entro 60 giorni prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione;
- l'organo esecutivo predispone lo schema di bilancio di previsione e lo presenta all'organo consiliare unitamente agli allegati entro 45 giorni prima del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione.

Nel caso di brevi differimenti, non coerenti con le tempistiche su indicate, l'organo esecutivo individua le scadenze del processo di bilancio sulla base della durata dell'esercizio provvisorio autorizzato.

IL PROCESSO DI BILANCIO		
Entro il 15 settembre	Responsabile del servizio finanziario	Invio ai responsabili dei servizi: <ul style="list-style-type: none"> – dell'eventuale atto di indirizzo di Giunta per la predisposizione del bilancio – del "bilancio tecnico" – della richiesta di proposta delle previsioni di bilancio di rispettiva competenza
Entro il 5 ottobre	Responsabili dei servizi	Predispongono e inviano al responsabile del servizio finanziario le proprie proposte di bilancio e di DUP
Entro il 20 ottobre	Responsabile del servizio finanziario	<ul style="list-style-type: none"> – Verifica le previsioni di entrata e di spesa avanzate dai vari servizi e le iscrive nel bilancio – determina il risultato di amministrazione presunto – predispone la versione finale del bilancio – trasmette la documentazione all'organo esecutivo
	Organo esecutivo	Esamina la documentazione e adotta lo schema di bilancio di previsione.
	Responsabile del servizio finanziario	Trasmette lo schema di bilancio adottato dall'organo esecutivo all'organo di revisione per il parere previsto.
Non oltre i 15 gg. dalla trasmissione dello schema di bilancio, salvo diversa disposizione regolamentare	Organo di revisione	Relaziona e rende il parere
Entro il 15 novembre	Organo esecutivo	Trasmette lo schema di bilancio al Consiglio con la relazione dell'organo di revisione contenente il parere sul bilancio
Entro i termini previsti dal regolamento di contabilità o entro i 3 gg. lavorativi precedenti il Consiglio	Consigliere e Assessori	Presentazione di proposte di emendamento riportanti il parere tecnico, il parere contabile e il parere dell'Organo di revisione.
Entro il 31 dicembre	Consiglio	Approvazione del bilancio di previsione e dell'eventuale nota di aggiornamento al DUP

Il processo di bilancio: casi particolari

Con il regolamento di contabilità del Comune articolato in circoscrizioni o in municipi sono definite le modalità di partecipazione delle circoscrizioni o dei municipi al processo di elaborazione e approvazione del bilancio di previsione. Il regolamento prevede le forme eventuali di concorso alla formazione del bilancio di previsione e l'espressione di un parere obbligatorio, non vincolante, sullo schema di bilancio approvato dall'organo esecutivo.

Negli EELL con meno di 50 dipendenti o la cui articolazione organizzativa non prevede distinte figure di responsabilità per l'ufficio personale, l'ufficio tecnico e l'ufficio entrate, lo schema di bilancio è predisposto dall'organo esecutivo con la collaborazione del Segretario comunale e del responsabile del servizio finanziario. Sono enti questi considerati di piccole dimensioni poiché la struttura organizzativa non presenta un'articolazione molto sviluppata. A tal fine, entro il 30 settembre di ogni anno il responsabile del servizio finanziario o chi ne fa le veci predispone e trasmette all'organo esecutivo e al Segretario comunale il c.d. bilancio tecnico.

Entro il 15 ottobre, sulla base della documentazione trasmessa, l'organo esecutivo, con la collaborazione del responsabile del servizio finanziario o chi ne fa le veci e, se possibile, degli uffici del Comune, definisce le previsioni di entrata e di spesa del bilancio di previsione. Entro il 20 ottobre il responsabile del servizio finanziario o chi ne fa le veci verifica le previsioni di bilancio e le iscrive nel bilancio, determina il risultato di amministrazione presunto, predispone la versione finale del bilancio di previsione e degli allegati e trasmette all'organo esecutivo la documentazione necessaria per la delibera di approvazione del bilancio di previsione.

ne. L'organo esecutivo adotta quindi lo schema di bilancio di previsione e lo presenta all'organo consiliare unitamente agli allegati entro il 15 novembre di ogni anno. Il processo di approvazione del bilancio prosegue secondo il solito iter.

Per gli EELL che hanno attribuito la gestione del servizio finanziario ad una Unione di comuni, è l'Unione che assicura l'approvazione del bilancio finanziario nei termini di legge. A tal fine, il responsabile del servizio finanziario dell'Unione predispone, entro il 30 settembre di ogni anno, il c.d. bilancio tecnico. L'organo esecutivo, ricevuta la documentazione, nei successivi quindici giorni, di concerto con il responsabile del servizio finanziario dell'Unione determina in via definitiva le previsioni di entrata e di spesa. Il responsabile del servizio finanziario dell'Unione predispone la nota di aggiornamento al DUP e la versione finale del bilancio di previsione e degli allegati, unitamente alle relative proposte di deliberazione, che trasmette entro il 20 ottobre all'organo esecutivo dell'ente locale per la successiva adozione. L'organo esecutivo adotta lo schema di bilancio di previsione da presentare all'organo consiliare unitamente agli allegati entro il 15 novembre di ogni anno. Il responsabile del servizio finanziario dell'Unione trasmette tempestivamente le predette deliberazioni all'organo di revisione per i relativi pareri, unitamente ai relativi allegati. Il processo di approvazione del bilancio prosegue secondo il solito iter.

Il Piano degli indicatori di bilancio

È lo strumento per il monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio ed integra i documenti di programmazione.

Con decreto del Ministero dell'interno per gli EELL e i loro enti strumentali, è definito un sistema di indicatori di bilancio semplici, misurabili e riferibili ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni, diretto a consentire l'analisi e la comparazione dei bilanci delle amministrazioni territoriali.

Gli EELL allegano il Piano degli indicatori al bilancio di previsione. Il Piano è divulgato attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (home page).

In riferimento a ciascun programma il Piano degli indicatori attesi indica gli obiettivi che l'ente si propone di realizzare per il triennio della programmazione finanziaria, individuati secondo la medesima definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo per tutti gli enti.

È facoltà di ogni ente introdurre nel proprio Piano ulteriori indicatori rispetto a quelli comuni previsti dai decreti ministeriali.

Alla fine di ciascun esercizio finanziario gli EELL allegano il Piano dei risultati al bilancio consuntivo.

L'analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli scostamenti sono svolte nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto per gli EELL.

Annualmente il Piano è aggiornato tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori e per scorrimento, in relazione agli obiettivi già raggiunti o oggetto di ripianificazione.

Il PEG e il PIAO

Premessa

A seguito della programmazione e della previsione ovvero una volta approvati il DUP e il bilancio di previsione occorre gestire, in conformità alle scelte operate, le risorse finanziarie, umane e strumentali per raggiungere gli obiettivi prefissati. Detta competenza, la gestione, è riservata alla dirigenza. Nel sistema bilancio i documenti che tracciano la linea di demarcazione tra le competenze dell'amministrazione e quelle della dirigenza sono il PEG e, a seguire, il PIAO. L'approvazione del PEG rappresenta quel "punto di incontro" di cui si è parlato nelle premesse del capitolo dedicato alla programmazione della "negoziazione" (riferibile agli obiettivi da raggiungere e alla connesse risorse umane, strumentali e finanziarie) tra amministrazione e dirigenza volta a definire la linea di demarcazione delle rispettive responsabilità. Per questo motivo il PEG è destinato a creare un collegamento con la "programmazione", con le "previsioni finanziarie" e con l'organizzazione del Comune.

Il PEG

Il PEG (Piano Esecutivo di Gestione) orienta e guida la gestione operativa dell'ente.

Il PEG è obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti. Per i restanti Comuni è facoltativo, sebbene consigliato.

Il direttore generale se nominato (oppure il Segretario comunale nelle ipotesi di cui all'art. 108, co. 4, del TUEL) avvalendosi della collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi, propone all'organo esecutivo lo schema di PEG. Il PEG deve essere approvato dalla Giunta contestualmente all'approvazione del bilancio di previsione. Per contestualmente si intende la prima seduta di Giunta utile che deve intervenire – di norma – nei 20 giorni successivi all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.

Il PEG è il documento che assicura il collegamento:

- 1) con la programmazione contenuta nel DUP;
- 2) con le previsioni contabili contenute nel bilancio;
- 3) con la struttura organizzativa.

COLLEGAMENTO COL DUP – Il PEG è il "punto di incontro" tra l'organo esecutivo e i responsabili dei servizi, in vista dell'attuazione dei programmi. Nel PEG, quindi, sono ripresi gli obiettivi di gestione che discendono dalla programmazione contenuta della SeO del DUP per poi, dopo una loro eventuale ulteriore specificazione,

essere affidati ai Dirigenti per il loro conseguimento. I contenuti del PEG sono la risultante di un processo iterativo e partecipato che coinvolge la Giunta e la dirigenza dell'ente al fine di individuare il confine tra la responsabilità di indirizzo politico e controllo e le conseguenti responsabilità di gestione. L'organo esecutivo, tenuto conto degli indirizzi e degli obiettivi strategici approvati dal Consiglio, "negozia" con la dirigenza le risorse finanziarie necessarie al raggiungimento degli obiettivi di gestione in relazione a ciascun programma di spesa nell'ambito di ciascuna missione. Tale relazione è finalizzata alla definizione degli obiettivi di gestione "condivisi" tra organo esecutivo e dirigenza.

Gli "obiettivi di gestione" costituiscono obiettivi generali di primo livello. Gli "obiettivi specifici", di secondo livello, funzionali al conseguimento degli obiettivi della gestione, sono indicati nel Piano Dettagliato degli Obiettivi (PdO) di cui all'articolo 108, comma 1 del TUEL e nel Piano della Performance (PdP) di cui all'articolo 10 del d.lgs. 150/2009 e ora assorbiti nel Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO).

COLLEGAMENTO CON IL BILANCIO DI PREVISIONE – Il PEG ha un'estensione temporale pari a quella del bilancio di previsione ed è redatto, come il bilancio, per competenza con riferimento a tutti gli esercizi considerati e anche per cassa con riferimento al primo esercizio. Infatti, il PEG ha un contenuto contabile che articola ulteriormente le voci del bilancio di previsione, creando di fatto il collegamento fra la base gestionale e lo schema di bilancio. Infatti, per le Entrate, nel PEG le Tipologie sono disarticolate in Categorie, Capitoli ed, eventualmente, Articoli. Per le Spese, i Programmi si disarticolano in Macroaggregati, Capitoli ed Articoli. Questa "disarticolazione" consente di attribuire nel dettaglio ai dirigenti le responsabilità delle singole voci di entrata e di spesa. Il PEG riflette anche la gestione dei residui attivi e passivi, individuando i dirigenti responsabili di essi. Ciò è particolarmente importante nel caso di mutamenti organizzativi interni, perché consente di risalire a chi gestisce determinate risorse o procedure di spesa.

COLLEGAMENTO CON STRUTTURA ORGANIZZATIVA – Il PEG realizza, di fatto, un collegamento con la struttura organizzativa dell'ente. Il PEG, infatti, ricalca la struttura organizzativa dell'ente per **centri di responsabilità**, individuando per ogni obiettivo di gestione o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma un unico dirigente responsabile, e per **centri di costo**. I **centri di responsabilità** coincidono con le unità organizzative preposte a realizzare determinati obiettivi e che sono posti alle dipendenze di un dirigente responsabile del servizio che risponde dei risultati raggiunti. I **centri di costo** sono le unità organizzative a cui sono riconducibili le decisioni di spesa.

Con l'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni finanziarie ad un dato centro di responsabilità, il PEG getta le basi per il **controllo di gestione** e per la **valutazione del personale dipendente**.

II PIAO

Con il d.l. n. 80/2021 è stato introdotto il PIAO ovvero il "Piano Integrato di Attività e Organizzazione", destinato ad accorpate diversi piani che in precedenza godevano di propria autonomia circa tempistiche e contenuti normativi di riferimento.

Il PIAO è elaborato da tutte le pubbliche amministrazioni con più di 50 dipendenti, escluse le scuole. Negli enti con meno di 50 dipendenti, il PIAO è adottato in forma semplificata, poiché non si compilano alcune sezioni come quelle relative al valore pubblico e alla performance e vi sono diverse semplificazioni come gli aggiornamenti al piano che si hanno solo al determinarsi di certe circostanze come nell'ipotesi di fatti corruttivi o modifiche organizzative.

Il PIAO è adottato dagli organi di indirizzo politico e per le pubbliche amministrazioni che ne sono sprovviste dagli organi di vertice.

Negli EELL il piano viene adottato dalla Giunta entro il **31 gennaio**, ha durata triennale e viene aggiornato annualmente.

Viene predisposto esclusivamente in formato digitale, pubblicato sul sito internet istituzionale e inviato al Dipartimento della Funzione per la pubblicazione sul relativo portale.

Con decreto della Funzione Pubblica n. 132/2022 è stato regolamentato nel dettaglio il contenuto del PIAO nonché le modalità semplificate per l'adozione dello stesso, ossia da parte delle pubbliche amministrazioni con meno di 50 dipendenti.

Il piano contiene la scheda anagrafica dell'amministrazione e si suddivide nelle tre sezioni:

- Valore pubblico¹, *Performance* e Anticorruzione;
- Organizzazione e Capitale umano²;
- Monitoraggio³.

Il PIAO deve assicurare la coerenza dei propri contenuti ai documenti di programmazione finanziaria che ne costituiscono il necessario presupposto. Quindi, in relazione al rapporto di necessaria presupposizione si configura una sequenza ordinata del tipo DUP – Bilancio – PEG – PIAO. Ciò è confermato dall'art. 8, co 2, del citato decreto ministeriale, secondo cui in caso di differimento del termine per l'approvazione dei bilanci di previsione, il termine per l'adozione del PIAO è differito di 30 giorni successivi a quello di approvazione dei bilanci.

Con il d.P.R. n. 81/2022 è stato emanato il regolamento che individua gli adempimenti e i piani assorbiti dal PIAO. In particolare, il piano assorbe tutta la programmazione in materia di performance, gestione delle risorse umane e prevenzione della corruzione. Infatti, il PIAO assorbe il piano della performance; il piano dei fabbisogni di personale; il piano degli obiettivi; il piano triennale di prevenzione della corruzione e della trasparenza. Inoltre il PIAO assorbe altri piani: il piano delle azioni concrete (per il miglioramento dell'efficienza amministrativa); il piano delle azioni positive (riferito alla rimozione degli ostacoli di genere nel lavoro); il piano per razionalizzare l'utilizzo delle dotazioni strumentali; il piano organizzativo del lavoro agile.

Il PIAO definisce gli **obiettivi operativi o esecutivi o specifici, di secondo livello**, funzionali al conseguimento degli obiettivi della gestione contenuti nel PEG e gli **obiettivi della performance**.

Al piano spetta anche la predisposizione degli strumenti e delle fasi per raggiungere la piena trasparenza delle attività e dell'organizzazione amministrativa (**obiettivi di trasparenza**) nonché per raggiungere gli **obiettivi in materia di anticorruzione** e indicare l'elenco delle procedure da semplificare e reingegnerizzare ogni anno, anche mediante il ricorso alle tecnologie e sulla base della consultazione degli utenti, nonché la pianificazione delle attività.

1. Per Valore pubblico si intende il miglioramento del livello complessivo di benessere dei cittadini, delle imprese e degli stakeholder dal punto di vista economico, sociale, occupazionale, giovanile, ambientale, sanitario, eccetera.

2. Sezione riferita alla strategia di gestione del capitale umano e di sviluppo organizzativo anche mediante ricorso al lavoro agile nonché agli strumenti e agli obiettivi di reclutamento di nuove risorse e della valorizzazione delle risorse interne prevedendo le progressioni di carriera del personale.

3. "Indica gli strumenti e le modalità di monitoraggio, incluse le rilevazioni di soddisfazione degli utenti, delle sezioni precedenti, nonché i soggetti responsabili".

Relazione tra DUP, PEG E PIAO

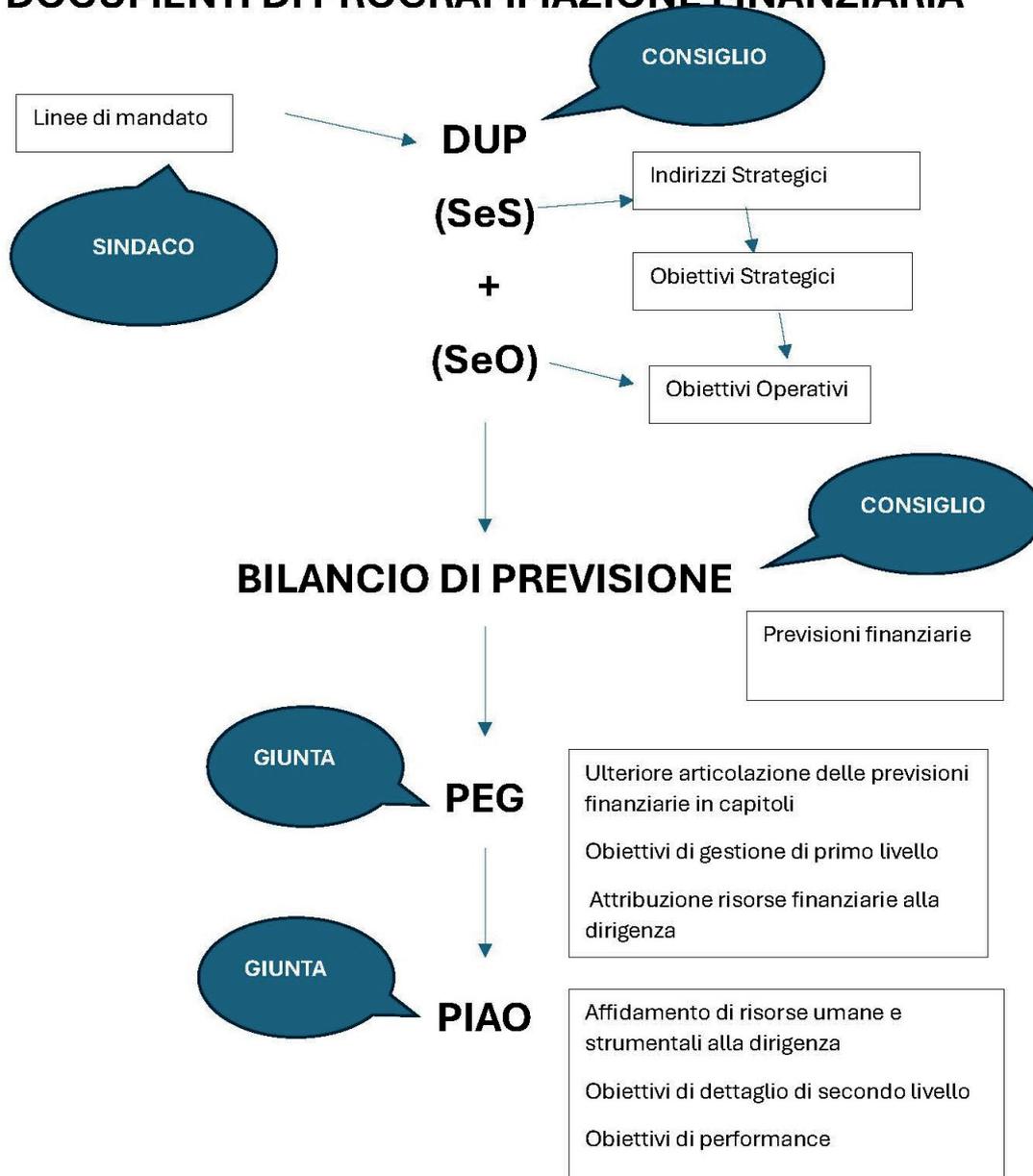
Il principio contabile applicato concernente la programmazione contempla, nell'ambito della sezione operativa del DUP, la programmazione del fabbisogno di personale, oltre a disporre espressamente che il PdO e il PdP sono unificati organicamente nel PEG.

L'introduzione del PIAO nell'ordinamento degli EELL ha inciso, quindi, sul DUP e sul PEG. Ora il Piano dei Fabbisogni di Personale risulta assorbito in una apposita sottosezione della sezione del PIAO "*Organizzazione e Capitale umano*". La criticità riguarda, quindi, il fatto che il PIAO non può essere approvato prima del DUP. La Commissione Arconet ha affrontato il problema determinato dallo spostamento del Piano triennale dei fabbisogni di personale dal DUP al PIAO. La Commissione, in via generale, ritiene necessario che dalla SeS del DUP emergano le scelte politiche riguardanti l'individuazione dei servizi da potenziare con le nuove assunzioni. La SeO del DUP si deve limitare a riferirsi alla sola programmazione delle risorse finanziarie da destinare ai fabbisogni di personale, per tutti gli anni previsti dal DUP. Questa previsione finanziaria è determinata sulla base della spesa per il personale in servizio e di quella connessa alle facoltà assunzionali. Il PIAO interviene successivamente a fornire il dettaglio delle figure professionali necessarie a soddisfare il fabbisogno di personale discendente dal DUP. Questa interpretazione di Arconet è conforme all'assetto di competenze che vede attribuita al Consiglio comunale la competenza relativa all'approvazione del DUP e alla Giunta l'individuazione del fabbisogno di personale a valle dell'attività di programmazione.

La Commissione Arconet ha anche affrontato il problema del coordinamento tra PEG e PIAO, distinguendo tra obiettivi di gestione di primo livello e quelli specifici di secondo livello, funzionali al conseguimento degli obiettivi della gestione. Nel PEG dovranno essere definiti gli obiettivi di primo livello, mentre quelli di secondo livello, saranno individuati nel PdO e nel PdP che confluiscono nella sezione del PIAO dedicata a "Valore pubblico, *Performance* e Anticorruzione".

In sintesi, le risorse umane e strumentali sono ora assegnate ai dirigenti nell'ambito del PIAO. Infatti, la Commissione Arconet si è espressa nel senso che il "*nuovo PEG dovrà limitarsi ad assegnare ai singoli dirigenti i fondi per la realizzazione degli obiettivi generali, lasciando al PIAO l'assegnazione delle risorse umane e materiali per i singoli obiettivi specifici*". Sono, pertanto, espunti dal PEG gli indicatori per il monitoraggio sul raggiungimento degli obiettivi.

RAPPORTO DI “PRESUPPOSIZIONE” DEI DOCUMENTI DI PROGRAMMAZIONE FINANZIARIA



Variazioni al bilancio e al PEG

Premessa

Con l'armonizzazione contabile il numero dei soggetti competenti ed effettuare le variazioni di bilancio è aumentato: oltre al Consiglio, dette variazioni nei casi previsti possono essere assunte dalla Giunta o dalla Dirigenza. Il legislatore, così, ha tentato di garantire maggiori margini di flessibilità nella gestione del bilancio per compensare la maggiore rigidità derivante dai principi contabili applicati data l'esigenza di contabilizzare correttamente i fatti gestionali. In questa prospettiva le variazioni di competenza dell'organo esecutivo e dei dirigenti non sono corredate del parere dell'organo di revisione a meno che questo non sia esplicitamente richiesto dalla legge o dai principi contabili come nel caso del riaccertamento parziale dei residui.

Tenuto conto che le variazioni di bilancio sono sempre provvedimenti che rispondono alla l. 241/1990 sul procedimento amministrativo, non sono esenti da invalidità se difformi dal diritto. La variazione di bilancio potrebbe, ad esempio, essere stata adottata da organo incompetente. Il vizio di legittimità potrebbe determinare l'annullamento dell'atto per incompetenza relativa, poiché il "provvedimento amministrativo" è stato adottato in violazione di leggi o di norme regolamentari che definiscono le funzioni di un organo e le relative competenze.

Variazioni al bilancio da parte del Consiglio

L'art. 175 TUEL tratta delle "variazioni al bilancio di previsione e al piano esecutivo di gestione". Il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni, di competenza e di cassa, sia nella parte entrate che nella parte spese per ciascuno degli esercizi considerati nel documento. La competenza del Consiglio a deliberare variazioni di bilancio è "residuale", cioè se non di competenza della Giunta o della dirigenza. Infatti, l'articolo 175 comma 2 fa una previsione generale: le variazioni al bilancio di previsione sono di competenza dell'organo consiliare salvo quelle che sono attribuite alla competenza dell'organo esecutivo e dei dirigenti (ovvero salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater dell'art. 175 o da altra disposizione).

Ai sensi dell'articolo 42 del TUEL le variazioni di bilancio – di competenza del Consiglio – possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza opportunamente motivata, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

In caso di mancata o parziale ratifica del provvedimento di variazione adottato dall'organo esecutivo, l'organo consiliare è tenuto ad adottare nei successivi trenta giorni, e comunque sempre entro il 31 dicembre dell'eser-

cizio in corso, i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

L'unità di voto per il Consiglio è la "tipologia" per l'entrata e il "programma" per la spesa. Da ciò si desume che le variazioni di competenza del Consiglio sono tutte quelle che variano gli stanziamenti delle tipologie d'entrata e variano gli stanziamenti dei programmi di spesa, salvo se non diversamente disposto in casi specifici.

Inoltre il Consiglio ha competenza in merito alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e all'assestamento generale di bilancio. Mediante la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il 31 luglio di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva e il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.

Il parere dell'organo di revisione sulle variazioni di competenza del Consiglio è espressamente richiesto e va preliminarmente acquisito.

Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno, salvo diversa disposizione.

Al Consiglio compete "a bilancio approvato" anche l'applicazione della quota "accantonata" del risultato di amministrazione costituita dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente o risultante dall'ultimo rendiconto approvato. In esercizio provvisorio questa variazione è di competenza della Giunta. La variazione può essere adottata sino al 31/12.

Il principio contabile relativo alla competenza finanziaria, paragrafo 3.4, tratta dell'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione con stanziamento pari 0 a seguito di accertamenti e riscossioni di entrate non previste il bilancio. Nel caso di accertamento o riscossione di entrate per le quali in bilancio non è prevista l'apposita tipologia di entrata e non è possibile procedere alla variazione del bilancio essendo scaduti i termini di legge (dopo il 31/12 quindi), l'operazione è registrata istituendo in sede di gestione apposita voce con stanziamento pari a zero. Ovviamente questo è diretto a garantire il fatto che non vengano imputate a partite di giro le operazioni provvisorie. Alle entrate derivanti da trasferimenti da Stato, Regioni, altri soggetti, per le quali, a causa delle scarse informazioni disponibili, non risulti possibile individuare esattamente la natura del trasferimento entro la chiusura del rendiconto, è possibile attribuire una denominazione generica che, in ogni caso, individui che trattasi di trasferimenti da Stato, di trasferimenti da Regione, eccetera.

Variazioni al bilancio da parte della Giunta

Il comma 5-*bis* dell'articolo 175 del TUEL stabilisce che l'organo esecutivo, con provvedimento amministrativo, approva le variazioni del PEG, salvo quelle riservate alla dirigenza, e le variazioni descritte di seguito 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.

a) Alla Giunta, ma solo in esercizio provvisorio, spettano le variazioni riguardanti l'utilizzo dell'avanzo "vincolato" e dell'avanzo "accantonato". In questo caso, la Giunta deve preliminarmente approvare il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto, come chiarito dal comma 3-*quinquies* dell'articolo 187. La Giunta può applicare, in esercizio provvisorio, quote "vincolate" solo per garantire la prosecuzione

o l'avvio di attività soggette a termine a scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente e comunque sempre sulla base di una relazione documentata il dirigente competente.

- b) Alla Giunta spettano anche le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità di assegnazioni che è esplicitata nel provvedimento che attribuisce le risorse comunitarie vincolate o qualora variazioni siano necessarie per attuare quegli interventi che sono previsti in strumenti di programmazione o intese istituzionali approvate in precedenza dal Consiglio. Sono variazioni che non hanno natura discrezionale perché il Consiglio già si è espresso in merito.
- c) Variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti al trasferimento di personale all'interno dell'ente.
- d) Variazioni delle dotazioni di cassa, se non sono di competenza della dirigenza, garantendo che il fondo di cassa al 31/12 non sia negativo. Possono essere deliberate sino al 31/12.
- e) Variazioni riguardanti il FPV effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto in sede di riaccertamento ordinario per procedere alla reimputazione degli impegni di spesa.

Le variazioni di bilancio di competenza dell'organo esecutivo sono comunicate al Consiglio con le modalità definite nel regolamento di contabilità.

Variazioni al bilancio di competenza della dirigenza

Per le variazioni dirigenziali il riferimento è il comma 5-*quater* dell'articolo 175 TUEL. Il principio generale è che i responsabili della spesa, o in assenza di disciplina, il responsabile finanziario possono effettuare per ciascuno degli esercizi di bilancio una serie di variazioni. In assenza di apposita previsione nel regolamento di contabilità, le variazioni dirigenziali sono di competenza del responsabile del servizio finanziario. La scelta è lasciata all'autonomia organizzativa dell'ente, che nell'ambito del regolamento di contabilità può attribuire determinate variazioni al responsabile del servizio finanziario oltre ai dirigenti responsabili di spesa. Se non previsto diversamente, le variazioni sono, dunque, di competenza del responsabile servizi finanziari.

Le ipotesi di variazioni di competenza dirigenziale sono:

- Le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti e prelievi ai conti di tesoreria statale e ai depositi bancari intestati all'ente. In questo caso sono interessati il titolo V dell'entrata e il titolo III della spesa: riduzioni da attività finanziarie, incremento da attività finanziarie. Possono essere adottate sino al 31/12.
- Le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi. L'adeguamento delle previsioni prevede anche l'istituzione di tipologie e programmi.
- Alla dirigenza è consentito applicare al bilancio la quota vincolata del risultato di amministrazioni, che deriva da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondente a entrate vincolate. In esercizio provvisorio, queste variazioni sono di competenza della Giunta come già precedentemente detto. Possono essere deliberate sino al 31/12. L'articolo 175 richiama quanto alle modalità applicative il terzo comma 3-*quinquies* dell'articolo 187, che parla delle variazioni di bilancio che possono essere adottate in attesa dell'approvazione del consuntivo, cioè quelle variazioni che riguardano l'avanzo "vincolato" presunto e l'avanzo "accantonato" anch'esso presunto. Queste variazioni dirigenziali relative all'avanzo vincolato, in termini di competenza e cassa, che riguardano "*la mera reinscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate*" possono essere effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta. Si ricorda che l'avanzo "accantonato" non può essere applicato con una variazione dirigenziale.

Le restanti variazioni contemplate dalla lett. b) ed *e-bis*) del comma 5-*quater* dell'art. 175 TUEL¹ rientrano nelle ipotesi di **riaccertamento parziale dei residui**. A bilancio approvato queste variazioni sono di competenza esclusiva del responsabile del servizio finanziario, competenza che il regolamento di contabilità non può attribuire ad altri dirigenti. In esercizio provvisorio il riaccertamento parziale dei residui è di competenza della Giunta. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria al punto 9.1 prevede che con provvedimento del responsabile del servizio finanziario può effettuarsi il riaccertamento parziale dei residui previa acquisizione del parere dell'organo di revisione. Con il riaccertamento parziale, senza quindi dover attendere il riaccertamento ordinario dei residui, si provvede:

- alla reimputazione di impegni e accertamenti da pagare o da incassare urgentemente;
- alla reimputazione di impegni legati a contributi a rendicontazione o a prestiti flessibili, dove l'esigibilità dell'entrata segue l'andamento della correlata spesa.

Le reimputazioni effettuate dal responsabile del servizio finanziario (o dalla Giunta in esercizio provvisorio), analogamente al riaccertamento ordinario dei residui di competenza della Giunta, possono essere effettuate nei termini previsti per l'approvazione del rendiconto e sono comunicate trimestralmente alla Giunta.

Divieti e precisazioni

Le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi e le variazioni del PEG non possono essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo.

Sono vietate le variazioni di Giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi.

Sono vietati gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro in favore di altre parti del bilancio.

Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.

L'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato può essere deliberato sino al 31 dicembre di ciascun anno.

L'art. 176 del TUEL prevede che i prelevamenti dal fondo di riserva, dal fondo di riserva di cassa e dai fondi spese potenziali sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno.

Si ricorda, infine, l'art. 177 che prevede che il responsabile del servizio, nel caso in cui ritiene necessaria una modifica della dotazione assegnata per sopravvenute esigenze successive all'adozione degli atti di programmazione, propone la modifica con modalità definite dal regolamento di contabilità. La mancata accettazione della proposta di modifica della dotazione deve essere motivata dall'organo esecutivo.

1. La lettera b) riguarda le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti del FPV e i correlati i capitoli di spesa, in termini di competenze e di cassa. Sono, ovviamente, escluse le variazioni del FPV effettuate in sede di riaccertamento ordinario, in quanto di competenza della Giunta. La lett. *e-bis*), in caso di variazioni di esigibilità della spesa, prevede le variazioni relative a stanziamenti riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, e le variazioni a stanziamenti correlati ai contributi a rendicontazione escluse quelle operate in sede di riaccertamento ordinario dei residui.

Parere dell'Organo di revisione

L'articolo 239 (co. 1 lett. b) p. 2) del TUEL, che riguarda le competenze dell'organo di revisione, non prevede in via generale il coinvolgimento dell'organo di revisione nelle variazioni di bilancio di natura meramente gestionale a meno che non sia espressamente previsto da norma o dai principi applicati. Le eccezioni riguardano il riaccertamento parziale dei residui, il riaccertamento ordinario dei residui e l'applicazione dell'avanzo vincolato e accantonato al bilancio provvisorio, che richiedono detto parere.

Variazioni di PEG

Il comma 5-*bis* dell'articolo 175 del TUEL stabilisce che all'organo esecutivo, con provvedimento amministrativo, approva le variazioni del PEG non riservate alla dirigenza. Infatti, alla lettera e-*bis*) dell'art. 175 leggiamo "*Variazioni compensative tra macroaggregati dello stesso programma all'interno della stessa missione*". La ripartizione dei programmi di spesa in macro-aggregati la si ritrova nel PEG. Si tratta, dunque, di variazioni al PEG che interessano macro-aggregati diversi all'interno dello stesso Programma (all'interno della stessa Missione).

Invece sono riservate alla dirigenza "*Le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato ...*" come previsto alla lettera a) del comma 5-*quater* dell'art. 175. Le determinazioni dirigenziali di variazione compensativa dei capitoli del PEG sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti.

Ad ogni modo restano in capo alla Giunta "*... le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta*", quindi sottratte esplicitamente alla competenza della dirigenza.

Come previsto dal paragrafo 8.13 del principio contabile applicato della competenza finanziaria, alla Giunta spettano, nell'ambito dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria, anche le variazioni compensative di PEG con le quali possono anche essere istituiti nuovi capitoli di entrata e nuovi capitoli di spesa con stanziamento pari a zero. Per l'entrata, nel caso di tipologie di entrata per le quali non sono previsti stanziamenti in bilancio, è possibile istituire la tipologia, sempre con stanziamento pari a 0, con delibera consiliare.

Le variazioni al PEG possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno.

Gli accantonamenti contabili

Premessa

A che servono gli accantonamenti contabili? A ritrovarsi con i conti ovvero a mantenere il bilancio in “equilibrio” e a restituire una misura certa del risultato di amministrazione. Tutti gli accantonamenti sono, in parole semplici, riserve finanziarie che, pur funzionando in maniera diversa, hanno tutte lo stesso scopo: assicurare che le risorse finanziarie siano compatibili con le necessità di spesa garantendone la puntuale copertura. Per questo, ad esempio, il Fondo Pluriennale Vincolato impedirà che risorse già destinate a coprire una determinata spesa siano “distratte” per altri scopi. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, d’altro canto, impedirà di spendere risorse che prevedibilmente non si incasseranno. Altri accantonamenti sono previsti in bilancio e nel risultato di amministrazione per far fronte a rischi o a oneri futuri.

In sintesi, gli accantonamenti contabili sono indispensabili al corretto funzionamento del sistema bilancio.

Gli accantonamenti

L’adozione del principio della competenza finanziaria potenziata, che richiede l’imputazione delle obbligazioni giuridiche all’esercizio in cui le stesse sono esigibili, non consente la formazione di residui costituenti “accantonamenti contabili di risorse” che non corrispondono a obbligazioni giuridiche passive perfezionate.

Ricordiamo che a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario dei residui è fatto espresso divieto di conservare residui cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate.

Nel rispetto del principio della competenza potenziata, l’**accantonamento contabile di risorse** è effettuato iscrivendo in bilancio stanziamenti di spesa su cui non è possibile impegnare e pagare (che pertanto non danno luogo a residui passivi). Le conseguenti economie di bilancio danno luogo alla quota “accantonata” del risultato di amministrazione immediatamente utilizzabile a seguito del verificarsi degli eventi che hanno determinato la costituzione dell’accantonamento.

Accantonamenti per passività potenziali

Gli enti possono stanziare nella missione 20 “Fondi e accantonamenti” 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 imme-

diatamente utilizzabile a seguito del verificarsi degli eventi che hanno determinato la costituzione dell'accantonamento. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

Il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità (FCDE)

Il FCDE deve intendersi quale fondo rischi.

La necessità di costituire il FCDE deriva dal fatto che le entrate di dubbia e difficile esazione per le quali non è certa la riscossione integrale, sono accertate per l'intero importo del credito.

È lo strumento che consente di garantire una sana gestione di competenza evitando la formazione di disavanzi e contribuendo a rendere affidabile la misura del risultato di amministrazione.

Il FCDE impedisce l'utilizzo di risorse future di cui non è certa la riscossione, mentre garantisce di spendere risorse ritenute certe sulla base della valutazione della effettiva capacità di riscossione dell'ente e quelle già riscosse. Il FCDE segue l'idea che l'ente può spendere nella misura in cui si ha certezza di risorse che garantiscono copertura finanziaria alle spese.

Il FCDE consente di conoscere l'effettiva capacità di riscossione dell'ente.

Il FCDE è un accantonamento che ritroviamo quale stanziamento di spesa nel bilancio di previsione e tra i fondi accantonati del risultato di amministrazione.

Il FCDE stanziato in bilancio tra le spese impedisce l'utilizzo, per quota parte, delle entrate di dubbia e difficile esazione fino al momento dell'effettivo incasso. Questa quota parte è calcolata tenuto conto della effettiva capacità di riscossione dell'ente. Lo stanziamento a FCDE in sostanza rappresenta quanto prevedibilmente l'ente non incasserà in conto competenza, evitando che a fronte di questa posta sia sostenuta una spesa che rimarrebbe con buona probabilità non pagata.

Non è possibile impegnare e, conseguentemente, pagare sullo stanziamento di spesa a FCDE. Detto stanziamento a fine esercizio genera una economia di bilancio che contribuisce a determinare la quota accantonata a FCDE nel risultato di amministrazione.

Il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione, tenuto conto della capacità di riscossione in c/residui, impedisce di utilizzare i residui attivi di dubbia e difficile esazione fino al momento dell'incasso o della definitiva eliminazione.

L'entità del FCDE, in bilancio o nel risultato di amministrazione, dipende dalla capacità di riscossione dei crediti valutata su un arco temporale di 5 anni.

Ai fini del calcolo occorre tener presente, in sede di bilancio di previsione, la capacità di riscuotere sulla "competenza", e in sede di rendiconto, la capacità di riscuotere su "residui". Infatti, le formule usate tengono conto sostanzialmente per ciascun dei 5 anni considerati, nel primo caso (bilancio di previsione), il rapporto incassi in c/competenza su accertamenti, nel secondo caso (risultato di amministrazione) il rapporto incassi in c/residui su residui attivi.

Il FCDE è articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti. Non sono oggetto di accantonamento, nel senso che non partecipano alla determinazione del FCDE, i crediti da altre ammini-

strazioni pubbliche (in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante), i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che sono accertate per cassa. Per questi crediti si è certi dell'incasso.

Non sono, altresì, oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale. Il FCDE è accantonato dall'ente beneficiario finale.

Negli altri casi di esclusione, l'ente chiarisce i motivi nella Nota integrativa al bilancio in merito a quelle entrate che scarta dalla determinazione del FCDE, in quanto non considerate di dubbia e difficile esazione.

Il FCDE, previsto dalla contabilità finanziaria, non va confuso con il Fondo Svalutazioni Crediti, previsto nella contabilità economico-patrimoniale. Per questo lo stralcio di un credito nella contabilità finanziaria non necessariamente comporta la svalutazione del credito nella contabilità economico-patrimoniale, svalutazione che è rimessa al responsabile del servizio finanziario. Peraltro, la logica che sottende la determinazione dei due fondi è diversa: nel caso del FCDE si mira a verificare e a tenere in considerazione la reale capacità di riscossione dei crediti da parte dell'Ente; il Fondo Svalutazione Crediti è determinato in relazione al valore di presumibile realizzo dei crediti.

FCDE nel bilancio di previsione

Il FCDE è diretto ad evitare che le entrate di dubbia esigibilità previste in bilancio possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio. È stanziata nel bilancio di previsione nella parte spesa una apposita posta contabile, denominata "**fondo crediti di dubbia esigibilità**" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti di entrata, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti¹ (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

Per determinare il FCDE in occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario:

- 1) Individuare le tipologie di entrate stanziate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi è lasciata al singolo ente, che può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere di livello d'analisi (categorie o capitoli). Nei prospetti relativi alla composizione del FCDE (ve ne è uno per ogni esercizio contemplato in bilancio) il riferimento è comunque alla tipologia; per cui se si utilizza un maggior livello di dettaglio, nei prospetti occorre ricondurre le proprie risultanze al livello della tipologia.
- 2) Calcolare per ciascuna tipologia di entrata di dubbia esigibilità, la **media percentuale di prevedibile riscossione** data dal rapporto tra "incassi in c/competenza" e "accertamenti" degli ultimi 5 esercizi². Il calcolo si basa sulla **media semplice**³ calcolata scegliendo una delle seguenti modalità⁴:

1. Gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il FCDE facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi.

2. Qualora l'esercizio più prossimo non è rendicontato (cioè l'ultimo esercizio chiuso), si fa riferimento ai dati di preconsuntivo.

3. Nei primi 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, il FCDE poteva essere determinato su medie ponderate. Dopo i 5 anni questa facoltà sarebbe dovuta venire meno, poiché il quinquennio di riferimento per il calcolo sarebbe stato costituito da tutti esercizi resi omogenei dal principio della competenza finanziaria applicata. Con tale metodo, ancora adottabile a seguito del d.m. 25 luglio 2023, si può procedere alla media della sommatoria degli incassi ponderati e della sommatoria degli accertamenti ponderati (pondero gli incassi e gli accertamenti di ciascuno dei 2 anni precedenti con il peso 0,35, per i tre anni addietro il biennio uso il peso 0,10) oppure alla media ponderata dei rapporti annui applicando sempre gli stessi "pesi" ai "rapporti" annui fra incassi e accertamenti.

4. Per ciascuna formula è possibile determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente: (incassi di competenza es. X + incassi

- a. Rapporto fra totale incassato nei 5 esercizi su totale accertato nei medesimi esercizi diviso 5:
 - b. Somma dei rapporti annui diviso 5. Il rapporto annuo è dato dal totale incassato su totale accertato nell'anno cui ci si riferisce.
Si ottiene così un valore decimale che si traduce in termini percentuali (ad es. 0,8 sarà uguale all'80%).
- 3) Calcolare – per differenza a 100 – la media percentuale di prevedibile mancata riscossione. In altri termini, si sottrae a 100% la media percentuale di prevedibile riscossione.
 - 4) Il FCDE è determinato applicando la prevedibile media percentuale di mancata riscossione dei crediti per ciascuna individuata tipologia di credito;
 - 5) La somma di tutti valori ottenuti in relazione a ciascuna voce di entrata considerata costituisce il complessivo accantonamento a FCDE.

Le percentuali determinate con il procedimento sopra descritto sono utilizzate per la determinazione degli accantonamenti al FCDE stanziati in ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio di previsione.

È possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore a FCDE, dandone adeguata motivazione nella Nota integrativa al bilancio.

Lo stanziamento a FCDE è imputato a spese correnti se accantonato in riferimento a entrate correnti o a spese in conto capitale qualora accantonato per entrate in conto capitale.

Le imputazioni saranno pertanto le seguenti a seconda ci si riferisca a risorse correnti o in c/c:

- Miss. 20 (F.di e accantonamenti) Programma 02 (FCDE) Tit. I (Spese correnti);
- Miss. 20 (F.di e accantonamenti) Programma 02 (FCDE) Tit. II (Spese in c/capitale).

L'accantonamento al FCDE (cioè lo stanziamento di bilancio) non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata. Dato che non è possibile assumere impegni, lo stanziamento di cassa è pari a zero.

Nella Nota integrativa al bilancio di previsione sono indicate le modalità di determinazione dell'accantonamento e le eventuali facoltà esercitate (ad es. la scelta di un calcolo riferito al triennio precedente).

FCDE nel rendiconto

Lo scopo dell'accantonamento nell'avanzo di amministrazione è quello di costituire una quota del risultato contabile che compensi i residui attivi mantenuti a seguito del riaccertamento ordinario degli stessi e per i quali sussistono dubbi circa la relativa esazione. In questo caso, il FCDE evita, nella misura in cui l'ente abbia difficoltà a riscuotere, che mancati incassi di crediti in c/residui determinino spese non pagate per errata quantificazione di fondi liberi, cioè che siano finanziate spese esigibili con l'utilizzo della quota dell'avanzo di amministrazione non correttamente determinata, data la presenza di crediti di dubbia e difficile esazione. Ricordiamo, infatti, che il risultato di amministrazione è determinato anche in relazione a tutti i residui attivi (mantenuti a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario) anche se di dubbia e difficile esazione.

Per i crediti di dubbia e difficile esazione, l'accantonamento al FCDE in sede di rendiconto vincola una quota

esercizio X+1 in c/residui X)/(Accertamenti esercizio X). In questo caso è necessario slittare il quinquennio di riferimento per il calcolo della media, indietro di un anno.

dell'avanzo di amministrazione, in relazione alla capacità di riscossione che l'ente locale ha manifestato negli ultimi 5 anni.

A tal fine si si provvede:

- 1) a determinare, in relazione a ciascuna delle tipologie di entrata, l'importo dei residui attivi complessivo relativi a crediti di difficile o dubbia esazione come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario;
- 2) a calcolare **la media percentuale di prevedibile riscossione in c/residui**, in corrispondenza di ciascuna entrata considerata. Tale media è data dal rapporto tra gli incassi in conto residui e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. La media semplice può essere calcolata tenuto conto del rapporto tra totale incassato in c/residui e il totale residui attivi oppure facendo la media dei rapporti annui⁵.
- 3) Calcolare – per differenza a 100 – **la media percentuale di prevedibile mancata riscossione in c/residui**. In altri termini, si sottrae a 100% la media percentuale di prevedibile riscossione in conto residui.
- 4) il FCDE è determinato applicando la prevedibile media percentuale di mancata riscossione dei crediti per ciascuna individuata tipologia di credito;
- 5) La sommatoria di tutti i risultati ottenuti in relazione alle diverse tipologie di entrata determina l'accantonamento complessivo a FCDE nel risultato di amministrazione, distinguendo sempre il FCDE di parte corrente e FCDE di parte capitale⁶.

Il prospetto concernente la composizione del FCDE allegato al rendiconto è predisposto per essere compilato a livello di tipologia.

Verifica di congruità del FCDE

Perché si procede alla verifica di congruità del FCDE in corso di esercizio e in sede di rendiconto?

La verifica della congruità dello stanziamento del FCDE nel corso dell'esercizio garantisce la possibilità di accelerare o rallentare i processi di spesa in base alla velocità di realizzazione degli incassi in conto competenza. Nel caso gli incassi superano le previsioni, la verifica di congruità consente di spendere di più di quanto inizialmente preventivato.

La verifica di congruità dell'accantonamento a FCDE in sede di rendiconto mira a rendere una misura certa del risultato di amministrazione.

La congruità del FCDE complessivamente accantonato è verificata:

- a) in sede di assestamento di bilancio. Nel caso di necessità di adeguamento si varia il bilancio. Cioè si procede alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al FCDE;
- b) in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri vincolando o svincolando quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il FCDE non risulta adeguato all'importo "congruo" non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

5. Anche in questo caso è rimasta la possibilità di calcolare la media ponderata, come specificato in nota al precedente paragrafo.

6. Il legislatore, al fine di rendere graduale l'accantonamento al FCDE anche in sede di rendiconto, ha concesso per il passato la possibilità di determinare in modo semplificato il FCDE sulla base della seguente formula: (FCDE nel risultato di amministrazione al 1/1 dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce) – (utilizzi del FCDE per cancellazione o stralcio di crediti) + (importo definitivamente accantonato a FCDE nel bilancio di previsione, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce).

In sede di assestamento del bilancio⁷ si verifica la necessità di adeguare il FCDE in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti in competenza effettuati.

A tal fine:

1. si prende in considerazione l'**importo maggiore tra lo stanziamento e l'accertato** rilevato alla data in cui si procede all'adeguamento;
2. si applica la percentuale utilizzata per determinare il FCDE in occasione della predisposizione del bilancio di previsione all'**importo maggiore tra lo stanziamento e l'accertato**, e si individua il valore di riferimento per la verifica della congruità;
3. l'importo ottenuto può essere maggiore o minore del FCDE stanziato in bilancio. Se è maggiore, il FCDE sarà aumentato a tal maggior valore, a meno che l'andamento degli incassi non dia segnali di miglioramento. Infatti, si rapporta il valore degli "incassi di competenza" con il maggior valore tra "accertamenti in c/competenza" o "stanziato in c/competenza" e per differenza a 100 si ottiene la percentuale aggiornata di mancata riscossione dei crediti in "c/competenza". Se questa percentuale ottenuta è minore alla percentuale utilizzata per determinare il FCDE nel bilancio di previsione, per adeguare il fondo crediti si fa riferimento a tale minore percentuale.

Il legislatore prevede una periodicità minima di verifica del FCDE, ma l'ente è libero di procedere, oltre alle scadenze prefissate dalla normativa, nei tempi e nei modi che ritiene opportuni, a monitoraggi ulteriori e frequenti. Anche quotidianamente l'ente potrebbe verificare l'andamento delle riscossioni.

Il monitoraggio consente di verificare che un andamento più lento delle riscossioni come registrato nel quinquennio precedente sta determinando spese con risorse non ancora acquisite, che potrebbero determinare problemi di liquidità. Mentre nel caso di maggiori riscossioni consente di accelerare anche le spese senza incorrere in problemi di liquidità.

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la **congruità del FCDE accantonata nel risultato di amministrazione**⁸. Se il FCDE complessivo accantonato nel risultato di amministrazione (costituito dalle quote del risultato di amministrazioni vincolato nei precedenti esercizi più dall'accantonamento effettuato nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto) risulta inferiore all'importo considerato congruo – **ottenuto dal calcolo per determinarlo in sede di rendiconto** – è necessario **incrementare** conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al FCDE.

Se il FCDE effettivamente accantonato risulta superiore a quello considerato congruo, è possibile **svincolare** conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo. L'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata" può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il FCDE del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

Quando un credito è dichiarato definitivamente e assolutamente inesigibile, lo si "stralcia" dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di FCDE.

7. Dall'esempio contenuto nell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 si desume che la congruità del FCDE va verificata anche in occasione dell'ultima variazione del bilancio di previsione di competenza del Consiglio da approvarsi entro il 30 novembre.

8. A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi, è rideterminata la quota del risultato di amministrazione vincolata al FCDE.

IL FCDE nella copertura degli investimenti pluriennali

Le entrate di dubbia e difficile esazione, che hanno concorso alla determinazione per quota parte del FCDE, possono costituire idonea copertura agli investimenti al netto del relativo accantonamento determinato a FCDE.⁹

Ricordiamo che un'entrata che al contempo determina un accantonamento a FCDE e costituisce parte di quota destinata agli investimenti, va assunta nel risultato di amministrazione al netto del relativo accantonamento a FCDE, per evitare che sia contabilizzata due volte, con riduzione dell'avanzo o incremento del disavanzo di amministrazione.

Il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)

Il FPV rende evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse finanziarie e il loro effettivo impiego.

Il FPV è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni giuridiche passive dell'ente perfezionate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

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

Il FPV è alimentato 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 già impegnate. Infatti, il FPV 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 spesa¹⁰.

Non è necessaria la costituzione del FPV nel caso di entrate e spese correlate con identica esigibilità. Ad esempio, con riferimento ai contributi a rendicontazione, per i quali accertamenti e impegni sono imputati allo stesso esercizio data la coincidenza temporale della relativa esigibilità.

Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il FPV costituito in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce. Con le operazioni di riaccertamento dei residui si procede alla eventuale reimputazione di impegni che produce i seguenti effetti:

- nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato l'impegno cancellato, si provvede a costituire (o a incrementare) il FPV per un importo pari a quello dell'impegno cancellato;
- nel primo esercizio del bilancio di previsione si incrementa il FPV iscritto tra le entrate, per un importo pari all'incremento del FPV 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.

9. Ricordiamo che le quote destinate agli investimenti del risultato di amministrazione possono essere utilizzate, con provvedimento di variazione di bilancio, solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

10. Nel caso di entrate del titolo V destinate al finanziamento di spese imputate al titolo III, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese, è istituito il FPV per attività finanziarie.

L'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata è pari alla sommatoria dei FPV di spesa stanziati nei singoli programmi di spesa dell'esercizio precedente¹¹.

Stanziamento del FPV di spesa in fase previsionale

In fase di previsione il FPV stanziato in entrata del bilancio di ciascun esercizio, distinto in parte corrente e parte in conto capitale¹², rappresenta la copertura finanziaria (entrate accertate ed esigibili in esercizi precedenti) degli impegni assunti in esercizi precedenti con imputazione all'esercizio in corso e agli esercizi successivi.

In fase di previsione il FPV stanziato tra le spese considera due componenti logicamente distinte:

- 1) la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti ed esigibili che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio ma imputate agli esercizi successivi;
- 2) le risorse che si prevede di accertare e esigibili nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio ma con imputazione agli esercizi successivi.

È importante distinguere il FPV dal "risultato di amministrazione" per non confondere due strumenti contabili diversi anche se riferibili, comunque, ad "accantonamenti" di risorse: **il FPV rappresenta risorse acquisite e già spese che coprono impegni esigibili in esercizi successivi**; il risultato di amministrazione rappresenta risorse accertate ma non ancora spese, ma che possono essere oggetto di nuove decisioni di spesa nel rispetto di vincoli di destinazione. **In sintesi, il FPV dà la rappresentazione contabile della copertura finanziaria di spese pluriennali sorte a fronte di entrate già esigibili, senza necessità che l'entrata confluisca nelle quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione.**

FPV per spese destinate a investimenti ancora in corso di definizione

La programmazione e la previsione delle opere pubbliche sono fondate sul Programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale, che richiedono la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati. L'eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa, indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa. Per ciascun esercizio considerato nel bilancio è possibile accantonare nel FPV le risorse riguardanti investimenti in corso di definizione che si prevede di avviare nel corso di tale esercizio, per i quali non è possibile prevedere gli esercizi di imputazione delle relative spese, cioè nel caso di investimenti per i quali **non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa**. In tali casi, il fondo è ribaltato contabilmente fino all'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione. Nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa, si apportano le necessarie variazioni al bilancio di previsione per stanziare la spesa e il fondo pluriennale negli esercizi di competenza tenuto conto dei SAL.

11. Solo con riferimento al primo esercizio previsto in bilancio, qualora il bilancio sia approvato prima del rendiconto, l'importo complessivo del FPV iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei FPV di spesa dell'esercizio precedente, in quanto non si tiene conto delle eventuali "re-imputazioni" di impegni di spesa a seguito delle operazioni di riaccertamento dei residui. Successivamente, con il riaccertamento dei residui, è determinato l'importo effettivo del FPV stanziato in Entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.

12. È determinato per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti in esercizi precedenti e imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati (cioè che trovano copertura) da risorse accertate in esercizi precedenti.

Costituzione e conservazione del FPV

Il fondo pluriennale è **costituito** a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano e dell'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi la cui copertura è effettuata dal fondo.

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

Il FPV non si costituisce anche nei casi in cui l'entrata posta a copertura della spesa di investimento non sia stata accertata. In particolare, se il bilancio di previsione ha destinato il margine corrente del primo esercizio alla copertura di spese di investimento e, in sede di consuntivo è verificato che il margine corrente non è stato realizzato, il FPV di spesa non può essere formalmente costituito nel rendiconto. In tal caso, a seguito dell'approvazione del rendiconto è necessario effettuare le **variazioni del bilancio di previsione** in corso di gestione al fine di individuare una nuova copertura per gli impegni.

Nel corso dell'esercizio, la cancellazione di un impegno finanziato dal FPV effettuata dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente comporta la necessità di procedere alla contestuale dichiarazione di indisponibilità di una corrispondente quota del FPV iscritto in entrata e, in occasione del rendiconto dell'esercizio in corso, alla riduzione di pari importo del fondo pluriennale di spesa con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione.

La contabilizzazione dei lavori pubblici e di progettazione

Nella riunione del 17 luglio 2024, la Commissione Arconet ha esaminato la proposta di decreto ministeriale di aggiornamento ai principi contabili applicati per recepire le novità introdotte dal nuovo codice dei contratti di cui al d.lgs. n. 36/2023. Le modifiche proposte nel decreto hanno riguardato anche le spese di progettazione con l'eliminazione dei paragrafi 5.3.12 e 5.3.13 dell'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2001 che erano relativi alla:

- registrazione contabile delle spese di progettazione riguardanti lavori di valore stimato inferiore a 100.000 euro;
- registrazione contabile delle spese per gli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale.

Anche il punto 5.4.8, che riguardava la formazione del FPV per la spesa concernenti il livello minimo di progettazione è stato eliminato¹³.

Il punto 5.3.14 nello schema di decreto esaminato risulta modificato nel modo di seguito indicato.

I lavori da realizzare in amministrazione diretta sono iscritti in bilancio senza che sia richiesto il previo inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici. Le relative spese, comprese quelle riguardanti la proget-

13. Si riporta di seguito, per memoria, la disciplina che a breve cesserà: Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel FPV per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione esterna di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, non ancora impegnate, possono essere interamente conservate nel FPV determinato in sede di rendiconto a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale, e il FPV deve essere ridotto di pari importo.

tazione interna, sono registrate in bilancio imputandole al Titolo I o al Titolo II della spesa, secondo la natura economica delle stesse. La capitalizzazione di tali spese non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria. È effettuata solo attraverso le scritture della contabilità economico-patrimoniale.

Anche i lavori di importo inferiore a € 150.000,00¹⁴, da realizzare mediante affidamenti a terzi, sono iscritti nel titolo II della spesa del bilancio di previsione senza che sia richiesto il previo inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici.

L'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici, di importo pari o superiore alla soglia di 150.000 euro, consente lo stanziamento della spesa al titolo II del bilancio di previsione da realizzare attraverso l'affidamento a terzi.

Le spese per la progettazione, sia interna che esterna, riguardante i lavori realizzati attraverso affidamenti esterni sono imputate agli stanziamenti previsti per le singole procedure di affidamento dei lavori.

La spesa riguardante la progettazione effettuata prima dell'inserimento nel bilancio dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce è registrata con il codice U.2.02.03.05.001 "Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti". Affinché la spesa di progettazione possa essere contabilizzata tra gli investimenti, è necessario che i documenti di programmazione dell'ente, che definiscono gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche (DUP, DEFR o altri documenti di programmazione), individuino in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione è destinata, prevedendone altresì le necessarie forme di finanziamento. In ogni caso, gli stipendi del personale dell'ente incaricato della programmazione e della progettazione sono classificati tra le spese di personale (spesa corrente).

Nei casi in cui la copertura delle spese per la realizzazione di lavori pubblici imputate al titolo II del bilancio risulti costituita da entrate esigibili nel medesimo esercizio in cui sono esigibili le spese correlate, non si determina la costituzione del FPV.

Nei casi in cui la copertura di tali spese risulti costituita da entrate esigibili anticipatamente rispetto all'esigibilità delle spese correlate, nel bilancio di previsione è iscritto il FPV di spesa.

Gli stanziamenti sono interamente prenotati a seguito con la determinazione a contrarre che dà avvio al procedimento, e sono via via impegnati a seguito della stipula dei contratti concernenti le fasi di progettazione o la realizzazione dell'intervento.

La conservazione del FPV per "livello minimo di progettazione"

Il 17° correttivo Arconet ai principi contabili applicati elimina il paragrafo 5.4.8 del principio contabile applicato 4/2 e la relativa nota (79) che si intitola "La formazione del FPV per la spese concernenti il livello minimo di progettazione" e che non troverà più applicazione dall'approvazione del relativo decreto ministeriale.

14. Soglia di cui all'articolo 50, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 36 del 2023.

La conservazione del FPV per le spese non ancora impegnate

Il 17° correttivo Arconet ai principi contabili applicati modifica il paragrafo 5.4.9 del principio contabile applicato 4/2 ora dedicato alla conservazione del FPV per le spese non ancora impegnate.

In precedenza la Commissione Arconet era già intervenuta con la FAQ n. 53 del 2023 anticipando tali modifiche rese necessarie dall'approvazione del d.lgs. 36/2023 cioè il nuovo "Codice dei contratti pubblici". In particolare, la Commissione si è concentrata sul punto 5.4.9 riguardante la conservazione del FPV le spese di investimento non ancora impegnate. In sintesi, la FAQ chiarisce che per attivare il FPV sui lavori pubblici è sufficiente il progetto di fattibilità tecnico-economica (PFTE), considerato che il PFTE deve essere elaborato e sviluppato prevedendo un grado di approfondimento equivalente di fatto al vecchio progetto definitivo. La Commissione ha ritenuto che l'avvio formale delle procedure di affidamento della progettazione di fattibilità tecnica ed economica consenta la conservazione del FPV, in quanto corrisponde alla sostanziale applicazione del principio contabile tenendo anche conto che il nuovo codice ha portato da 40.000 a 150.000 euro la soglia per l'affidamento diretto (art. 50, co. 1, lett. a), del d.lgs. n. 36/2023). Non è quindi possibile conservare il FPV per tutte le opere di importo inferiore a € 150.000 per le quali non risultino sussistere obbligazioni giuridicamente perfezionate per l'intero quadro economico.

Ora, anche in base allo schema di decreto del nuovo correttivo approvato da Arconet il 17 luglio 2024, alla fine dell'esercizio le risorse accantonate nel FPV per il finanziamento di spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori, di importo pari o superiore a quello previsto in materia di affidamento diretto per lavori dei contratti sotto-soglia (cioè €150.000), sono interamente conservate nel FPV determinato in sede di rendiconto a condizione che siano verificate le seguenti prime due condizioni, e una delle successive:

- a) sono state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento;
- b) l'intervento cui il fondo pluriennale si riferisce risulta inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici;
- c) le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale dei lavori pubblici, sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale;
- d) in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le procedure di affidamento del PFTE.

Negli esercizi successivi all'aggiudicazione, la conservazione del FPV è condizionata alla prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione riguardanti la realizzazione dell'opera¹⁵.

- e) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento, sono state formalmente attivate le procedure di affidamento.

15. Pertanto, dopo l'aggiudicazione delle procedure di affidamento del PFTE, le risorse accantonate nel FPV riguardanti l'intero stanziamento continuano ad essere interamente conservate:

- nel corso degli esercizi in cui gli impegni registrati a seguito della stipula dei contratti riguardanti il PFTE o il progetto esecutivo sono liquidati o liquidabili nei tempi previsti contrattualmente. In caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali, il fondo pluriennale è conservato;
- nell'esercizio in cui è stato verificato il PFTE o il progetto esecutivo destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento;
- nell'esercizio in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento della progettazione esecutiva;
- nell'esercizio in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata.

Nel caso in cui le condizioni (c, d, e) non si siano verificate, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Per procedura formalmente attivata si intende:

- a. la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;
- b. la pubblicazione di un avviso di preinformazione cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse;
- c. la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara.

A seguito della stipula del contratto di appalto e nei casi di esecuzione anticipata nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione:

- le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorché non impegnate, continuano ad essere finanziate dal FPV;
- gli eventuali ribassi di asta costituiscono economie di spesa se entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale che ne contempra l'impiego.

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 non impegnate costituiscono economie di spesa.

Il Fondo di anticipazione di liquidità (FAL)

Le anticipazioni di liquidità sono, come chiarito dalla l. 350/2003, "operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare una momentanea carenza di liquidità per spese con idonea copertura di bilancio". Le anticipazioni di liquidità non costituiscono indebitamento e di norma si estinguono entro un anno.

Il FAL è un accantonamento che consente di "sterilizzare" gli effetti espansivi della spesa prodotti dalla nuova liquidità disponibile derivante dalla concessione di anticipazioni. In altri termini, serve ad evitare che questa liquidità finanzia nuova spesa essendo destinata al pagamento di spesa già in precedenza sostenuta. Una volta create queste anticipazioni di liquidità, senza una specifica contabilizzazione, sono state impropriamente utilizzate per finanziare nuova spesa.

La Corte dei conti si era più volte pronunciata sulla corretta rappresentazione contabile delle anticipazioni di liquidità, suggerendo l'iscrizione delle anticipazioni di liquidità in un apposito fondo. Queste indicazioni sono state poi recepite dal d.m. 1° agosto 2019 che ha modificato l'Allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011.

Le **anticipazioni di liquidità** diverse dalle anticipazioni di cassa del tesoriere sono registrate tra le accensioni di prestiti. Per le anticipazioni di liquidità che non devono essere chiuse entro l'anno (a rimborso pluriennale) si procede ad un accantonamento a **Fondo Anticipazione di Liquidità** nel **titolo 4 della spesa**, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata. Sono registrate come segue:

- a) le entrate derivanti dall'anticipazione sono accertate nel tit. VI "Accensione di prestiti";
- b) nel tit. IV della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti, è iscritto un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità accertate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata;
- c) a seguito dell'incasso dell'anticipazione, le rate annuali di rimborso dell'anticipazione sono impegnate con imputazione a ciascuno degli esercizi in cui devono essere pagate (la quota capitale nel tit. IV del rimborso prestiti e la quota interessi nel tit. I delle spese correnti);
- d) il FAL è iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio successivo, come quota del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, ed è iscritto in spesa al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.

Nonostante queste chiare indicazioni, il legislatore ha continuato, negli anni, ad agevolare alterazioni contabili del FAL che hanno richiesto in più occasioni l'intervento della Corte Costituzionale. In particolare, il legislatore ha poi consentito l'impiego delle risorse del FAL per finanziare il FCDE dei Comuni. Ma la commistione tra FAL e FCDE ha dissimulato le reali capacità di riscossione dei Comuni con alterazione del risultato di amministrazione, portando alla pronuncia di incostituzionalità di cui alla sentenza 4/2020 della Corte Costituzionale. Molti enti sono stati così costretti a ricalcolare i risultati di amministrazione ritrovandosi, in molti casi, in disavanzo. Il legislatore ha poi introdotto un nuovo meccanismo che ha consentito di utilizzare le risorse dello stesso FAL per coprire il disavanzo derivante dalla precedente commistione contabile (FAL e FCDE) e dalla successiva corretta contabilizzazione delle anticipazioni, peraltro in 30 anni. La Corte Costituzionale è intervenuta, quindi di nuovo con la sentenza 80/2021 dichiarando incostituzionale anche questa nuova disciplina per violazione degli artt. 81 e 119 Cost. Il d.l. 73/2021 ha poi consentito di recuperare detto disavanzo derivante dalla corretta contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità in 10 anni in quote costanti.

Il Fondo di garanzia debiti commerciali (FGDC)

Tutte le pubbliche amministrazioni sono tenute a pagare le fatture ricevute entro 30 giorni dalla data del loro ricevimento, termine che può eccezionalmente essere elevato a 60 giorni in caso di specifici accordi (il termine ordinario è fissato in 60 giorni per i soli enti del Servizio Sanitario Nazionale) come previsto dall'articolo 4 del d.lgs. 231/2002, in osservanza alla direttiva comunitaria 2011/7/UE in materia di tempestività dei pagamenti. Per consentire il rispetto dei termini di pagamento, il legislatore:

1. ha consentito agli EELL di ricorrere ad anticipazioni straordinarie di liquidità finalizzate al pagamento dei debiti commerciali pregressi (d.l. 35/2013, d.l. 66/2014, d.l. 78/2015, d.l. 34/2020 e d.l. 73/2021);
2. ha previsto il Fondo di garanzia debiti commerciali (FGDC) introdotto dalla l. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019), commi da 859 a 873 dell'articolo 1;
3. ha previsto, con l'art. 4-bis del d.l. 13/2023, che le amministrazioni pubbliche, nell'ambito dei sistemi di valutazione della performance previsti dai rispettivi ordinamenti, provvedono ad assegnare, integrando i rispettivi contratti individuali, ai dirigenti responsabili dei pagamenti delle fatture commerciali nonché ai dirigenti apicali delle rispettive strutture specifici obiettivi annuali relativi al rispetto dei tempi di pagamento e valutati, ai fini del riconoscimento della retribuzione di risultato, in misura non inferiore al 30 per cento.

Il FGDC è un accantonamento obbligatorio se ricorrono le condizioni previste dalla legge che va iscritto nella Missione 20 (Fondi e accantonamenti) al Programma 3 (Altri accantonamenti). Il Fondo doveva essere operativo dall'esercizio 2020, ma la legge di bilancio 2020 ne ha posticipato la applicazione al successivo esercizio 2021.

L'obbligo della iscrizione in bilancio del FGDC è previsto in due casi:

- a) mancata riduzione del 10% dello stock dei debiti commerciali scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio precedente rispetto a quello del secondo esercizio precedente;
- b) mancato rispetto dei tempi di pagamento.

Qualora ricorrano le condizioni, con delibera della Giunta, gli enti entro il 28 febbraio sono tenuti a stanziare nella parte corrente del proprio bilancio un accantonamento denominato "Fondo di garanzia debiti commerciali". Con il FGDC sono "congelate", per almeno un anno, risorse che potevano essere destinate per spese e pagamenti.

L'importo da accantonare è calcolato in misura percentuale sugli stanziamenti riguardanti la spesa per acquisto di beni e servizi dell'esercizio, al netto degli stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione (*con riferimento solo ai vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti*). In particolare:

- in caso di mancata riduzione di almeno il 10% dello stock di debito commerciale scaduto, la percentuale da applicare è pari al 5% (ma tale accantonamento non è dovuto se il debito commerciale residuo scaduto rilevato alla fine dell'anno precedente non supera il 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio);
- qualora l'"indicatore annuale dei tempi di pagamento" indichi il superamento dei trenta giorni, la percentuale da applicare dipende della gravità del ritardo, come indicato nella seguente tabella:

Ritardo	Percentuale da applicare
superiore a 60 giorni	5%
da 31 a 60 giorni	3%
da 11 a 30 giorni	2%
da 1 a 10 giorni	1%

Qualora un ente non rispetti una sola delle due condizioni, accantona solamente l'importo relativo alla condizione non rispettata. Se invece non rispetta entrambe le condizioni, l'importo da accantonare sarà pari al 5% per la mancata riduzione dello stock di debito più l'ulteriore percentuale associata alla classe di ritardo riscontrato.

Se ambedue i parametri risultano rispettati l'ente non ha l'obbligo di procedere all'accantonamento: di ciò dovrà darsi atto nella nota integrativa ovvero, in caso di esercizio provvisorio, con apposita deliberazione della Giunta.

Le variazioni di bilancio che nel corso dell'esercizio incrementano le spese per acquisto di beni e servizi comportano la necessità di adeguare l'importo del Fondo accantonato in bilancio.

Con nota del 26 febbraio 2021, l'IFEL ha chiarito che in esercizio provvisorio la delibera della Giunta relativa al FGDC, da adottare entro il 28 febbraio, quantifica l'importo da accantonare, che sarà poi iscritto in bilancio in occasione della relativa approvazione.

L'indicatore annuale dei tempi di pagamento è rilevato dalla nuova piattaforma online "Area RGS" mediante il

canale dedicato alla Piattaforma Crediti Commerciali (PCC) dove è possibile consultare tutti i dati disponibili (stock di debito, tempo medio di pagamento e tempo medio di ritardo).

Lo stanziamento relativo al FGDC costituisce a fine esercizio "economia di bilancio" confluendo nel risultato di amministrazione. Possono, quindi, presentarsi due situazioni diverse:

- a) se per il nuovo esercizio l'ente non rispetta, con riferimento all'esercizio precedente, una o entrambe le condizioni (riduzione del 10% dello stock di debito e rispetto dei tempi di pagamento), il Fondo precedentemente stanziato in bilancio confluirà nella quota vincolata dell'avanzo e non andrà, comunque, a finanziare il nuovo accantonamento che l'ente dovrà iscrivere ancora nel nuovo bilancio di previsione;
- b) se i due parametri sono invece rispettati, l'importo accantonato in bilancio è liberato dal vincolo e costituisce una economia di spesa, che concorre a finanziare indistintamente il risultato di amministrazione.

Es. di deliberazione di Giunta relativa al FGDC

COMUNE DI _____

DELIBERAZIONE DI GIUNTA COMUNALE

N. _____ del 28/02/2024

Oggetto: Valorizzazione dell'accantonamento obbligatorio al Fondo di garanzia debiti commerciali – Esercizio 2024 (art. 1, comma 862, l. 145/2018)

L'anno 2024, il giorno 28 del mese di febbraio nella Casa Comunale, legalmente convocata, si è riunita, sotto la Presidenza del Sindaco _____ e con l'assistenza del Segretario Generale _____, la Giunta comunale nelle persone dei Signori:

Sindaco _____

Vicesindaco _____

Assessore _____

Assessore _____

.....

Il Presidente, riconosciuta legale l'adunanza, dichiara aperta la seduta e invita la Giunta comunale a trattare l'argomento in oggetto.

LA GIUNTA COMUNALE

ESAMINATA l'allegata proposta di deliberazione;

VISTI i pareri favorevoli espressi ai sensi dell'art. 49 comma 1° e dell'art. 147-bis del d.lgs. 267/2000 allegati alla presente deliberazione dal Dirigente del Settore Bilancio in ordine alla regolarità tecnica e contabile;

Con voti unanimi e favorevoli espressi in forma palese;

DELIBERA

di approvare la proposta di deliberazione in oggetto facendola propria ad ogni effetto.

Successivamente, con separata votazione unanime

LA GIUNTA COMUNALE

Dichiara la presente deliberazione immediatamente eseguibile ai sensi dell'art. 134 comma 4 del d.lgs. n. 267/2000.

IL SINDACO – PRESIDENTE

IL SEGRETARIO GENERALE

A cura del dirigente al Settore Bilancio è stata redatta la seguente

PROPOSTA DI DELIBERAZIONE

che viene sottoposta all'esame della Giunta

La legge di bilancio per il 2019 (l. n. 145/2018, così come modificata dall'articolo 1 della l. 160/2019) ha introdotto un nuovo obbligo di accantonamento di risorse correnti per gli enti che non rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali, o non riducono il debito pregresso, o non alimentano correttamente la piattaforma dei crediti commerciali (PCC). La disciplina riferibile agli EELL è contenuta nei commi 859 a 863 della legge di bilancio 2019 e viene esplicitata di seguito.

Il FGDC è un accantonamento obbligatorio se ricorrono le condizioni previste dalla legge che va iscritto nella Missione 20 (Fondi e accantonamenti) al Programma 3 (Altri accantonamenti) del Bilancio di previsione.

L'obbligo della iscrizione in bilancio del FGDC è previsto in due casi:

- a) mancata riduzione del 10% dello stock dei debiti commerciali scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio precedente rispetto a quello del secondo esercizio precedente;
- b) mancato rispetto dei tempi di pagamento.

Qualora ricorrano le condizioni, con delibera della Giunta, gli enti entro il 28 febbraio sono tenuti a stanziare nella parte corrente del proprio bilancio un accantonamento denominato "Fondo di garanzia debiti commerciali". Con il FGDC sono "congelate", per almeno un anno, risorse che potevano essere destinate per spese e pagamenti.

L'importo da accantonare è calcolato in misura percentuale sugli stanziamenti riguardanti la spesa per acquisto di beni e servizi dell'esercizio, al netto degli stanziamenti di spesa che utilizzano risorse con specifico vincolo di destinazione (con riferimento solo ai vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti).

Per determinare l'accantonamento, come chiarito dalla Circolare n. 17 del 7 aprile 2022 del MEF, occorre fare riferimento al macroaggregato 1.3 "Acquisto di beni e servizi" escludendo dal calcolo gli stanziamenti di spesa finanziati da risorse vincolate e per l'individuazione delle spese vincolate si fa riferimento alle spese che, se non impegnate al 31/12 di ciascun anno, sono inserite all'allegato a/2 del rendiconto.

In particolare:

- in caso di mancata riduzione di almeno il 10% dello stock di debito commerciale scaduto, la percentuale

da applicare è pari al 5%, anche se tale accantonamento non è dovuto se il debito commerciale residuo scaduto rilevato alla fine dell'anno precedente non supera il 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio;

- qualora l'“indicatore annuale dei tempi di pagamento” indichi il superamento dei 30 giorni, la percentuale da applicare dipende della gravità del ritardo, come indicato nella seguente tabella:

Ritardo	Percentuale da applicare
superiore a 60 giorni	5%
da 31 a 60 giorni	3%
da 11 a 30 giorni	2%
da 1 a 10 giorni	1%

Qualora un ente non rispetti una sola delle due condizioni, accantona solamente l'importo relativo alla condizione non rispettata. Se invece non rispetta entrambe le condizioni, l'importo da accantonare sarà pari al 5% per la mancata riduzione dello stock di debito più l'ulteriore percentuale associata alla classe di ritardo riscontrato.

Se ambedue i parametri risultano rispettati, l'ente non ha l'obbligo di procedere all'accantonamento: di ciò dovrà darsi atto nella nota integrativa ovvero, in caso di esercizio provvisorio, con apposita deliberazione della giunta.

Le variazioni di bilancio che nel corso dell'esercizio incrementano le spese per acquisto di beni e servizi comportano la necessità di adeguare l'importo del Fondo accantonato in bilancio.

Con nota del 26 febbraio 2021, l'IFEL ha chiarito che in esercizio provvisorio la delibera della Giunta relativa al FGDC, da adottare entro il 28 febbraio, quantifica l'importo da accantonare, che sarà poi iscritto in bilancio in occasione della relativa approvazione.

L'indicatore annuale dei tempi di pagamento è rilevato dalla nuova piattaforma online “Area RGS” mediante il canale dedicato alla PCC dove è possibile consultare tutti i dati disponibili (stock di debito, tempo medio di pagamento e tempo medio di ritardo).

Lo stanziamento relativo al FGDC costituisce a fine esercizio “economia di bilancio” confluendo nel risultato di amministrazione. Possono, quindi, presentarsi due situazioni diverse:

- a) se per il nuovo esercizio l'ente non rispetta, con riferimento all'esercizio precedente, una o entrambe le condizioni (riduzione del 10% dello stock di debito e rispetto dei tempi di pagamento), il Fondo precedentemente stanziato in bilancio confluirà nella quota vincolata dell'avanzo e non andrà, comunque, a finanziare il nuovo accantonamento che l'ente dovrà iscrivere ancora nel nuovo bilancio di previsione;
- b) se i due parametri sono invece rispettati, l'importo accantonato in bilancio è liberato dal vincolo e costituisce una economia di spesa, che concorre a finanziare indistintamente il risultato di amministrazione.

Tenuto conto che:

- la legge di bilancio 2019 ha introdotto l'obbligo di accantonamento di risorse correnti se non si rispettano i termini di pagamento delle transazioni commerciali o non si riduce lo stock del debito;
- gli indicatori relativi al ritardo annuale dei pagamenti e al debito commerciale residuo, da prendere come

riferimento per l'applicazione dell'accantonamento al FGDC si desumono sulla base delle informazioni presenti in PCC;

- per i soli esercizi 2022 e 2023, è consentito il calcolo dell'indicatore sulla base dei propri dati contabili (in caso di disomogeneità con quelli della PCC, sempre che siano comunicati alla PCC gli stock di debito relativi ai due esercizi precedenti previa verifica da parte dell'organo di revisione);

Considerato che l'ente, nel corso del triennio 2021/2023 ha provveduto ad effettuare le prescritte rilevazioni e ad accantonare nel FGDC le seguenti somme:

- con delibera di Giunta n. ___ del 28 febbraio 2021 il suddetto fondo pari al 2% degli stanziamenti per spesa acquisti beni e servizi ammonta ad € _____, con un ritardo annuale dei pagamenti di 20 giorni;
- con delibera di Giunta n. _____ del 28 febbraio 2022 il suddetto fondo pari al 2% degli stanziamenti per spesa acquisti beni e servizi ammonta ad €. _____, dato un ritardo annuale dei pagamenti di 15 giorni;
- con delibera di Giunta n. _____ del 28 febbraio 2023 il suddetto fondo pari al 1% degli stanziamenti per spesa acquisti beni e servizi ammonta ad € _____, dato un ritardo annuale dei pagamenti di 5 giorni;

Considerato che, per evitare di incorrere ulteriormente nell'obbligo di accantonamento di risorse pubbliche al FGDC, l'ente ha razionalizzato nel corso del 2023 le procedure e riorganizzato il lavoro per evitare ritardi nei pagamenti dei debiti commerciali coinvolgendo gli uffici di ragioneria e i responsabili di spesa dei vari servizi comunali;

Accertato che sulla base dei dati risultanti dalla PCC, gli indicatori per l'esercizio 2023 rilevanti alla determinazione dell'accantonamento a FGDC sono i seguenti:

- Stock del debito al 31/12/2022 € _____
- Stock del debito al 31/12/2023 € _____
- totale delle fatture ricevute nell'esercizio 2023 € _____
- 5% del totale fatture 2023 € _____

indicatore di ritardo annuale dei pagamenti 2023: (-) 5 giorni;

Preso atto, altresì, che l'ente non si è avvalso della facoltà di calcolo dell'indicatore sulla base dei propri dati contabili essendo i dati risultanti sulla PCC ritenuti rappresentativi dell'effettiva quantificazione del debito residuo dell'ente al 31 dicembre 2023 e che in data 31 gennaio 2024 l'ente ha proceduto ad effettuare la prescritta comunicazione dello stock del debito sulla piattaforma confermando il valore ivi risultante pari a € _____;

Rilevato pertanto che l'ente ha rispettato gli obblighi previsti dalla l. 145/2018 e s.m.i., in materia di termini di pagamento delle transazioni commerciali, di riduzione del debito pregresso e di corretta alimentazione dei dati sulla piattaforma dei crediti commerciali (PCC) ed in particolare:

- il totale dello stock del debito, pur non essendo inferiore di almeno il 10% rispetto all'esercizio precedente, non è superiore al 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio;
- non sussiste un ritardo annuale dei pagamenti commerciali essendo il tempo medio ponderato di pagamento in anticipo di 5 giorni rispetto alla scadenza;
- ha provveduto, così come previsto dal comma 867 della l. 145/2018, alla comunicazione dell'ammontare complessivo dello stock di debiti commerciali scaduti e non pagati alla fine dell'esercizio 2023 entro il 31 gennaio 2024 che ammonta a € _____;

Visto il verbale n. ___ del Collegio dei revisori dell'ente, protocollato con il numero _____ in data 10 febbraio 2024, che ha verificato e confermato le suddette risultanze;

Rilevato, sulla base dei dati risultanti dalla PCC, che:

- questo ente NON è tenuto ad accantonare per l'esercizio 2024 alcuna somma a titolo di Fondo di garanzia debiti commerciali;
- il Fondo di garanzia debiti commerciali accantonato negli esercizi precedenti nel risultato di amministrazione, è liberato nell'esercizio 2024 con l'approvazione del Rendiconto 2023;

Visto il d.lgs. n. 267/2000;

Visto il d.lgs. n. 118/2011;

Visto lo Statuto Comunale,

Visto il vigente Regolamento di contabilità;

Visti i commi da 859 a 863 e della legge di bilancio 2019;

Visto l'art. 33 della d.lgs. n. 33/2013

SI PROPONE DI DELIBERARE

per tutto quanto riferito in premessa, che qui si intende riportato quale parte integrante e sostanziale:

- di dare atto che l'ente ha rispettato gli obblighi previsti dall'art. 1, commi 859-863 e 867 della l. 145/2018 e s.m.i., in materia di termini di pagamento delle transazioni commerciali, di riduzione del debito pregresso e di corretta alimentazione dei dati sulla piattaforma dei crediti commerciali (PCC);
- di dare atto che, per l'esercizio 2024, l'ente non è tenuto ad effettuare alcun accantonamento al Fondo di garanzia debiti commerciali;
- di dare atto che il Fondo di garanzia debiti commerciali accantonato nel risultato di amministrazione può essere liberato nell'esercizio 2024;

Si propone, altresì, di dichiarare il presente atto immediatamente eseguibile ai sensi dell'art. 134, comma 4, del d.lgs. n. 267/2000, stante l'urgenza di provvedere per quanto espresso in narrativa.

Lì 28/02/2024

Il Dirigente del Settore Bilancio

Il Dirigente del I° Settore Bilancio Patrimonio Partecipate Servizi Istituzionali, vista ed esaminata la proposta di deliberazione sopra riportata, esprime parere favorevole di regolarità tecnica e contabile, ai sensi dell'art. 49 e dell'art. 147-bis del d.lgs. n. 267/2000.

Lì 28/02/2024

Il Dirigente del Settore Bilancio

-----//-----//-----

.... Supponendo che invece, come da relazione istruttoria, occorra procedere ad effettuare l'accantonamento a FGDC, ma siamo ancora in esercizio provvisorio, avremo:

....

SI PROPONE DI DELIBERARE

per tutto quanto riportato in premessa, che qui si intende riportato quale parte integrante e sostanziale:

- 1) di accantonare, ai sensi dell'art. 1, c. 862 lett. d) della legge 30 dicembre 2018 n. 145, per l'esercizio 2024 la somma di € _____, a titolo di FGDC, alla Miss. 20 Progr. 03 "Fondo di Garanzia Crediti Commerciali" del redigendo bilancio di previsione finanziario 2024-2026, annualità 2024 sul quale non è consentito disporre impegni e pagamenti;
- 2) di dare atto che nel corso dell'esercizio l'accantonamento al fondo sarà adeguato alle variazioni di bilancio relative agli stanziamenti di spesa per acquisto di beni e servizi, con esclusione di quelli finanziati con risorse aventi vincolo di destinazione nella percentuale dell'1% in ragione di un ritardo medio ponderato dei pagamenti, rilevato nell'esercizio 2023 pari a giorni 1.

Fondi di riserva negli EELL – Art. 166 TUEL

L'art. 166 del TUEL prevede che, nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del relativo programma, gli EELL iscrivano in bilancio un fondo di riserva non inferiore allo 0,30% e non superiore al 2 % del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.

Il fondo è utilizzato, con deliberazioni dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità, nei casi in cui le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti o si verificano esigenze straordinarie di bilancio, cioè per assicurare le risorse necessarie a dare copertura a spese derivanti da eventi imprevedibili e straordinari.

La metà della quota minima, pari allo 0,15%, è riservata alla copertura di eventuali spese non prevedibili, la cui mancata effettuazione comporta danni certi all'amministrazione.

Il limite minimo del fondo di riserva sale allo 0,45% se l'ente ha utilizzato in termini di cassa entrate vincolate per far fronte a temporanee necessità di cassa ai sensi dell'articolo 195 del TUEL e se l'ente ha utilizzato anticipazioni di tesoreria ai sensi dell'articolo 222 del TUEL.

In esercizio provvisorio è consentito l'uso del fondo di riserva. A seguito dell'approvazione del bilancio di previsione, con riferimento all'esercizio in corso, il limite massimo di accantonamento al fondo di riserva è ridotto dell'importo del fondo di riserva utilizzato nel corso dell'esercizio provvisorio.

Si ricorda che il fondo di riserva non può essere rifinanziato tramite successive variazioni di bilancio. Al più, può essere riconsiderata la misura del Fondo fino a portarla al "2%" ma non oltre. Questo per evitare che il fondo di riserva possa diventare, con plurime variazioni di bilancio in corso di gestione, uno stanziamento illimitato a disposizione dell'organo esecutivo svuotando così il Consiglio delle proprie attribuzioni.

I prelevamenti dal fondo di riserva, dal fondo di riserva di cassa e dei fondi spese potenziali sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno. Si ricorda che è vietato assumere impegni sui fondi di riserva e sugli altri accantonamenti stanziati in bilancio. I prelevamenti dal fondo di riserva rappresentano semplici trasferimenti di stanziamenti dal fondo di riserva a favore di altri capitoli della spesa corrente rivelatisi insufficienti nel corso della gestione.

L'utilizzo del fondo di riserva comporta una conseguente variazione al PEG.

Lo stanziamento al fondo di riserva rimasto inutilizzato al 31 dicembre diventa economia di bilancio e confluisce a tale titolo nel risultato di amministrazione.

Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo di riserva", gli EELL iscrivono un "fondo di riserva di cassa" non inferiore allo 0,2% delle "spese finali", utilizzato con deliberazioni dell'organo esecutivo. Anche i prelievi dal fondo di riserva di cassa rappresentano semplici trasferimenti di stanziamenti di cassa a favore di altri capitoli della spesa corrente rivelatisi insufficienti nel corso della gestione.

Fondo rischi spese legali

Nel caso in cui l'ente ha significative probabilità di soccombere in giudizio, è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli eventuali oneri. Si costituisce quindi il **Fondo Rischi per Spese Legali**. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata, ma si procede solo in riferimento al rischio di maggiori spese legate al contenzioso. In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione a prudente valutazione dell'ente.

Fondo spese per indennità di fine mandato

Per le indennità di fine mandato è opportuno prevedere un accantonamento denominato "fondo spese per indennità di fine mandato".

Gli equilibri nel bilancio di previsione

Premessa

Il “sistema bilancio” è congegnato in modo da assicurare il regolare funzionamento dell’ente. Per come lo stesso è prefigurato, gli amministratori e la dirigenza hanno tutti gli strumenti necessari per rendere i servizi ai cittadini ritrovandosi con i conti. La “programmazione” trova dimostrazione contabile di sostenibilità nel “bilancio di previsione”, e la gestione che ne discende avviene secondo scenari già prefigurati che trovano dettaglio nel PEG e nel PIAO. Per la tenuta del sistema sono previste alcune soluzioni che rendono “gestibili” eventuali discontinuità organizzative e ambientali. Le variazioni di bilancio e gli accantonamenti servono a rendere “flessibile” la programmazione e la gestione consentendo rimedi e mettendo al riparo l’ente da eventuali imprevisti. A garanzia del funzionamento del “sistema”, che non dovrebbe conoscere intoppi, il legislatore contabile prevede anche dei riscontri periodici per la verifica degli equilibri di bilancio.

La verifica degli equilibri finanziari riguarda in particolare la cassa, la gestione di competenza e la gestione dei residui, la sussistenza di eventuali debiti fuori bilancio cui dare copertura e la verifica di congruità del FCDE. Il sistema bilancio richiede che tutte le spese conoscano sin dall’origine certa copertura finanziaria. In parole molto semplici, l’ente tanto può spendere quando è certa la copertura finanziaria (ovvero l’incasso dei crediti deve garantire il puntuale pagamento dei debiti).

Ricordiamo che:

- la “cassa” non può essere negativa, in quanto un valore negativo dimostrerebbe che l’ente si è di fatto indebitato, il che è escluso;
- le entrate in conto competenza devono generare incassi che coprono le spese in conto competenza. Se ciò non accade, avremo una spesa di competenza che probabilmente non sarà interamente saldata, con conseguente ritardo dei pagamenti e alimentazione della gestione dei residui;
- le entrate in conto residui attivi devono generare incassi che coprono le spese in conto residui passivi. Se non fosse così, la possibile conseguenza è un’errata quantificazione di fondi liberi e conseguente alterazione del risultato di amministrazione che può generare altra spesa, addirittura di investimento, che resterà, in tutto o in parte, non pagata;
- un FCDE “congruo”, sia a livello previsionale che nel rendiconto, consente di accelerare e rallentare i processi di spesa a seconda dell’effettivo andamento delle riscossioni e di restituire un valore attendibile del risultato di amministrazione evitando il rischio di sopravvalutare il risultato di amministrazione;
- l’esistenza di debiti fuori bilancio rispecchia una spesa sostenuta al di fuori del sistema di bilancio (quindi non riferita formalmente e preliminarmente ad uno stanziamento di spesa di bilancio che la preveda e/o ne assicuri la relativa copertura) e a cui occorre trovare rimedio nei modi e nei termini consentiti.

Verifica degli equilibri mediante confronto fra titoli

I titoli dell'entrata rappresentano le fonti di provenienza delle entrate. A dette fonti corrispondono determinati impieghi rappresentati dai titoli della spesa. Per questo motivo il confronto fra la parte Entrate e la parte Spese del bilancio di previsione, per la verifica degli equilibri di bilancio, avviene a livello di TITOLO. Per gli EETT, i titoli delle entrate sono in tutto 8; i titoli della spesa (suddivisi per Missioni e Programmi) sono in tutto 6.

Titoli dell'Entrata	Titoli della Spesa
E1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	U1 Spese correnti
E2 Trasferimenti correnti	
E3 Entrate extratributarie	
E4 Entrate in c/capitale	U2 Spese in conto capitale
E5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	U3 Spese per incremento attività finanziarie
E6 Accensione di prestiti	U4 Rimborso prestiti
E7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	U5 Chiusura anticipazioni ricevute istituto tesoriere/cassiere
E9 Entrate per conto terzi e partite di giro	U7 Uscite per conto terzi e partite di giro

Il pareggio e l'equilibrio di bilancio – Art. 162 TUEL

Il bilancio di previsione è per definizione in pareggio. L'art. 162 del TUEL testualmente recita: *“Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo.”*. Come chiarito anche nel principio applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/1 del d.lgs. 118/2011) la parte Entrate del bilancio, comprensiva del fondo pluriennale vincolato e dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, è di identico importo della parte Spese, comprensiva dell'eventuale disavanzo di amministrazione. Il bilancio di previsione deve garantire anche un fondo di cassa non negativo.

Pertanto, nel bilancio di previsione, gli stanziamenti di competenza di entrata devono essere sempre uguali agli stanziamenti di competenza di spesa, anche nel caso di variazione del bilancio o anche in presenza di un disavanzo.

Un bilancio deliberato in pareggio finanziario complessivo non è necessariamente in “equilibrio” finanziario.

Il bilancio di previsione è in “squilibrio finanziario” in presenza di un disavanzo da recuperare. Il disavanzo è un risultato negativo che deve essere ripianato, in quanto rappresenta un deficit di risorse finanziarie per la copertura integrale delle spese già contratte. L'ente deve comunque tendere nel tempo al mantenimento di un costante equilibrio finanziario inteso come equivalenza fra risorse e relativi impieghi, cioè un pareggio o un avanzo. Preservare un equilibrio finanziario nel medio-lungo periodo vuol dire preservare anche l'equilibrio economico. Gli squilibri finanziari, se non risanati determinano una crisi di liquidità che può condurre ad uno stato di insolvenza, caso in cui l'ente, oltre a non essere più puntuale negli adempimenti, non è più in grado di far fronte alle obbligazioni passive assunte. Ne consegue che risultati finanziari negativi si tradurranno in risultati economici negativi, impoverendo il patrimonio dell'ente anche al punto da pregiudicarne il normale funzionamento.

È buona regola contabile che ogni spesa venga impegnata e realizzata senza compromettere il generale principio di “equilibrio” del bilancio di esercizio. Come ha chiarito la Corte Costituzionale (sentenza n. 184/2016)

“è bene ricordare che la copertura economica delle spese ed equilibrio di bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l’equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse”. Una crescita delle spese ad un ritmo superiore alle entrate, reiterata nel tempo, può accompagnare l’ente locale al “dissesto”.

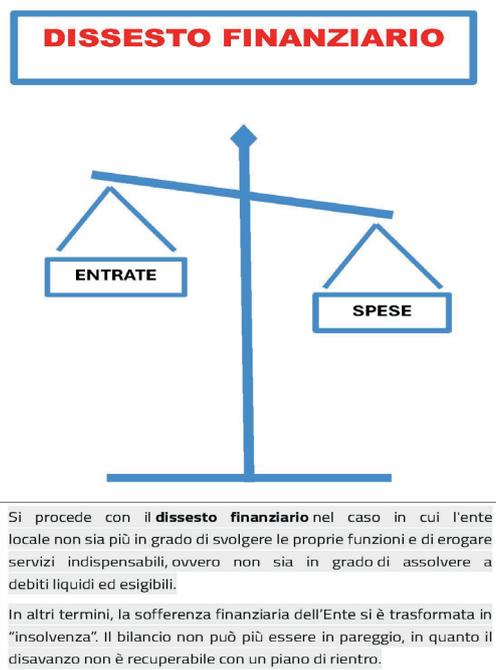
Al fine di evitare l’uso improprio delle risorse e mantenere, quindi, il bilancio in “equilibrio”, sulla base del principio che ogni spesa deve ricevere sin dall’inizio della procedura adeguata copertura finanziaria al fine di scongiurare disavanzi di gestione, l’ordinamento prevede (art. 183 co. 6 TUEL) delle limitazioni alla possibilità di assumere impegni di parte corrente sugli esercizi successivi a quello corrente. Se è vero che 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, comunque non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

- a) sugli esercizi successivi a quello in corso considerati nel bilancio di previsione, 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;
- 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’art. 1677 del codice civile, imputate anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione, delle spese correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale¹.

Dal punto di vista delle entrate, ai fini del mantenimento degli equilibri, si ricorda il divieto relativo all’accertamento attuale di entrate future. Quindi, l’accertamento delle entrate segue il perfezionamento dell’obbligazione giuridica con imputazione all’esercizio di esigibilità del credito.

Tali disposizioni seguono l’idea che tanto l’ente può spendere quando ha realizzato (incassato) le entrate o ha certezza di accertare crediti “effettivamente” esigibili che garantiscono copertura finanziaria alla spesa. Questa “idea” di “copertura certa” della spesa porta a dover individuare una misura affidabile della riscossione dei crediti anche se si tratta di crediti di dubbia e difficile esazione. Tale “misura” si sostanzia nella previsione di un accantonamento obbligatorio denominato Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE). L’esigenza di una corretta determinazione di tale “misura” è il motivo per cui in sede di assestamento e di salvaguardia di bilancio si procede alla verifica di congruità del FCDE, stanziato e accantonato, al fine di accelerare e rallentare i processi di spesa tenuto conto dell’andamento delle riscossioni effettivamente registrato. Infatti, non è possibile finanziare nuova spesa confidando in crediti per i quali sussistono dubbi circa la possibile esazione, questo almeno nella misura di prevedibile mancata riscossione di detti crediti.

1. Il punto 5.1 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria prevede che nel caso in cui risulti consentita l’assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l’elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nel corso dell’esercizio è trasmesso, per conoscenza, all’organo consiliare.



La salvaguardia degli equilibri di bilancio – Art. 193 TUEL

Una corretta gestione dell'ente locale richiede una costante verifica degli equilibri di bilancio al fine di prevenire disavanzi di gestione e di amministrazione che possono condurre al dissesto.

Ai fini del mantenimento nel tempo dell'equilibrio economico-finanziario, quindi per scongiurare situazioni di deficiarietà, il Consiglio deve provvedere, secondo le tempistiche proprie del regolamento di contabilità e comunque almeno una volta l'anno entro il 31 luglio, ad attestare il rispetto del principio del pareggio finanziario e di tutti gli equilibri a cui il bilancio è sottoposto o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente:

- a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;
- b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio;
- c) le iniziative necessarie ad adeguare il FCDE stanziato in bilancio e accantonato nel risultato di amministrazione in caso l'andamento degli incassi lo richieda.

La verifica degli equilibri richiede anche una stima dell'andamento degli accertamenti e degli impegni al 31/12 oltre che alla valutazione di detto andamento alla data della "salvaguardia".

In riferimento agli EELL, la salvaguardia degli equilibri di bilancio è contemplata dall'art. 193 del TUEL. Ai fini del riequilibrio possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi:

1. le economie di spesa;
2. tutte le entrate ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione prestiti e quelle con specifico vincolo di destinazione;

3. i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili;
4. le entrate in conto capitale per squilibri in conto capitale;
5. in via residuale, ove non possa provvedersi con le modalità precedenti, è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione "libero".

La mancata adozione da parte dell'ente della "salvaguardia", cioè dei provvedimenti di riequilibrio, è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione.

La quota libera dell'avanzo di amministrazione può essere utilizzata per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio ove non possa provvedersi con mezzi ordinari. Per "mezzi ordinari" si intende la possibilità di minimizzare le spese e di massimizzare le entrate proprie, cioè senza aumentare la pressione fiscale (con l'incremento delle aliquote tributarie e delle tariffe per esempio). Peraltro, l'applicazione della quota libera dell'avanzo di amministrazione segue un ordine di priorità² e per l'uso finalizzato ad altri scopi previsti, come ad esempio il finanziamento della spesa "corrente a carattere non permanente", occorre certificare che non vi siano debiti fuori bilancio a cui dare copertura e non siano necessari provvedimenti per la salvaguardia cui non possa farsi fronte con mezzi ordinari. Questo è il motivo per il quale l'applicazione della quota libera dell'avanzo di amministrazione è operata generalmente in sede di salvaguardia entro il 31 luglio e la "salvaguardia" risulta concomitante all'assestamento di bilancio.

Si ricorda, infine, che l'art. 193 prevede anche la possibilità di modificare le tariffe e le aliquote relative a tributi di propria competenza proprio per ripristinare gli equilibri di bilancio. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, co. 169, della l. 296/2006 ("*Gli EELL deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.*"), l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2 dell'art. 193 TUEL (cioè entro il 31/7).

Equilibrio finanziario di parte corrente

L'equilibrio finanziario di parte corrente è dato da:

- previsioni di competenza relative alle spese correnti ≤ previsioni di competenza relative ai primi tre titoli dell'entrata.

Questa formula va completata tenuto conto quanto segue:

- le previsioni di competenza relative alle spese correnti vanno incrementate con:
 - le previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale³;
 - il saldo negativo delle partite finanziarie⁴;

2. 1. Per la copertura dei debiti fuori bilancio; 2. per i provvedimenti necessari alla salvaguardia degli equilibri ove non possa provvedersi con i mezzi ordinari; 3. per la spesa di investimento; 4. per la spesa corrente a carattere non permanente; 5. per l'estinzione anticipata dei prestiti.

3. I trasferimenti in conto capitale da parte dell'ente a favore di un altro soggetto, non costituiscono una spesa di investimento e quindi non possono essere finanziati con ricorso all'indebitamento o da altre entrate in conto capitale. Sono erogazioni effettuate da un soggetto a favore di terzi in assenza di una controprestazione. Il rispetto del vincolo di destinazione del contributo (o del trasferimento) non costituisce "controprestazione".

4. Il saldo delle partite finanziarie (SPF) corrisponde alla differenza fra E. Tit. V (entrate da riduzione di attività finanziarie) e U. Tit. III

- le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti escludendo i rimborsi anticipati;
- alle previsioni di competenza delle Entrate vanno sommati:
 - i contributi destinati al rimborso dei prestiti;
 - l'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.

Inoltre, le spese correnti, così determinate, possono essere finanziate esclusivamente dalle entrate correnti, così determinate, salvo le eccezioni tassativamente indicate dalla legge.

Se gli stanziamenti delle entrate correnti (integrate) superano le spese correnti (integrate) avremo l'avanzo di parte corrente detto anche “**marginale corrente positivo**”.

Non tutte le entrate correnti possono essere considerate ai fini della determinazione dell'equilibrio di parte corrente. Infatti, le **entrate straordinarie**, che sono quelle che non hanno un carattere ricorrente, sono destinate alla spesa per investimento ovvero a spese correnti di carattere straordinario. E sono considerate comunque straordinarie quelle entrate che, seppur per avventura si presentano per un certo intervallo con una certa ricorrenza e per importi costanti, per loro natura possono “fluttuare” liberamente e anche mancare del tutto.

All'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge.

Le eccezioni di legge previste per il finanziamento delle spese correnti sono:

1. i proventi per i permessi di costruire e relative sanzioni;
2. i proventi da alienazione destinati al finanziamento delle quote di capitale per ammortamento dei mutui;
3. risparmi derivanti dalla rinegoziazione dei mutui (almeno fino al 2027, così come previsto dall'art. 7, comma 2 del d.l. 125/2015).

Nel caso dei **proventi per i permessi di costruire e delle relative sanzioni**, dal 1° gennaio 2018 non possono più essere destinati totalmente al finanziamento delle spese correnti, ma solo per impieghi specifici attinenti prevalentemente a spese in conto capitale con eccezione della manutenzione ordinaria delle opere di urbanizzazione (primaria e secondaria). Quindi, dal 2018 i proventi da “oneri di urbanizzazione” cessano di essere entrate a destinazione generica, ma restano vincolate a determinate categorie di spese.

I **proventi da alienazione** possono essere destinati al finanziamento, anche anticipato, delle quote di capitale per ammortamento dei mutui e prestiti obbligazionari, se:

- tenuto conto del bilancio consolidato dell'esercizio precedente, risulta che il rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento è superiore a 2;
- dal bilancio di previsione non risulta un incremento di spesa corrente ricorrente;
- gli accantonamenti al FCDE risultano regolari.

(spese per incremento di attività finanziarie), due titoli per la gestione delle attività finanziarie (acquisizione/cessione di partecipazioni e di titoli, concessione e riscossione di crediti, prelievi da depositi bancari, ecc. ...). Se il saldo è negativo è considerato nell'equilibrio di parte corrente. Se il saldo è positivo è destinato al rimborso anticipato dei prestiti o al finanziamento degli investimenti. Se l'equilibrio complessivo delle partite finanziarie è negativo, l'equilibrio di bilancio di parte corrente è determinato al netto anche delle quote vincolate e delle quote accantonate in bilancio riguardanti le partite finanziarie (17° correttivo Arconet). Se l'equilibrio complessivo delle partite finanziarie è positivo, l'equilibrio di bilancio in c/capitale è determinato al netto anche delle quote vincolate e delle quote accantonate in bilancio riguardanti le partite finanziarie (17° correttivo Arconet).

Equilibrio finanziario di parte capitale

Il bilancio di previsione deve garantire anche l'equilibrio in conto capitale, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento costituite da:

- entrate in conto capitale (es. proventi da alienazioni, trasferimenti in conto capitale, proventi dai permessi di costruire, proventi da monetizzazioni, ecc.);
- accensione di prestiti e mutui;
- quota libera dell'avanzo di amministrazione;
- quota consolidata del margine corrente positivo (c.d. avanzo di parte corrente);
- saldo positivo delle perdite finanziarie corrispondente alla differenza positiva tra accertamenti di entrate da riduzioni di attività finanziarie (titolo V dell'entrate) e spese impegnate per incremento di attività finanziarie (titolo III della spesa);
- risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili;
- entrate correnti straordinarie (v. art. 187 TUEL e il paragrafo relativo all'eq. corrente).

L'avanzo di parte corrente (detto anche "**margine corrente positivo**") può essere destinato al finanziamento degli investimenti solo per gli esercizi successivi, compresi nel bilancio di previsione non oltre cinque esercizi a decorrere dall'esercizio in corso, ma **solo per la parte indicata come consolidata**. La quota consolidata è un importo pari al minor valore tra: 1) la media dei margini di parte corrente in termini di competenza negli ultimi tre rendiconti, se positivi; 2) la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa negli ultimi tre rendiconti, se positivi. In questi casi è indispensabile che l'ente locale non abbia accertato un disavanzo di amministrazione in entrambi i due ultimi esercizi.

Possono anche essere destinate ad incrementare la previsione del margine corrente destinato agli investimenti:

- la **quota del margine corrente costituita da riduzioni permanenti della spesa corrente**, realizzate nell'esercizio in corso e risultanti da un titolo giuridico perfezionato;
- il 50% delle previsioni delle maggiori entrate correnti derivanti dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali a carattere permanente, o derivanti dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate e stanziate nel bilancio di previsione.

La quota libera dell'avanzo di amministrazione (avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente) può essere utilizzata per il finanziamento degli investimenti, con variazione di bilancio, purché sia rispettato il seguente ordine di priorità:

- 1) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- 2) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- 3) **per il finanziamento di spese di investimento**;
- 4) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- 5) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

L'indebitamento

L'art. 119 comma 7 della Costituzione stabilisce che il ricorso all'indebitamento è ammesso solo per finanziare spese di investimento previa definizione dei piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. Il principio è poi ripreso anche dall'art. 10

della l. 243/2012 che prevede, inoltre, che la durata dell'ammortamento finanziario del debito non sia superiore alla vita utile dell'investimento.

Il piano di ammortamento dei mutui non può avere una durata superiore alla vita utile dell'investimento. Per determinare la vita utile dell'investimento si fa riferimento ai coefficienti di ammortamento (di cui al sistema di contabilità economica per le amministrazioni pubbliche della RgS). Dal coefficiente (C) si desume la durata del piano di ammortamento (PAM). Quindi, $PAM=(1/C)$. La vita utile dovrà essere maggiore o uguale alla durata del piano di ammortamento.

La l. 350/2003, nell'elencare gli interventi che costituiscono investimenti, precisa che non costituiscono indebitamento le operazioni che consentono di superare momentanee carenze di liquidità per pagare spese per le quali è già prevista una idonea copertura di bilancio, come nel caso dell'anticipazione di tesoreria.

Le entrate derivanti da operazioni di indebitamento sono immediatamente accertate a seguito del perfezionamento delle relative obbligazioni, anche **se non rimosse**, e sono imputate all'esercizio in cui si prevede l'incasso effettivo. Contestualmente è impegnata la spesa per il rimborso del prestito con imputazione agli esercizi in cui è previsto il rimborso come da piano di ammortamento sia per quota capitale che per interessi.

Nel corso della gestione particolare attenzione deve essere dedicata alle scelte di indebitamento che vanno attentamente valutate ai fini degli equilibri economico-finanziari nel tempo.

Può esservi ricorso all'indebitamento solo nel caso in cui non vi siano risorse alternative che consentano di evitare il sostenimento di oneri indotti (interessi passivi).

Sono preferibili forme flessibili di ricorso al credito per evitare eventuali sovra-indebitamenti per realizzare gli investimenti. Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d'investimento finanziata con l'indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito).

Condizioni per l'indebitamento – Artt. 202-207 TUEL

Il ricorso all'indebitamento da parte degli EELL è ammesso esclusivamente per la realizzazione degli investimenti⁵. Può essere fatto ricorso a mutui passivi per il finanziamento dei debiti fuori bilancio e per altre destinazioni di legge⁶. Le relative entrate hanno destinazione vincolata.

Il ricorso all'indebitamento è possibile solo se è stato approvato il rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento ed è stato approvato o variato il bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti⁷.

L'ente locale può indebitarsi solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello derivante dall'inde-

5. Art. 202. Ricorso all'indebitamento.

6. La l. 448/2001, art. 41, co. 4, precisa che per il finanziamento di spese di parte corrente, il comma 3 dell'articolo 194 del TUEL si applica limitatamente alla copertura dei debiti fuori bilancio maturati anteriormente alla data di entrata in vigore della L.C. 3/2001.

7. Art. 203 "Attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento": Il ricorso all'indebitamento è possibile solo se sussistono le seguenti condizioni: a) avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento; b) iscrizione dei relativi stanziamenti con variazione al bilancio di previsione deliberata dal Consiglio e contestuale adeguamento del DUP e previsione in bilancio anche della copertura degli oneri derivanti dall'indebitamento e per la copertura delle spese di gestione.

bitamento già contratto⁸, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, **non supera il 10% delle entrate relative ai primi 3 titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui**⁹.

I **contratti di mutuo** con enti diversi dalla Cassa depositi e prestiti e dall'Istituto per il credito sportivo, devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:

- a) l'ammortamento non può avere durata inferiore ai 5 anni;
- b) la decorrenza dell'ammortamento deve essere fissata al 1° gennaio dell'anno successivo (ad es. "al 1/1/ $n+1$ ") a quello della stipula del contratto (avvenuta nell'anno " n "). La decorrenza può essere anticipata al 1° luglio dello stesso anno (cioè al 1/7/ n) per i contratti stipulati nel primo semestre dell'anno oppure posticipata al 1° luglio dell'anno successivo (cioè al 1/7/ $n+1$) o al 1° gennaio dell'anno ancora successivo (cioè al 1/1/ $n+2$);
- c) la rata di ammortamento deve essere comprensiva, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
- d) unitamente alla prima rata di ammortamento del mutuo devono essere corrisposti anche gli eventuali interessi di preammortamento¹⁰;
- e) deve essere indicata la natura della spesa da finanziare con il mutuo e, se è il caso, occorre dare atto dell'intervenuta approvazione del progetto di fattibilità tecnica-economica o esecutivo;
- f) deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile ai mutui determinato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Queste disposizioni si applicano, se compatibili, alle altre forme di indebitamento cui l'ente locale acceda.

L'ente mutuatario utilizza il ricavato del mutuo sulla base dei documenti giustificativi della spesa ovvero sulla base di stati di avanzamento dei lavori.

Gli EELL sono autorizzati ad attivare prestiti obbligazionari nelle forme consentite dalla legge¹¹.

Gli EELL sono autorizzati a contrarre **aperture di credito** e l'utilizzo avviene sulla base dei documenti giustificativi della spesa ovvero sulla base di stati di avanzamento dei lavori¹². I contratti di apertura di credito devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:

- a) la banca è tenuta ad effettuare erogazioni, totali o parziali, dell'importo del contratto in base alle richieste di volta in volta inoltrate dall'ente previo rilascio da parte di quest'ultimo delle relative **delegazioni di pagamento**;
- b) gli interessi devono riferirsi ai soli importi erogati. L'ammortamento di tali importi deve avere una durata non inferiore a 5 anni con decorrenza dal 1/1 o dall'1/7 successivi alla data dell'erogazione;
- c) le rate di ammortamento devono essere comprensive, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
- d) unitamente alla prima rata di ammortamento devono essere corrisposti anche gli eventuali interessi di preammortamento;

8. Cioè riferito a mutui, prestiti obbligazionari, ad aperture di credito e a garanzie prestate. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi.

9. Art. 204. Regole particolari per l'assunzione di mutui.

10. Qualora l'ammortamento del mutuo decorra dal 1/1 del secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta la stipula del contratto, gli interessi di preammortamento sono calcolati allo stesso tasso del mutuo dalla data di valuta della somministrazione al 31/12 successivo e dovranno essere versati dall'ente mutuatario con la medesima valuta 31/12 successivo.

11. Art. 205. Attivazione di prestiti obbligazionari.

12. Art. 205-bis. Contrazione di aperture di credito.

- e) deve essere indicata la natura della spesa da finanziare con il mutuo e, se è il caso, occorre dare atto dell'intervenuta approvazione del progetto di fattibilità tecnica-economica o esecutivo;
- f) deve essere rispettata la misura massima di tasso applicabile alle aperture di credito i cui criteri di determinazione sono demandati ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno.

Quale garanzia del pagamento delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti gli EELL possono rilasciare delegazione di pagamento a valere sulle entrate afferenti ai primi 3 titoli del bilancio di previsione¹³. L'atto di delega, non soggetto ad accettazione, è notificato al tesoriere da parte dell'ente locale e costituisce titolo esecutivo.

I comuni, le province e le città metropolitane possono rilasciare a mezzo di deliberazione consiliare **garanzia fideiussoria** per l'assunzione di mutui destinati ad investimenti e per altre operazioni di indebitamento da parte di aziende da essi dipendenti, da consorzi cui partecipano nonché dalle comunità montane di cui fanno parte¹⁴.

A fronte di operazioni di emissione di prestiti obbligazionari effettuate congiuntamente da più EELL, gli enti capofila possono procedere al rilascio di garanzia fideiussoria riferita all'insieme delle operazioni stesse. Contestualmente gli altri enti emittenti rilasciano garanzia fideiussoria a favore dell'ente capofila in relazione alla quota parte dei prestiti di propria competenza. Ai fini del limite del 10% su indicato, la garanzia prestata dall'ente capofila concorre alla formazione del limite di indebitamento solo per la quota parte dei prestiti obbligazionari di competenza dell'ente stesso.

La garanzia fideiussoria può essere rilasciata anche a favore di terzi per l'assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale, purché: a) il progetto sia stato approvato dall'ente locale e sia stata stipulata una convenzione con il soggetto mutuatario che regoli la possibilità di utilizzo delle strutture in funzione delle esigenze della collettività locale; b) la struttura realizzata sia acquisita al patrimonio dell'ente al termine della concessione; c) la convenzione regoli i rapporti tra ente locale e mutuatario nel caso di rinuncia di questi alla realizzazione o ristrutturazione dell'opera.

Gli interessi annuali relativi alle operazioni di indebitamento garantite con fideiussione concorrono alla formazione del limite del 10% su citato e non possono impegnare più di 1/5 di tale limite. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

Con il regolamento di contabilità l'ente può limitare la possibilità di rilasciare fideiussioni.

Equilibrio dei servizi per conto terzi e delle partite di giro

I servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi **discrezionalità** ed **autonomia decisionale** da parte dell'ente. Ai fini dell'individuazione, l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della operazione: **ammontare**, **tempi** e **destinatario** della spesa. Non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria. Tali entrate e spese costituiscono al tempo stesso un credito e un debito per l'ente.

13. Art. 206. Delegazione di pagamento.

14. Art. 207. Fideiussione.

Per quanto riguarda la contabilizzazione delle operazioni riferibile a partite di giro e servizi conto terzi, la stessa avviene sui titoli di entrate e spesa appositamente previsti e si caratterizza per la circostanza che l'accertamento di entrata e l'impegno di spesa sono assunti contestualmente e per pari importo, in quanto l'ente è al tempo stesso a debito e a credito. Gli impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunti in relazione alle esigenze della gestione.

Ricordiamo la distinzione tra "partite di giro" e "servizi per conto terzi". Nel primo caso le transazioni riguardano tre soggetti, come nel caso delle operazioni effettuate dall'ente in qualità di sostituto di imposta. L'esempio classico è dato dalle ritenute erariali: l'ente ritiene a valere sul compenso corrisposto al professionista un certo importo per poi riversarlo all'Erario. Nei servizi per conto terzi, il rapporto è a "due": l'ente provvede ad effettuare una trattenuta al terzo, per poi renderla al medesimo soggetto, come nel caso dei depositi cauzionali.

Ricordiamo anche il divieto espresso di imputazione provvisoria alle partite di giro e ai servizi conto terzi.

Equilibrio nella gestione di tesoreria – Artt. 222 e 195 del TUEL

L'anticipazione di tesoreria è un prestito a breve termine che consente di far fronte a pagamenti urgenti e indifferibili in situazione di carenza temporanea di disponibilità liquide. Questo prestito a breve termine va restituito mano a mano che le entrate dell'ente sono riscosse e, di norma, l'anticipazione va integralmente chiusa a fine esercizio. La richiesta di anticipazione di tesoreria deve essere preceduta da una formale deliberazione di Giunta che attesti il limite massimo del prestito, mentre l'utilizzo effettivo è disposto su richiesta del responsabile del servizio finanziario. L'anticipazione di tesoreria opera come uno scoperto di conto corrente su cui vengono calcolati gli interessi per le somme effettivamente utilizzate in base al tasso individuato nella convenzione di tesoreria. Si ricorda che detto prestito non costituisce indebitamento come stabilito dalla l. 350/2003, in quanto trattasi di operazioni che consentono di superare una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.

Per gli EELL il riferimento è l'art. 222 TUEL (Anticipazioni di tesoreria). Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della Giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei 3/12 delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio¹⁵. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione di tesoreria. Per gli EELL in dissesto economico-finanziario, che abbiano adottato la deliberazione di cui all'articolo 251, comma 1 (attivazione delle entrate proprie), e che si trovino in condizione di grave indisponibilità di cassa, certificata congiuntamente dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione, il limite massimo è elevato a 5/12 fino al raggiungimento dell'equilibrio e, comunque, per non oltre cinque anni, compreso quello in cui è stato deliberato il dissesto. È fatto divieto ai suddetti enti di impegnare tali maggiori risorse per spese non obbligatorie per legge e risorse proprie per partecipazione ad eventi o manifestazioni culturali e sportive, sia nazionali che internazionali.

Nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito il ricorso all'anticipazione di Tesoreria.

15. La Corte dei Conti si è pronunciata sul criterio di computo del limite all'anticipazione di tesoreria valutando due alternative. La prima considera che il limite sia computato tenendo conto solo del totale delle utilizzazioni senza tenere conto delle eventuali intermedie restituzioni. La seconda, meno restrittiva, considera anche le restituzioni intervenute (che espanderebbero di nuovo la possibilità di utilizzo). Con deliberazione n. 23/SEZAUT/2014 del 15 settembre 2014, la Corte dei Conti ha chiarito che "il limite massimo delle anticipazioni di tesoreria concedibili ... è da intendersi rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni *medio tempore* intervenute". In sintesi, la Corte opta per la seconda soluzione atteso che il limite dei 3/12 rappresenta un elemento "obbligatorio per legge" del "contratto" di finanziamento che opera come un "fido" (scoperto di conto corrente).

Le **anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere** dell'ente sono contabilizzate nei titoli istituiti appositamente per tale tipologia di entrate e di spese.

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono contabilizzate nel rispetto del principio dell'integrità, per il quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro intero importo al lordo delle correlate spese e entrate. Al fine di consentire la contabilizzazione al lordo gli stanziamenti di spesa riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.

Le anticipazioni devono essere estinte nell'esercizio finanziario in cui sono contratte. Pertanto, al 31/12 di ciascun esercizio, l'importo delle entrate accertate e riscosse per le anticipazioni deve pareggiare con l'importo delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle medesime anticipazioni. Ricordiamo che il fondo cassa finale non può essere negativo.

Se al 31/12/n l'Ente non è riuscito a restituire tutta l'anticipazione dovuta per indisponibilità di cassa allora la soluzione sarà data da una regolazione contabile:

- si emette un mandato a favore del tesoriere per chiudere l'impegno inizialmente preso;
- non si registra un fondo cassa negativo poiché il mandato a chiusura dell'anticipazione, necessario alla parifica di cassa, è stato emesso;
- si assume un nuovo impegno a favore del tesoriere il 31/12/n, che al 1/1/n+1 risulterà essere un residuo passivo con imputazione all'esercizio n nel titolo V della spesa pari alla quota di anticipazione che non è stata restituita;
- il risultato contabile dell'esercizio "n" così è influenzato negativamente, non nel fondo cassa che non è negativo, ma dal residuo passivo nel titolo V della spesa;
- nell'esercizio "n+1" il tesoriere utilizza i primi incassi per chiudere il debito per l'anticipazione non restituita a fronte del mandato di pagamento su "n+1" in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, a fronte del "residuo passivo";
- se occorre ricorrere di nuovo all'anticipazione, l'ente assume un nuovo impegno su "n+1".

Si ricorda che l'esistenza di una anticipazione non restituita al 31/12 rappresenta un parametro di deficiarietà strutturale.

Il ricorso reiterato ad anticipazione di cassa denota un pericoloso squilibrio finanziario.

Collegato al discorso relativo all'anticipazione di Tesoreria c'è quello riferito all'utilizzo di entrate vincolate in termini di cassa. L'art. 195 (**Utilizzo di entrate vincolate**) che consente agli EELL, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario, di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile. L'utilizzo di entrate vincolate presuppone l'adozione della deliberazione della Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222 TUEL e viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio. Il ricorso all'utilizzo delle entrate vincolate vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria. Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti. Gli EELL che hanno deliberato alienazioni del patrimonio ai sensi dell'articolo 193 (cioè ai fini della salvaguardia) possono, nelle more del perfezionamento di tali atti, utilizzare in termini di cassa le entrate vincolate, fatta eccezione per i trasferimenti di enti del settore pubblico

allargato e del ricavato dei mutui e dei prestiti, con obbligo di reintegrare le somme vincolate con il ricavato delle alienazioni.

Per quel che attiene la contabilizzazione dell'utilizzo di entrate vincolate per spese correnti libere occorre tener presente quanto segue. A differenza delle anticipazioni di tesoreria per le quali esistono dei titoli specifici di entrata e di spesa per le registrazioni contabili, nel caso di utilizzo delle entrate vincolate per il pagamento di spese correnti libere la contabilizzazione da parte dell'ente avviene sulle partite di giro, ovvero sul titolo 9 dell'Entrata e titolo 7 della Spesa. Quindi, il ricorso all'uso di entrate vincolate è effettuato con un accertamento in entrata, con indicazione del "vincolo", e un corrispondente impegno di spesa senza indicazione del "vincolo". Le entrate vincolate non possono essere destinate per altri scopi in quanto il vincolo di destinazione deriva dalla legge, dai trasferimenti e dai prestiti contratti per spesa di investimento. Per questo motivo il tesoriere mantiene contabilmente distinte le risorse vincolate che si trova a gestire in termini di incassi e pagamenti. Nel caso di risorse vincolate l'ente è tenuto a indicare nei propri ordinativi di incasso e di pagamento destinati al tesoriere il vincolo di destinazione. Tale indicazione fornita con dei codici specifici consente al Tesoriere di tenere sotto controllo la cosiddetta "cassa vincolata" all'interno del fondo cassa complessivo. Nel caso in cui l'ente utilizzi entrate vincolate per il pagamento di spese correnti non vincolate (c.d. "spese correnti libere") il tesoriere ne deve tenere debitamente conto utilizzando le "carte contabili" di entrata e di spesa che consentono al tesoriere di trasmettere codici provvisori sul sistema informatizzato SIOPE+. Le "carte contabili" sono utilizzate in relazione ad operazioni sospese, dette "sospesi", che vanno regolarizzati da parte dell'ente generalmente entro il giorno 10 del mese successivo. Queste operazioni, quindi, sono tracciate mediante "carte contabili" in attesa di regolarizzazione con successivi impegni e mandati di pagamento e corrispondenti reversali di incasso da parte dell'ente, al fine di ricostituire le somme vincolate precedentemente impiegate. Quindi, il reintegro delle entrate vincolate, sempre sulle partite di giro, è effettuato con un accertamento in entrata, senza indicazione del "vincolo", e un corrispondente impegno di spesa con indicazione del "vincolo" (non è indicato alcun vincolo per l'entrata, in quanto si tratta di risorse "libere" a cui è infine attribuito un vincolo di destinazione mediante emissione di un mandato "vincolato" in quietanza di entrata). A fine esercizio le entrate vincolate impiegate per le spese correnti libere dovrebbero risultare reintegrate, con conseguente registrazione contabile sempre a valere sulle partite di giro. Nel caso in cui ciò non avvenga, cioè nel caso in cui le entrate vincolate impiegate per spese correnti libere non sono reintegrate, a fine esercizio rimarrà quell'accertamento di entrate non riscosso sulle partite di giro, mentre il tesoriere si ritroverà con la cassa vincolata ridotta di un importo pari al mancato reintegro.

Es. del. Giunta: Anticipazione tesoreria e utilizzo per cassa di entrate vincolate

COMUNE DI _____

DELIBERAZIONE DI GIUNTA COMUNALE

N. _____ del 05/02/2024

Oggetto: **Autorizzazione all'anticipazione di tesoreria ed all'utilizzo di entrate a specifica destinazione per il pagamento di spese correnti per l'esercizio 2024.**

L'anno 2024, il giorno 5 del mese di febbraio nella Casa comunale, legalmente convocata, si è riunita, sotto la Presidenza del Sindaco _____ e con l'assistenza del Segretario Generale _____, la Giunta comunale nelle persone dei Signori:

Sindaco_____

Vicesindaco_____

Assessore_____

Assessore _____

.....

Il Presidente, riconosciuta legale l'adunanza, dichiara aperta la seduta e invita la Giunta comunale a trattare l'argomento in oggetto.

LA GIUNTA COMUNALE

ESAMINATA l'allegata proposta di deliberazione;

VISTI i pareri favorevoli espressi ai sensi dell'art. 49 comma 1° e dell'art. 147-*bis* del d.lgs. 267/2000 allegati alla presente deliberazione dal Dirigente del Settore Bilancio in ordine alla regolarità tecnica e contabile;

Con voti unanimi e favorevoli espressi in forma palese;

DELIBERA

di approvare la proposta di deliberazione in oggetto facendola propria ad ogni effetto.

Successivamente, con separata votazione unanime

LA GIUNTA COMUNALE

Dichiara la presente deliberazione immediatamente eseguibile ai sensi dell'art. 134 comma 4° del d.lgs. n. 267/2000.

IL SINDACO – PRESIDENTE

IL SEGRETARIO GENERALE

A cura del dirigente al Settore Bilancio è stata redatta la seguente

PROPOSTA DI DELIBERAZIONE

che viene sottoposta all'esame della Giunta.

Per assicurare la liquidità finanziaria necessaria a garantire il pagamento delle retribuzioni al personale dipendente, l'assolvimento delle spese obbligatorie e degli impegni assunti nei confronti dei creditori, ecc., può rivelarsi necessario ricorrere all'anticipazione di tesoreria.

Considerato, inoltre, che per assicurare la liquidità finanziaria necessaria a garantire il pagamento delle spese correnti, può rivelarsi necessario ricorrere all'utilizzo di entrate aventi specifica destinazione derivanti da mutui, da trasferimenti provenienti dal settore pubblico allargato e da disposizioni di legge, prima di dovere ricorrere all'anticipazione di tesoreria;

L'art. 222 del d.lgs. n. 267/2000 prevede che il tesoriere dell'ente, su richiesta e previa deliberazione della Giunta, concede anticipazioni di tesoreria nel limite massimo di tre dodicesimi delle entrate correnti accertate nel penultimo anno precedente.

L'art. 1, co. 55, l. 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) dispone quanto segue: "555. Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al comma 1 dell'articolo 222 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è elevato da tre a cinque dodicesimi per ciascuno degli anni dal 2020 al 2025";

Secondo l'art. 195 del d.lgs. n. 267/2000 gli enti locali possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate per il finanziamento delle spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con Istituti diversi dalla Cassa Depositi e Prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'art. 222.

Le entrate relative ai primi tre titoli accertate nell'esercizio 2019 ammontano a € _____ e sono così ripartite:

Entrate titolo I	€
Entrate titolo II	€
Entrate titolo III	€
TOTALE ENTRATE CORRENTI	€

Pertanto, il limite massimo per il ricorso all'anticipazione di tesoreria per l'esercizio 2024 è di Euro _____ pari ai 5/12 (cinque dodicesimi) del totale delle entrate sopra indicate;

La deliberazione della Corte dei Conti – Sezione autonomie, n. 23/SEZAUT/2014 del 15 settembre 2014, chiarisce che "il limite massimo delle anticipazioni di tesoreria concedibili (avente ad oggetto tanto le anticipazioni di tesoreria che le entrate a specifica destinazione di cui all'art. 195 TUEL), fissato dall'art. 222 TUEL nella misura dei tre dodicesimi delle entrate correnti accertate nel penultimo anno precedente è da intendersi rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni *medio tempore* intervenute".

L'utilizzo di entrate aventi specifica destinazione vincola una corrispondente quota dell'anticipazione di tesoreria e i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione vanno a ricostituire la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti.

Ritenuto di provvedere all'autorizzazione in termini di cassa di entrate aventi specifica destinazione al fine di evitare il più possibile il ricorso all'anticipazione di tesoreria;

Visto il punto 10 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, il quale chiarisce le modalità e i limiti dell'utilizzo delle somme vincolate a cui il Tesoriere dovrà scrupolosamente attenersi garantendo la tassativa esigenza di ricostituire tali somme al fine di non compromettere il conseguimento delle finalità a cui dette somme sono destinate;

Visto il d.lgs. n. 267/2000;

Visto il d.lgs. n. 118/2011 e in particolare il principio contabile applicato;

Vista la Legge di Bilancio 2020 (art. 1, comma 555);

Visto lo Statuto comunale;

Visto il vigente Regolamento comunale di contabilità;

SI PROPONE DI DELIBERARE

per tutto quanto riferito in premessa, che qui si intende riportato quale parte integrante e sostanziale:

- 1) di autorizzare, ai sensi dell'art. 222 del d.lgs. n. 267/2000, il ricorso all'anticipazione di tesoreria per l'esercizio 2024 entro il limite massimo dei 5/12, pari a € _____;
- 2) di dare atto che l'anticipazione di tesoreria sarà attivata su richiesta del Responsabile del Servizio Finanziario nei casi di effettiva indisponibilità di cassa;
- 3) di vincolare irrevocabilmente a favore del tesoriere comunale tutte le entrate relative ai primi tre titoli del bilancio, nonché tutte le entrate non aventi specifica destinazione, fino alla concorrenza della somma anticipata e relativi interessi maturandi ed eventuali oneri accessori;
- 4) di autorizzare il tesoriere comunale a utilizzare le riscossioni di cui al punto precedente per la progressiva riduzione dell'anticipazione, in linea capitale e inerenti interessi, sino alla completa estinzione;
- 5) di autorizzare per l'esercizio 2024, ai sensi dell'art. 195 del d.lgs. n. 267/2000, l'utilizzo da parte del Tesoriere Comunale di entrate aventi specifica destinazione, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa Depositi e Prestiti, per il finanziamento delle spese correnti, entro il limite massimo previsto dalla normativa vigente per il ricorso all'anticipazione di tesoreria autorizzata in € _____;
- 6) di dare atto che:
 - l'utilizzo di cassa di entrate a specifica destinazione vincola una corrispondente quota dell'anticipazione di tesoreria, ai sensi dell'art. 195, comma 3, del d.lgs. n. 267/2000;
 - l'attivazione, da parte del Tesoriere Comunale, dell'utilizzo di entrate aventi specifica destinazione sarà disposto in via automatica in caso di insufficienza di fondi liberi, secondo le modalità indicate dal punto 10 del principio contabile applicato della contabilità finanziaria all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011;
 - sarà cura dell'ente provvedere alla registrazione contabile dei movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate, nel rispetto di quanto previsto dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011;
- 7) di trasmettere il presente provvedimento al tesoriere comunale;
- 8) di dichiarare il presente atto immediatamente eseguibile, ai sensi dell'art. 134, comma 4, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, con separata votazione unanime.

Lì 01/02/2024

Il Dirigente del Settore Bilancio

Il Dirigente del Settore Bilancio, vista ed esaminata la proposta di deliberazione sopra riportata, esprime parere favorevole di regolarità tecnica e contabile, ai sensi dell'art. 49 e dell'art. 147-bis del d.lgs. n. 267/2000.

Lì 01/02/2024

Il Dirigente del Settore Bilancio

Norme sulle esecuzioni nei confronti degli EELL – Art. 159 TUEL

Sempre ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio e per assicurare la regolare funzionalità dell'ente, sono definite norme sull'esecuzione nei confronti degli EELL. L'art. 159 del TUEL prevede che non sono ammesse procedure di esecuzione e di espropriazione forzata nei confronti degli EELL presso soggetti diversi dai rispettivi tesoriere. Gli atti esecutivi eventualmente intrapresi non determinano vincoli sui beni oggetto della procedura espropriativa. Non sono soggette ad esecuzione forzata, a pena di nullità rilevabile anche d'ufficio dal giudice, le somme di competenza degli EELL destinate:

- a) al pagamento delle retribuzioni al personale dipendente e dei conseguenti oneri previdenziali per i tre mesi successivi;
- b) al pagamento delle rate di mutui e di prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso;
- c) all'espletamento dei servizi locali indispensabili.

Per l'operatività dei limiti all'esecuzione forzata occorre che l'organo esecutivo, con deliberazione da adottarsi per ogni semestre e notificata al tesoriere, quantifichi preventivamente gli importi delle somme destinate alle suddette finalità.

Le procedure esecutive eventualmente intraprese in violazione di detto principio non determinano vincoli sulle somme né limitazioni all'attività del tesoriere.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 211/2003, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 159 nella parte in cui non prevede che la impignorabilità – già deliberata dalla Giunta e notificata al tesoriere – delle somme destinate ai fini indicati alle lettere a), b) e c) non operi qualora siano emessi mandati diversi da quelli vincolati, senza seguire l'ordine cronologico delle fatture così come pervenute per il pagamento o, se non è prescritta fattura, dei provvedimenti di impegno da parte dell'ente stesso. In altri termini, al fine dell'operatività dell'impignorabilità delle somme – una volta deliberata e notificata al tesoriere – occorre rispettare per il pagamento l'ordine di arrivo delle fatture e, nei casi in cui non è prevista fattura, il numero delle determinazioni di impegno, a meno che non si tratta di mandati relativi a entrate vincolate. La Corte Costituzionale ha considerato in diritto che la portata complessiva dell'art. 159 del TUEL non è certamente diretta ad accordare un generico privilegio di impignorabilità al pubblico denaro, essendo volta a proteggere determinate spese, giudicate dal legislatore meritevoli di particolare tutela in quanto essenziali alla funzionalità e all'esistenza stessa dell'ente locale. Valori, quindi, che trovano tutela costituzionale nel principio autonomistico. Una volta intervenuta la deliberazione di quantificazione, e sorto così il vincolo di impignorabilità, l'ente locale non può distogliere le somme necessarie per l'espletamento delle funzioni essenziali utilizzandole per altre finalità, mediante l'emissione di mandati a titoli differenti, se non nel rispetto di un rigoroso ordine cronologico. In altri termini, l'ente non può dare priorità a pagamenti che non rientrano fra quei vincoli di destinazione di cui al comma 2 dell'art. 159, in modo da lasciare nelle casse del Tesoriere solo somme non "aggregabili" dai creditori.

L'art. 1 del d.m. 28 maggio 1993 individua, ai fini della non assoggettabilità ad esecuzione forzata, i seguenti servizi locali indispensabili dei comuni: servizi connessi agli organi istituzionali; servizi di amministrazione generale, compreso il servizio elettorale; servizi connessi all'ufficio tecnico comunale; servizi di anagrafe e di stato civile; servizio statistico; servizi connessi con la giustizia; servizi di polizia locale e di polizia amministrativa; servizio della leva militare; servizi di protezione civile, di pronto intervento e di tutela della sicurezza pubblica; servizi di istruzione primaria e secondaria; servizi necroscopici e cimiteriali; servizi connessi alla distribuzione dell'acqua potabile; servizi di fognatura e di depurazione; servizi di nettezza urbana; servizi di viabilità e di illuminazione pubblica.

Vanno sottratte all'azione esecutiva le somme di denaro per le quali un'apposita disposizione di legge o provvedimento amministrativo ne vincoli la destinazione ad un pubblico servizio, essendo insufficiente a tal fine la mera iscrizione in bilancio (Cass. civ., sez. III, n. 4496 del 10 luglio 1986) e che, pertanto, non sono disponibili, se non per fronteggiare temporanee esigenze di cassa, le somme accreditate dallo Stato o dalla Regione per l'espletamento di interventi di investimento con specifico vincolo di destinazione.

L'art. 27 comma 13 della l. 448/2001 testualmente recita: *“Non sono soggette ad esecuzione forzata le somme di competenza degli enti locali a titolo di addizionale comunale e provinciale all'IRPEF disponibili sulle contabilità speciali esistenti presso le tesorerie dello Stato ed intestate al Ministero dell'interno. Gli atti di sequestro o di pignoramento eventualmente notificati sono nulli; la nullità è rilevabile d'ufficio e gli atti non determinano obbligo di accantonamento da parte delle tesorerie medesime né sospendono l'accreditamento di somme nelle citate contabilità.”*.

Es. del. Giunta: Determinazione somme non soggette a esecuzione

COMUNE DI _____

LA GIUNTA COMUNALE

Oggetto: determinazione delle somme di competenza non soggette ad esecuzione forzata ai sensi dell'art. 159 TUEL – I Semestre 2024.

L'anno duemilaventitre, il giorno 10 dicembre alle ore 10.00 presso la Casa comunale, si è riunita, alla presenza del Sindaco _____ che presiede e con la collaborazione del Segretario Comunale dott. _____, la Giunta comunale, regolarmente convocata, nelle persone dei signori:

Sindaco _____

Assessore _____

Assessore _____

....

Il Presidente, verificata la validità legale dell'adunanza, dichiara aperta la seduta e invita la Giunta a discutere in ordine all'argomento in oggetto.

LA GIUNTA COMUNALE

Esaminata l'allegata proposta di deliberazione relativa all'argomento in oggetto proveniente dal dirigente al Settore Bilancio dott. _____;

Visti i pareri favorevoli espressi in calce dal dirigente al Settore Bilancio ai sensi dell'art. 49 comma 1 e dell'art. 147-bis del d.lgs. 267/2000 in ordine alla regolarità tecnica e contabile dell'allegata proposta di deliberazione;

A voti unanimi e favorevoli resi in modo palese

DELIBERA

Di approvare la proposta di deliberazione allegata facendola propria ad ogni effetto.

Il Sindaco/Presidente

Il Segretario Comunale

Successivamente, con separata votazione unanime e palese,

LA GIUNTA

Dichiara la presente deliberazione immediatamente eseguibile ai sensi dell'art. 134 comma 4 del d.lgs. 267/2000.

Il Sindaco/Presidente

Il Segretario Comunale

.....

Il dirigente responsabile del Settore Bilancio sottopone all'esame della Giunta la seguente

PROPOSTA DI DELIBERAZIONE

Oggetto: **determinazione delle somme di competenza non soggette ad esecuzione forzata ai sensi dell'art. 159 TUEL – I Semestre 2024.**

Relazione istruttoria

che viene sottoposta all'esame della Giunta

Premesso che:

- il giorno 25 marzo 2023 è stata approvata la Nota di aggiornamento al DUP 2023/2025 con deliberazione di Consiglio n. _____
- il giorno 25 marzo 2023 è stato approvato il Bilancio di previsione 2023/2025 con deliberazione di Consiglio n. _____
- il giorno 1° luglio 2023 è stato trasmesso il DUP 2024/2025, adottato dalla Giunta con deliberazione n. ____ del 10 giugno 2023;
- il giorno 15 novembre 2023 è stata approvata dal Consiglio la Nota di aggiornamento al DUP 2024/2025;
- alla data del presente provvedimento non è ancora stato approvato dal Consiglio il bilancio di previsione 2024/2026;
- l'art. 159 comma 1 del d.lgs. 267/2000 stabilisce che:
 - non sono ammesse procedure di esecuzione e di espropriazione forzata nei confronti degli EELL presso soggetti diversi dai rispettivi tesorieri;
 - gli atti esecutivi eventualmente intrapresi non determinano vincoli sui beni oggetto della procedura espropriativa;
- l'art. 159 commi 2, 3 e 4 del d.lgs. 267/2000 stabilisce che:
 - non sono soggette ad espropriazione forzata, a pena di nullità rilevabile anche d'ufficio dal giudice, le

somme di competenza degli enti locali destinate al pagamento delle retribuzioni al personale dipendente e dei conseguenti oneri previdenziali per i tre mesi successivi, delle rate dei mutui e prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso e per l'espletamento dei servizi pubblici locali;

- per l'operatività dei limiti all'esecuzione forzata, la Giunta quantifica preventivamente le somme destinate a suddette finalità adottando una deliberazione ogni semestre da notificarsi al tesoriere;
- le procedure esecutive eventualmente intraprese non determinano vincoli sulle somme né limitazioni all'attività del tesoriere;

Considerato che:

- le norme sull'esecuzione forzata determinano un limite di indisponibilità di cassa alle procedure esecutive presso il tesoriere e che pertanto detto limite va correttamente computato in relazione al fabbisogno di cassa per le finalità previste dall'art. 159 comma 2 del d.lgs. 267/2000;
- l'art. 27 comma 13 della l. 448/2001 prevede che non sono soggette ad esecuzione forzata, a pena di nullità rilevabile anche d'ufficio, le somme di competenza dell'ente locale a titolo di addizionale comunale e provinciale all'IRPEF;
- vanno escluse dall'azione esecutiva le somme di denaro per le quali un'apposita disposizione di legge o provvedimento amministrativo ne vincoli la destinazione ad un pubblico servizio, essendo insufficiente a tal fine la mera iscrizione in bilancio (Cass. civ., sez III, n. 4496 del 10 luglio 1986) e che, pertanto, non sono disponibili, se non per fronteggiare temporanee esigenze di cassa, le somme accreditate dallo Stato o dalla Regione con specifico vincolo di destinazione;
- il decreto Ministero dell'interno 28 maggio 1993 elenca, ai fini della non assoggettabilità ad esecuzione forzata, i servizi locali indispensabili;
- la Corte Costituzionale con sentenza n. 211/2003, con l'intento di evitare una gestione dei pagamenti in danno ai creditori non soddisfatti, ha dichiarato illegittimo l'art. 159 commi 2, 3 e 4 nella parte in cui non prevede che la impignorabilità delle somme, quantificate con delibera semestrale di Giunta, non operi qualora l'ente non osservi ai fini del pagamento, fatti salvi i pagamenti riferibili a risorse vincolate, l'ordine cronologico di ricezione delle fatture o, in mancanza di fattura, dei provvedimenti di impegno;
- dovendo quantificare le somme impignorabili in relazione al I semestre 2024, data l'assenza del nuovo bilancio di previsione 2024-2026, occorre procedere al calcolo riferendosi alla seconda annualità dell'ultimo bilancio di previsione approvato (2023-2025) che non riporta stanziamenti di cassa;

Ritenuto opportuno:

- stabilire un vincolo di impignorabilità sulle disponibilità finanziarie destinate alla copertura dei servizi pubblici indispensabili e delle spese obbligatorie per legge sostenute dall'Amministrazione comunale, onde evitare gli effetti negativi di eventuali procedure esecutive da parte di creditori dell'ente;
- quantificare, per il I semestre 2024, le somme sottratte alle attività di esecuzione forzata in relazione all'effettivo fabbisogno di cassa da individuarsi nelle previsioni di competenza contenute nel secondo esercizio del bilancio di previsione 2023-2025 incrementate dell'importo dei corrispondenti residui passivi;

Dato atto che:

- le somme non soggette, così come calcolate in base all'effettivo bisogno di cassa, ad espropriazione forzata sono le seguenti:
- retribuzioni al personale dipendente e relativi oneri previdenziali per i tre mesi successivi € _____
- rate dei mutui e prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso € _____
- somme relative all'espletamento dei servizi connessi agli OO.II. € _____

- somme relative all'espletamento dei servizi di amm.ne generale € _____
- somme relative all'espletamento dei servizi dell'uff. tecnico comunale € _____
-
-
- l'importo totale delle somme non soggette ad esecuzione forzata è pari a € _____;

Dato atto che:

- l'ente per effettuare i pagamenti segue strettamente, a meno di emissione di mandati "vincolati", l'ordine cronologico di arrivo delle fatture o, in mancanza di fatture, dei provvedimenti di impegno;

Visti:

il d.lgs. 267/2000 e in particolare l'art. 159;

la l. 448/2001;

la sentenza della Corte Costituzionale n. 211/2003;

il d.m. 28 maggio 1993;

il dirigente al settore Bilancio

PROPONE ALLA GIUNTA DI DELIBERARE di

Per tutto quanto espresso in narrativa anche se qui non materialmente trascritto

- determinare in € _____ l'importo complessivo delle somme come determinate in premessa non soggette a pignoramento o a esecuzione forzata, per il I semestre 2024, come di seguito specificato:
 - retribuzioni al personale dipendente e relativi oneri previdenziali per i tre mesi successivi € _____
 - rate dei mutui e prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso € _____
 - somme relative all'espletamento dei servizi connessi agli OO.II. € _____
 - somme relative all'espletamento dei servizi di amm.ne generale € _____
 - somme relative all'espletamento dei servizi dell'uff. tecnico comunale € _____
 -
 -
- dare atto che non sono comunque pignorabili o soggette ad esecuzione forzata le somme ricevute dall'ente locale con vincolo di destinazione in base a legge o a provvedimenti di trasferimento di risorse da parte dello Stato e delle Regioni per investimenti relativi ai servizi pubblici locali;
- prendere atto che non sono soggette ad esecuzione forzata, a pena di nullità rilevabile anche d'ufficio, le somme di competenza dell'ente locale a titolo di addizionale comunale e provinciale all'IRPEF;
- notificare il presente provvedimento, una volta approvato dalla Giunta, al Tesoriere dell'ente (Banca - filiale ...) per i conseguenti adempimenti di legge;
- disporre che l'ente deve seguire strettamente per i pagamenti – a meno dell' emissione di mandati "vincolati" – l'ordine cronologico di arrivo delle fatture o, in mancanza di fatture, dei provvedimenti di impegno;
- dichiarare immediatamente eseguibile la proposta deliberazione una volta adottata, stante l'urgenza come desumibile dalle premesse, ai sensi dell'art. 134 comma 4 del d.lgs. 267/2000

Il Dirigente al Settore Bilancio

Si esprime parere favorevole di regolarità tecnica e di regolarità contabile in ordine alla proposta di deliberazione di Giunta su riportata, ai sensi dell'art. 49 comma 1 e dell'art. 147-*bis* del d.lgs. 267/2000.

Il Dirigente al Settore Bilancio

Debiti fuori bilancio – Art. 194 TUEL

Per i debiti fuori bilancio il riferimento è l'art. 194 del TUEL (Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio) che prevede che con deliberazione consiliare relativa alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli EELL riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

- a) sentenze esecutive;
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 e il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

Per il pagamento l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.

Per il finanziamento delle spese suddette, ove non possa provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli articoli 202 e seguenti. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse. Con il ricorso al mutuo è consentita anche la possibilità di concordare con i creditori piani di rateizzazioni con durata diversa da quelli triennali, garantendo la copertura finanziaria delle quote annuali previste negli accordi anche sugli esercizi dei bilanci futuri. Si riconosce, quindi, nel caso di mutuo la possibilità di un rateizzo concordato con i creditori di durata diversa da quella triennale anche di durata superiore a quella del bilancio di previsione corrente. La l. 448/2001, art. 41, co. 4, precisa che per il finanziamento di spese di parte corrente, la possibilità di ricorso a mutui come previsto dal comma 3 dell'articolo 194 del TUEL, si applica limitatamente alla copertura dei debiti fuori bilancio maturati anteriormente alla data di entrata in vigore della L.C. 3/2001.

Osservazioni sul riconoscimento dei debiti fuori bilancio

Nel caso in cui vi sia stata l'acquisizione di beni e servizi senza preventivo impegno di spesa, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile tra il privato fornitore e il dipendente dell'ente, che ha consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni. Il riconoscimento può essere effettuato esclusivamente nel caso in cui sia stata accertata e dimostrata l'effettiva utilità che l'ente ha tratto dalla pre-

stazione altrui. Inoltre, è richiesto l'arricchimento per l'ente. L'arricchimento non deve necessariamente configurarsi come un accrescimento patrimoniale, potendo consistere anche in un risparmio di spesa, che va stabilito con riferimento alla congruità dei prezzi, sulla base delle indicazioni e delle rilevazioni del mercato e dei prezziari e tariffe approvati da enti pubblici a ciò deputati, o dagli ordini professionali, se trattasi di parcelle.

Qualora l'Ente, per obbligazioni assunte senza preventivo impegno di spesa, sia condannato con sentenza passata in giudicato al pagamento del terzo beneficiario, può essere attivata azione di rivalsa nei confronti di chi ha effettuato la spesa in assenza di copertura finanziaria per la "parte di debito non riconoscibile".

Si deve, invece, escludere la possibilità di ricomprendere nell'importo riconosciuto a titolo di debito fuori bilancio i maggiori esborsi conseguenti al ritardato pagamento di forniture (come gli oneri per interessi, le spese giudiziali e la rivalutazione monetaria) in considerazione del fatto che per essi nessuna utilità ed arricchimento può conseguire all'Ente, rappresentando solo un ingiustificato danno patrimoniale del quale devono rispondere coloro che con il loro comportamento lo hanno determinato.

Per quanto concerne il riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio derivanti da sentenze esecutive (seppur non definitive) e/o sentenze passate in giudicato, occorre precisare che lo stesso non può riguardare né l'*an debeatur* né il *quantum* dell'obbligazione di pagamento che la sentenza pone a carico dell'ente, poiché l'esistenza e l'entità del debito è stata già verificata in sede giudiziale, ma ha la finalità di individuare da un lato, le risorse finanziarie con cui farvi fronte, dall'altro di far emergere eventuali profili di responsabilità.

Le ragioni dell'obbligatorietà del preventivo riconoscimento del debito, sancite dalla magistratura contabile, possono così riassumersi:

1. necessità di ricondurre al sistema di bilancio un fenomeno di rilevanza finanziaria che è maturato all'esterno di esso;
2. accertamento della sussistenza dei presupposti previsti dalla norma ai fini della riconoscibilità;
3. accertamento delle cause che hanno originato l'obbligo, con le conseguenziali ed eventuali responsabilità connesse, ai fini anche dell'esperimento delle azioni di rivalsa nei confronti di coloro che abbiano ingenerato tali fattispecie debitorie;
4. individuazione delle eventuali misure correttive tese ad evitare il reiterarsi delle anomalie oggetto di soccombenza giudiziale.

La procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio derivante da sentenza esecutiva deve avvenire in un intervallo di tempo abbastanza contenuto, in quanto l'Ente ha a disposizione soli 120 giorni dalla notifica della sentenza per procedere al pagamento. Si tratta di un termine dilatorio previsto dall'art. 14 del d.l. 669/1996 in base al quale il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto se non decorrono 120 giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Per questo, gli enti sono soliti dotarsi di circolari esplicative o di regolamento in riferimento al riconoscimento dei debiti fuori bilancio per gestire un procedimento complesso che vede coinvolte diverse strutture (direzioni interessate, avvocatura, risorse finanziarie) e organi diversi (Giunta, Consiglio, Collegio dei revisori dei Conti) al fine di rispettare la necessaria tempistica e gli obblighi di comunicazione alla Procura Regionale della Corte dei Conti (come previsto dall'art. 23 co. 5 l. 289/2002).

Da consolidata giurisprudenza contabile si segnalano i seguenti criteri e principi.

Ogni spesa derivante dalla sentenza esecutiva deve essere inserita nella delibera di riconoscimento, evitando di suddividere gli importi afferenti ad una stessa sentenza in più atti deliberativi.

In pendenza di giudizio e di dimostrata convenienza economica per l'Amministrazione, qualora si profili la possibilità di transazione con la controparte, che possa determinare una riduzione dell'ammontare del debito, resta comunque, di regola, necessario il preventivo riconoscimento dell'intero importo da parte del Consiglio.

I maggiori oneri derivanti dalla notifica dell'eventuale atto di precetto e dall'eventuale pignoramento sono anch'essi soggetti alla procedura prevista dall'art. 194, comma 1, lettera a) del d.lgs. 267/2000 e concorrono a formare l'importo complessivo da riconoscere.

Il riconoscimento dei debiti fuori bilancio di cui all'art. 194 comma 1 lettera e) del d.lgs. 267/2000, nei limiti degli accertati utilità e arricchimento per l'ente, deve essere effettuato al netto dell'utile di impresa, da calcolarsi – in assenza di puntuali elementi oggettivi, che ne comprovino l'importo – secondo un criterio forfettario pari ad una percentuale del 10% per i lavori e del 5% per le forniture e i servizi. In caso di adozione di parametri differenti, essi andranno puntualmente e adeguatamente motivati nell'atto deliberativo.

Con deliberazione n. 166/2021-/PAR, la Corte dei Conti Sez. Regionale di Controllo per la Campania ha chiarito il concetto di “sentenze esecutive (di cui alla lettera a)”, che “ricomprende anche titoli che, pur non assumendo la forma di sentenza, abbiano, comunque, l'attitudine ad essere eseguiti coattivamente” come ad esempio l'ordinanza emessa da giudice istruttore ai sensi dell'art. 186-*quater* c.p.c.; l'ordinanza emessa dal giudice del lavoro ex art. 423 c.p.c.; il dispositivo di condanna emesso dal giudice del lavoro ex art. 431 comma 2 c.p.c.; il decreto di liquidazione delle somme dovute a favore del CTU ex art. 168 del d.P.R. 115/2002; il decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo”.

Spese per lavori di somma urgenza – Art. 191, co. 3 TUEL

L'articolo 191 co. 3 tratta dei lavori di somma urgenza cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale e imprevedibile. Si tratta di una circostanza per la quale non è possibile seguire l'ordinaria procedura di spesa, ma bisogna intervenire subito senza attendere all'impegno di spesa. In questi casi il RUP ordina, dopo aver redatto un verbale in cui sono spiegati i motivi dell'urgenza, l'esecuzione dei lavori ad una ditta per rimuovere lo stato di pericolo per la pubblica incolumità. Il RUP ha 20 giorni a disposizione dall'ordine dei lavori per proporre alla Giunta il riconoscimento della spesa. La Giunta, ricevuta la richiesta dal RUP, propone al Consiglio il riconoscimento del debito fuori bilancio ex articolo 194 co. 1 lett. e). Il Consiglio provvede a riconoscere il debito nei 30 giorni successivi dalla proposta della Giunta e comunque entro il 31 dicembre. Mentre ai fini del riconoscimento di un debito fuori bilancio ex articolo 194 co. 1 lett. e) si può provvedere nei limiti dell'accertata utilità ed arricchimento per l'ente, il riconoscimento del debito ex articolo 191 co. 3 avviene nel limite della “necessità” a rimuovere lo stato di pericolo. Il che comporta una differenza sostanziale. Nel secondo caso, cioè dell'articolo 191 co. 3, è possibile riconoscere l'utile di impresa cosa che non potrebbe avvenire ai soli sensi dell'articolo 194 co. 1 lett. e). In altri termini se non si agisse ai sensi dell'articolo 191 co. 3, l'importo dovuto alla ditta, come da giurisprudenza consolidata, dovrebbe essere ridotto forfettariamente del 10%, a scomputo dell'utile di imprese in mancanza di altri parametri certi. Peraltro, la legge di bilancio per il 2019 (l. 145/2018) ha eliminato dall'articolo 191 co. 3 l'inciso “qualora i fondi specificatamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti” che consentiva – senza dubbi interpretativi – il riconoscimento della spesa per i lavori di somma urgenza solo con delibera di Giunta, senza necessità di scomodare il Consiglio in presenza di copertura finanziaria della spesa. Nel dubbio interpretativo è preferibile seguire la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio ad opera del Consiglio come su descritto.

La gestione della spesa

Premessa

La realizzazione dei programmi per attuare le missioni cui l'ente è deputato a dare attuazione richiede lo spendere risorse finanziarie. Il termine "spesa" è nozione che si riferisce ad un'obbligazione giuridica passiva detta anche debito. Il soggetto passivo di detta obbligazione è definito "debitore". L'obbligazione si estinguerà con il pagamento del debito. Non sempre i debiti nascono per una "contrattazione". Si può essere debitori anche perché si è tenuti a risarcire un danno. In questi casi, il debito troverà altrove fondamento, ad esempio, in una sentenza di condanna. Per questo motivo la "spesa" nel bilancio di previsione si riferisce a tutte quelle possibili ipotesi in cui l'ente si ritroverà "debitore", come ad esempio nel caso di trasferimenti e di contributi a favore di soggetti terzi o nel caso di acquisti di beni e servizi.

Il responsabile del procedimento per procedere ad una spesa deve seguire determinate regole per l'assunzione degli impegni di spesa come indicate nell'art. 191 del TUEL e osservare i precetti dettati nel principio applicato alla contabilità finanziaria.

Nei casi in cui l'ente si predispose a contrattare lo fa con una procedura formale denominata determinazione a contrarre (art. 192 TUEL). Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi che violino le regole per l'assunzione degli impegni di spesa, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile, tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni.

Impegno di spesa

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate passive, da cui derivano 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 nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene riconosciuto il **perfezionamento** di un'obbligazione giuridica passiva, ed è determinata la **ragione del debito**, la **somma da pagare**, il **soggetto creditore**, la **specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio** e la **data di scadenza**.

Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il **programma dei**

conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione dell'obbligo di accertamento comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.

Il responsabile del procedimento di spesa comunica al terzo interessato le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. In mancanza della comunicazione, il terzo interessato ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.

L'impegno viene disposto mediante determinazione dal dirigente competente a gestire il capitolo, nei limiti degli stanziamenti di bilancio e nel rispetto degli obblighi di concorrenza agli obiettivi di finanza pubblica.

L'impegno è giuridicamente perfezionato a seguito dell'attestazione di copertura finanziaria rilasciata dalla struttura dirigenziale competente in materia di bilancio e risorse finanziarie a seguito della registrazione contabile del vincolo agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. In carenza di tale attestazione, i relativi provvedimenti dirigenziali non sono esecutivi.

Con l'approvazione del bilancio di esercizio si intendono assunti gli impegni e sono pertanto automaticamente registrati:

- per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi ed imposte;
- per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato.

Relativamente alle risorse a destinazione vincolata nel decreto di impegno occorre dare atto dell'avvenuto accertamento della correlata entrata indicando nell'atto gli estremi dell'accertamento.

Prenotazione di impegno

La prenotazione della spesa è una registrazione contabile provvisoria, che precede temporalmente alla gestione contabile della spesa, effettuata all'avvio dei procedimenti amministrativi dai quali può derivare una spesa, al fine di garantire che, nelle more dell'impegno, le risorse individuate dall'attestazione di copertura finanziaria non siano utilizzate per altre spese. Quindi, ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

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

La prenotazione della spesa si "trasforma" in impegno quando nasce l'obbligazione giuridica verso terzi. Se l'obbligazione giuridica verso terzi non nasce, ad esempio perché la gara d'appalto è andata deserta, oppure se nessuna offerta risulta conveniente o idonea in relazione all'oggetto del contratto, la prenotazione di spesa non si trasforma in impegno, decade e viene cancellata. A fine esercizio lo stanziamento di bilancio non im-

pegnato (si parla in questo caso di “minori impegni rispetto alle previsioni”) concorre alla determinazione del risultato di amministrazione quale economia di bilancio.

La prenotazione di spesa per l'affidamento del livello minimo di progettazione o per l'appalto pubblico di lavori imputata agli esercizi successivi, con gara formalmente bandita ma non aggiudicata cui alla fine dell'esercizio non corrisponde alla nascita di un'obbligazione giuridica e la registrazione dell'impegno di spesa, non determina la formazione di economia di spesa ma la costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Liquidazione della spesa

La liquidazione costituisce la fase del procedimento di spesa con cui, in base ai documenti e ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

La liquidazione è disposta con determinazione dirigenziale sulla scorta della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore e a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle condizioni pattuite.

Costituiscono economie le minori spese rispetto all'impegno assunto verificate con la fase della liquidazione.

Ordinazione e pagamento

L'ufficio di ragioneria che ne ha la competenza dà corso agli atti di liquidazione pervenuti attraverso l'emissione di ordinativi di pagamento, dopo aver effettuato i controlli di regolarità contabile. Gli ordinativi di pagamento sono firmati dal dirigente del servizio di ragioneria competente e inoltrati al tesoriere, previa verifica della disponibilità di cassa.

Il pagamento è ordinato al tesoriere nei limiti delle previsioni di cassa.

Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro trenta giorni, l'ente emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.

I mandati di pagamento non pagati entro il termine dell'esercizio sono commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o mezzi equipollenti, al fine di rendere possibile, al 31 dicembre di ciascun anno, la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere.

Spesa di personale

Nel caso di **trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, e relativi oneri riflessi** l'impegno è assunto e imputato per l'intero importo automaticamente all'inizio dell'esercizio, in quanto si tratta di una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale.

Nel caso di **rinnovi contrattuali** l'impegno è assunto e imputato nell'esercizio in cui è firmato il CCNL. Nelle more della firma del contratto l'ente accantona annualmente le risorse per la copertura delle eventuali spese per i rinnovi. In caso di mancata sottoscrizione del CCNL, le somme accantonate non utilizzate confluiscono nel risultato di amministrazione.

In riferimento al **trattamento accessorio e premiante**, bisogna fare due premesse, una per la costituzione del fondo “salario accessorio”, l’altra per la sottoscrizione del CCDI.

La formale costituzione del Fondo trattamento accessorio e premiante attribuisce un **vincolo di destinazione** alle risorse, che quindi costituiscono entrate correnti vincolate.

La sottoscrizione **del CCDI** dà luogo ad un’obbligazione giuridicamente perfezionata che costituisce presupposto per l’assunzione e imputazione dell’impegno di spesa. Infatti, alla sottoscrizione della CCDI si impegnano le obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni diventano esigibili.

Fatte queste due premesse avremo, quindi, 3 possibilità:

1) **Il Fondo è costituito** e il **CCDI è stato sottoscritto** entro il 31/12. La sottoscrizione del CCDI comporta l’assunzione dell’impegno delle spese di personale. Se le spese sono esigibili nel medesimo esercizio in cui è costituito il Fondo Salario Accessorio, sono imputate a detto esercizio. Se le spese sono esigibili nell’esercizio successivo a quello in cui è costituito il Fondo Salario Accessorio, l’impegno è assunto nell’esercizio di costituzione del Fondo, ma sono imputate all’esercizio in cui sono esigibili, cioè l’esercizio successivo.

Nel caso di una quota del trattamento accessorio già impegnato e imputato nell’esercizio, ma **da liquidarsi nell’esercizio successivo**, si costituisce il FPV di spesa a copertura degli impegni destinati ad essere reimputati all’esercizio successivo. Per esempio, gli emolumenti maturati nel mese di dicembre, ma liquidati a gennaio (indennità di rischio, di disagio, la turnazione, reperibilità, maneggio valori, ecc.) la copertura finanziaria è garantita reimputando la quota impegnata di dicembre sull’esercizio successivo. La reimputazione dell’impegno determina la costituzione del FPV di spesa nell’anno di riferimento (anno *n*) con incremento per pari importo del FPV di entrata (anno *n+1*), le cui risorse copriranno la spesa da pagarsi a gennaio.

2) **Il Fondo è costituito** e il **CCDI non è stato sottoscritto** entro il 31/12: alla fine dell’esercizio, **nelle more della sottoscrizione**, le risorse che finanziano il fondo risultano vincolate, ma non è possibile assumere l’impegno (in quanto il CCDI non è stato sottoscritto). Le conseguenti economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell’esercizio provvisorio.

3) **Il Fondo non è costituito**: la spesa è stanziata solo per la parte stabile del Fondo, cioè quella parte del Fondo prevista come obbligatoria dal CCNL: queste risorse costituiscono entrate correnti vincolate. Le relative economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione vincolato e possono essere utilizzate anche nel corso dell’esercizio provvisorio. La parte variabile, invece, costituisce un’economia di spesa, senza vincolo di destinazione e confluisce nel risultato di amministrazione come fondi liberi.

Gli impegni di spesa riguardanti gli **incentivi per le funzioni tecniche**, compresi i relativi oneri contributivi ed erariali, sono assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti i lavori, servizi e forniture cui si riferiscono, nel titolo II della spesa ove si tratti di opere o nel titolo I, nel caso di servizi e forniture.

L’impegno è registrato a seguito della sottoscrizione della contrattazione integrativa dell’esercizio cui gli incentivi si riferiscono, con imputazione all’esercizio in corso di gestione.

Si accerta, a seguito della formale destinazione in sede di contrattazione integrativa al Fondo delle risorse stanziate in bilancio, l’importo al titolo terzo delle entrate al capitolo “Fondi incentivanti il personale (legge

Merloni)”; si emette contestualmente l’ordine di pagamento sugli impegni presi a favore del proprio bilancio e la reversale di incasso per pari importo con imputazione al titolo III dell’entrate.

Si procede ad ulteriore impegno di spesa tra le spese di personale, negli stanziamenti riguardanti il fondo per il trattamento accessorio e premiale del personale. La copertura di tale spesa è costituita dall’accertamento di entrata sopra indicato e dalla conseguente reversale di incasso.

La liquidazione dell’incentivo per funzioni tecniche avviene secondo i criteri e i tempi stabiliti nel regolamento dell’ente.

Tali modalità di registrazione, con connessa regolazione contabile, sono adottate anche per la quota del 20% (c.d. “**fondo innovazione**”) destinata all’acquisto di beni, strumentazioni e tecnologie funzionali a progetti di innovazione nonché per l’attivazione di tirocini formativi e di orientamento. Quindi: si impegna la spesa sul capitolo intestato al singolo lavoro, servizio, fornitura e si accerta la somma sul titolo III delle Entrate. Si esegue la regolazione contabile con emissione ordinativo di pagamento e di reversale di incasso. Tale quota del 20% ora risultante “introitata” è poi stanziata e impegnata tra la spesa corrente o la spesa di investimento, in base alla natura economica della spesa che si vuole sostenere per l’innovazione. È probabile che quando viene effettuata la regolazione contabile, l’ente non abbia già deciso come destinare le risorse del fondo per l’innovazione. In attesa di destinazione si accantonano le risorse alla Missione 20 – Prog. 03 – Tit. I (per spesa corrente) o Tit. II (per spesa in c/capitale).

Per quanto riguarda gli **incentivi per legali dipendenti**, la normativa prevede la liquidazione dell’incentivo solo in caso di esito del giudizio favorevole all’ente; quindi, l’obbligazione passiva è condizionata al verificarsi di un evento e, quindi, non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l’ente si limita ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ai legali dipendenti. Identiche regole si applicano a qualsiasi altra voce stipendiale accessoria che sia sottoposta a condizione sospensiva, in analogia a quanto appena espresso.

Acquisto di beni e servizi

Si imputa la spesa corrente nell’esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l’obbligazione. Per i contratti di somministrazione di prestazioni continuative e periodiche di cose su più anni si imputa la spesa corrente sui diversi esercizi considerati nel bilancio in considerazione delle somministrazioni ricevute. Si tratta di spesa corrente che non richiede la costituzione di fondo pluriennale vincolato di spesa.

Aggi sui ruoli. Gettoni di presenza. Trasferimenti correnti

Per gli aggi si imputa la spesa nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quanto previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi.

Per i gettoni si imputa la spesa nell’esercizio in cui maturano i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell’esercizio successivo.

Per i trasferimenti correnti si imputa la spesa nell’esercizio finanziario in cui viene adottato l’atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l’atto amministrativo preveda espressamente scadenze

per l'erogazione del trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Commissioni per alienazione di beni, titoli e partecipazioni

La contabilizzazione di tali oneri è effettuata nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, anche nel caso di assenza di un pagamento effettivo. La copertura delle commissioni per l'alienazione di beni immobili o di titoli e partecipazioni può essere costituita dalle entrate correlate. Si imputa la spesa 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.

Utilizzo di beni di terzi (es. locazione)

L'imputazione dell'impegno si realizza con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere come indicato in contratto senza costituzione del FPV. Si tratta di spesa corrente.

L'IVA

Le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA.

Per la determinazione della posizione IVA sono rilevanti la contabilità economico-patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA).

Per la contabilità finanziaria rileva solo l'eventuale debito o l'eventuale credito IVA.

L'impegno per il debito IVA è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale al pagamento da eseguirsi. L'accertamento del credito IVA è imputato nell'esercizio in cui si presenta la richiesta di rimborso o si effettua la compensazione.

Reverse charge nell'ambito di attività commerciali

Con il "reverse charge" il fornitore emette fattura senza esposizione IVA per operazioni imponibili. Sarà il cliente ad annotare l'IVA (se dovuta) sul documento contabile per poi versarla all'Erario. Se lo scambio rientra nell'ambito di un'attività commerciale, il debitore dell'IVA (cioè l'acquirente) avrà diritto di portarla in detrazione. In contabilità finanziaria, le spese effettuate soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), nell'ambito di attività commerciali dove l'IVA non rappresenta un costo ma un'imposta detraibile, sono registrate come segue:

- a. la spesa è impegnata al lordo dell'IVA;
- b. quando arriva la fattura (senza esposizione dell'IVA) si emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato oltre l'IVA in "autoliquidazione";
- c. si opera una ritenuta IVA con accertamento di entrata al titolo III capitolo *Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge)* e si provvede all'emissione della reversale d'incasso;
- d. alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, in considerazione della propria posizione IVA, se risulta un debito IVA, si impegna la relativa spesa al titolo I al capitolo "*Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali*".

Dal punto di vista economico-patrimoniale l'operazione in reverse charge nell'ambito di attività commerciale sarebbe una scrittura in partita doppia del tipo "diversi a diversi" :

<i>diversi</i>	<i>a</i>	<i>diversi</i>	1220
Carta, cancelleria e stampati			1000
IVA a credito			220
		debiti v/ fornitori	1000
		IVA debito	220

Poiché, le scritture contabilità finanziaria condizionano le scritture in contabilità economico-patrimoniale, al momento dell'acquisto della cancelleria ad esempio la spesa sarà impegnata per l'importo comprensivo IVA. Quindi in contabilità economica-patrimoniale avremo una scrittura del tipo:

<i>diversi</i>	<i>a</i>	debiti v/ fornitori	1220
Carta, cancelleria e stampati			1000
IVA a credito			220

Una volta ricevuta la fattura per la "carta" avremo:

crediti derivanti dall'inversione contabile IVA	<i>a</i>	Iva a debito	220
--	----------	---------------------	-----

Al momento dell'ordinazione del pagamento registriamo:

debiti v/ fornitori	<i>a</i>	istituto tesoriere	1220
----------------------------	----------	---------------------------	------

Segue: la scrittura:

istituto tesoriere	<i>a</i>	crediti derivanti dall'inversione contabile IVA	220
---------------------------	----------	--	-----

Questo perché tocca all'ente procedere al versamento dell'IVA in autoliquidazione. Alla scadenza per la liquidazione mensile IVA l'ente determina la propria posizione IVA, tenuto conto di eventuali compensazioni, e procede a pagarla come ordinariamente fa:

IVA a debito	<i>a</i>	diversi	
		IVA a credito	
		Erario c/IVA	
Erario c/IVA	<i>a</i>	Istituto tesoriere	

Interessi passivi

Gli impegni sono registrati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (nel caso di Cassa Depositi e Prestiti). Gli impegni sono imputati agli esercizi come scadenze previste nel piano di ammortamento.

Conferimento di incarico a legali esterni

Gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di riaccertamento dei residui se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno e alla sua reimputazione, con iscrizione tra le spese del FPV. Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, nel caso, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni.

Split payment

L'istituto della scissione dei pagamenti (split payment), introdotto nell'esercizio d'imposta 2015, prevede che l'IVA esposta nelle fatture emesse nei confronti della PA sia assolto non già dal soggetto che emette il documento fiscale, ma direttamente dalla PA ricevente quale sostituto di imposta. Le fatture di acquisto afferenti le attività commerciali esercitate dall'ente devono essere gestite e contabilizzate nei registri IVA (l'imposta figurerà pertanto all'interno della liquidazione IVA periodica). In merito alle fatture di acquisto afferenti ad attività istituzionali, non è possibile procedere a compensazioni IVA di tipo orizzontale.

Consideriamo l'ipotesi di un acquisto di beni nell'ambito di attività istituzionale (non commerciale). A seguito del ricevimento della fattura emessa dal fornitore con l'annotazione "scissione dei pagamenti", si possono adottare due modalità alternative di registrazione.

Se l'ente effettua il pagamento IVA all'Erario contestualmente al pagamento delle fatture ai fornitori, sono emessi due distinti ordini di pagamento a valere sull'impegno assunto (n.b. l'impegno è assunto al lordo dell'IVA). Il primo è emesso a favore del fornitore al netto di IVA, il secondo a favore dell'erario per l'IVA. Ad esempio, si acquistano carta, cancelleria e stampati e a seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa si provvede alla seguente registrazione in contabilità economico-patrimoniale:

|Carta, cancelleria e stampati	a	diversi	|	|1.220
|		Debiti verso fornitori	|1.000	|
|		Debito per scissione IVA	|220	|

Il conto "Carta, cancelleria e stampati" è un conto economico che registra il costo, gli altri due conti accreditati sono di natura patrimoniale.

Sono emessi due distinti ordini di pagamento a valere dell'impegno assunto, nei confronti del fornitore per la spesa al netto di IVA e all'erario per l'IVA. Avremo quindi le scritture in contabilità economico-patrimoniale:

|	diversi	a	istituto tesoriere	|	|	1.220.000
|Debiti verso fornitori				|1.000.000|		
|Debito per scissione IVA				|220.000|		

Dal punto di vista patrimoniale avremo una riduzione delle disponibilità liquide a fronte della riduzione dei debiti. Il tesoriere provvede a pagare il fornitore.

Se l'ente non versa l'IVA contestualmente al pagamento della fattura, si provvede a:

- emettere un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno riguardante l'acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
- ad accertare e a emettere reversale per l'importo IVA ritenuto tra le partite di giro, al titolo 9 delle entrate sul capitolo *Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment)*;
- ad impegnare per pari importo della ritenuta operata tra le partite di giro, al titolo 7 della spesa al capitolo *Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment)*;
- alle scadenze IVA (mensili), l'ente emette un ordine di pagamento a favore dell'erario, per un importo pari al complessivo debito IVA.

Nel caso delle partite di giro, l'integrazione con le scritture della contabilità finanziaria rendono necessarie scritture di contabilità economico-patrimoniale. Quindi, contabilità economico-patrimoniale nel caso dell'esempio precedente, avremo

|Carta, cancelleria e stampati a Debiti verso fornitori| 1.220

Per effetto dei debiti e crediti relativi alle partite di giro avremo al momento dell'ordinazione del pagamento:

|Debiti verso fornitori	a	diversi	|1.220
		Istituto tesoriere	|1000
		Debito per scissione IVA	|220

Alla scadenza mensile per il versamento dell'IVA l'ente emette un ordine di pagamento a favore dell'Erario, per un importo pari al complessivo debito IVA a valere sul relativo impegno a valere sulla partita di giro e in contabilità economico-patrimoniale avremo:

|Debito per scissione IVA a Istituto tesoriere |220

Con la risposta 378 del 18 settembre 2020 ad un interpello, l'Agenzia delle Entrate si è espressa favorevolmente per la compensazione dello split payment istituzionale eventualmente versato in eccesso dalla PA (come ad esempio nel caso di duplicazione di versamento), precisando che il contribuente dovrà annotare ed evidenziare nei propri documenti contabili l'avvenuta compensazione tributaria, indicandone anche le motivazioni e l'origine, in quanto la compensazione non figurerà all'interno del modello F24EP.

La gestione delle entrate

Premessa

Come per le spese, la gestione delle entrate segue delle fasi che sono l'accertamento, la riscossione e il versamento.

Accertamento delle entrate

L'accertamento costituisce la prima fase della gestione dell'entrata con la quale il funzionario competente, sulla base di idonea documentazione verifica la ragione del credito (la sussistenza di un idoneo titolo giuridico che dà luogo all'obbligazione attiva giuridicamente perfezionata), individua il debitore, quantifica la somma da incassare, individua la relativa scadenza, e registra il diritto di credito imputandolo contabilmente all'esercizio finanziario nel quale viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. È vietato l'accertamento attuale di entrate future, per evitare livelli di spesa non sostenibili. L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati e attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

L'accertamento delle entrate è registrato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva, ma imputato contabile all'esercizio in cui scade il credito.

L'accertamento è disposto con decreto dal dirigente competente in relazione alla materia cui si riferisce l'entrata. Il provvedimento è adottato quando l'obbligazione giuridica è perfezionata e l'accertamento è imputato all'esercizio in cui il credito viene a scadenza. Il provvedimento di accertamento è adottato anche nel caso in cui l'entrata non dia luogo ad effettivi movimenti di cassa.

Riscossione delle entrate

La riscossione consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente ed è disposta a mezzo di ordinativo di incasso fatto pervenire al tesoriere nei tempi e nei modi previsti dalla convenzione di tesoreria.

La registrazione contabile degli incassi è disposta con determinazione del dirigente competente per materia

con indicazione di tutti gli elementi necessari all'emissione dell'ordinativo di incasso, nonché dell'accertamento al quale l'incasso deve essere imputato. Il provvedimento di riscossione è adottato anche nel caso in cui l'entrata non dia luogo ad effettivi movimenti di cassa.

A seguito del provvedimento di riscossione, l'ufficio dirigenziale che gestisce le entrate emetterà l'ordinativo d'incasso da trasmettere al tesoriere.

Al termine dell'esercizio finanziario, al fine di evitare che rimangano **incassi sospesi**, gli uffici dirigenziali della struttura amministrativa competente in materia di bilancio e risorse finanziarie preposti alla riscossione delle entrate adottano i provvedimenti di riscossione delle somme non ancora regolarizzate imputando le relative riscossioni sui pertinenti capitoli di entrata/accertamenti come individuabili dagli elementi a disposizione. Nel caso in cui tali elementi risultino insufficienti, gli uffici in questione provvedono ad incassare le somme residuali con le modalità previste dal punto 3.4 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, imputandole a capitoli di entrata appositamente indicati per le riscossioni di fine anno.

Versamento

Il versamento costituisce l'ultima fase dell'entrata, consistente nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente. Gli incaricati della riscossione interni ed esterni, versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dai regolamenti di contabilità e dagli accordi convenzionali. Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale della Regione, versano le somme riscosse presso la tesoreria con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiore ai quindici giorni lavorativi.

Rateizzi

Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento dell'entrata è effettuato e imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre i 12 mesi successivi.

L'accertamento di entrate rateizzate oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate.

Gli interessi attivi relativi alla rateizzazione devono essere imputati distintamente rispetto alle entrate cui si riferiscono.

La rateizzazione di un'entrata esigibile negli esercizi precedenti determina la cancellazione del residuo attivo dalle scritture della contabilità finanziaria e l'accertamento del medesimo credito nell'esercizio in cui viene concessa la rateizzazione con imputazione agli esercizi previsti dal piano di rateizzazione. Tali registrazioni possono essere effettuate nel corso del riaccertamento ordinario dei residui.

L'accertamento ed esigibilità

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

- a) coincide con l'esigibilità del credito per le entrate tributarie ed extratributarie;
- 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, con particolare riferimento alle modalità temporali e 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 EELL 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;

c) per i "Contributi a rendicontazione" costituiti dai trasferimenti erogati annualmente a favore di un'amministrazione sulla base della rendicontazione delle spese sostenute, e di una precedente formale deliberazione/determinazione dell'ente erogante di voler finanziare la spesa" a rendicontazione", l'accertamento è imputato secondo le seguenti modalità, definite distintamente per i trasferimenti erogati tra amministrazioni pubbliche che adottano il principio della competenza finanziaria potenziato e per i trasferimenti erogati da soggetti che non adottano tale principio:

- 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. La delibera con cui un ente decide di erogare contributi "a rendicontazione" a favore di altri enti, per la realizzazione di determinate spese, costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata, anche se condizionata alla realizzazione della spesa, a seguito della quale: l'ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa prevista nella delibera, con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte dell'ente beneficiario (cronoprogramma). L'individuazione degli esercizi cui imputare la spesa per trasferimenti è effettuata sulla base dei programmi presentati dagli enti finanziati per ottenere il contributo; l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni. Nel corso della gestione, l'attuazione della spesa potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto. Di tali eventuali differenze, l'ente beneficiario provvede a dare tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il programma o cronoprogramma della spesa. A seguito di tali aggiornamenti, entrambi gli enti provvedono alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.
- 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 cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa;

d) coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile dell'operazione è effettuata al momento del rilascio del permesso;

Entrate tributarie

Le entrate tributarie gestite attraverso **ruoli ordinari** e le **liste di carico** sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo, l'avviso di liquidazione e di accertamento, e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo).

L'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comporta l'accertamento di nuove entrate.

Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa. Sono accertati per cassa anche 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.

Le entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica sono accertate nell'esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell'amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo.

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 o, per i gettiti derivanti dalle manovre fiscali delle Regioni nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze, ai sensi dell'articolo 77-*quater*, comma 6, ultimo periodo del d.l. 112/2008, considerando anche l'eventuale aggiornamento infrannuale della stima effettuata ai sensi del citato articolo 77-*quater* del d.l. 112/2008, fornito dal Dipartimento delle finanze.

Sono accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa, salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di avvisi di liquidazione e di accertamento, di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade.

Sono accertate per cassa la tassa automobilistica, l'imposta provinciale di trascrizione, la tassa relativa al rilascio delle licenze per la caccia e la pesca, il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori.

Addizionale comunale all'IRPEF

Gli EELL 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 < (incassi in c/competenza nel 2014 + incassi 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.

La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di stime è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione. Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all'eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto.

Entrate da interessi attivi

Le entrate derivanti da **interessi attivi** sono accertate imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile. Con riferimento agli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre e comunicati nei primi mesi dell'anno successivo, è possibile accertare l'entrata nell'anno successivo, imputandola all'esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto. Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate al momento dell'incasso.

Entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni

Le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile. Le entrate derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di investimento.

Entrate da permessi per costruire

L'obbligazione per i **permessi di costruire** è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera e, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda 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.

Le entrate concernenti i permessi di costruire destinati al finanziamento delle opere a scomputo (comma 2 dell'art. 16 del d.P.R. 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).

Entrate UE

Le **entrate UE** sono accertate, distintamente per la quota finanziata direttamente dalla UE e per la quota di cofinanziamento nazionale (statale, attraverso i fondi di rotazione, regionale o di altre amministrazioni pubbliche), a seguito dell'approvazione, da parte della Commissione europea, del piano economico-finanziario e imputate negli esercizi in cui l'ente ha programmato di eseguire la spesa. Infatti, l'esigibilità del credito dipende dall'esecuzione della spesa finanziata con i fondi comunitari (UE e nazionali). L'eventuale erogazione di acconti è accertata nell'esercizio in cui è incassato l'acconto.

Le entrate derivanti dai finanziamenti UE utilizzate per il finanziamento di spese correnti sono classificate tra i Trasferimenti correnti (Tit. II E.), comprese le quote dei Fondi UE destinati agli investimenti utilizzate per finanziare spesa corrente (nel rispetto dei regolamenti comunitari). Trattandosi di finanziamenti a rendicontazione, l'importo delle entrate da accertare tra i Trasferimenti correnti è determinato in considerazione dell'ammontare dell'impegno delle correlate spese correnti.

Cessioni di beni immobili

Nella cessione di beni immobili, l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara). In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. L'accertamento è registrato anticipatamente nel caso in cui l'entrata sia incassata prima del rogito. Nel caso in cui il contratto di compravendita preveda il 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. L'importo dell'obbligazione attiva è registrato senza distinguere il plusvalore, in quanto tale fenomeno non è rilevabile dalla contabilità finanziaria. Il corrispettivo della cessione è interamente destinato alla spesa di investimento al netto del debito IVA. Tale principio è diretto a garantire la copertura finanziaria dell'eventuale posizione debitoria al termine previsto per la liquidazione periodica dell'IVA e consente, ai fini degli equilibri di bilancio, di destinare l'entrata iscritta tra le entrate in c/capitale a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'IVA. In ogni caso risulta possibile destinare l'entrata in conto capitale corrispondente al debito IVA a copertura della spesa determinata dall'IVA dovuta per spese di investimento (credito IVA).

Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato anche all'estinzione anticipata di prestiti.

Per tutte le altre cessioni di beni, l'obbligazione giuridica attiva nasce con il trasferimento della proprietà. In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

La cessione di diritti di superficie prevede la riscossione di un canone che, in genere, è incassato anticipatamente. L'obbligazione attiva sorge con il rogito, ed è in tale momento che l'entrata deve essere accertata, con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. L'accertamento è anticipato nel caso in cui l'entrata sia incassata anticipatamente rispetto al rogito. Se il diritto di superficie è convertito in un diritto di proprietà si applicano le norme della cessione dei beni.

L'entrata derivante dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali è accertata a seguito dell'emanazione dell'atto amministrativo, con imputazione contabile all'esercizio previsto nell'atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

Aperture di credito

Nel caso di finanziamenti attivati con “**aperture di credito**” l'accertamento viene disposto 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 e 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.

Le operazioni di indebitamento sono registrate tra le accensioni di prestiti.

Leasing finanziario

Il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento che consentono ad un soggetto, comprese le amministrazioni pubbliche, di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività, in cambio di un canone periodico, con la facoltà, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto, di esercitare l'opzione di riscatto del medesimo acquistandone la relativa proprietà.

Il leasing operativo si caratterizza, invece, per la mancanza dell'opzione di riscatto al termine del contratto. In tal caso, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione per un canone che corrisponde generalmente alla entità dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica.

La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di Cassazione che ha qualificato il leasing finanziario come “leasing traslativo” ove i canoni non costituiscano soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicché l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.

Per contro, il leasing operativo viene qualificato come “leasing di godimento”, ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

Le operazioni di leasing finanziario costituiscono indebitamento cioè debito che finanzia investimento. Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

Al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le “Accensioni di prestiti”, e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio). L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell'operazione di leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario. Anche se formalmente non è di proprietà dell'ente, dal punto di vista contabile il bene è preso in carico dell'ente, inventariato tra i beni in leasing ed oggetto di ammortamento. Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti nel canone che la quota di finanziamento rimborsata. In altri termini,

i canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento. Alla fine del contratto di leasing, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento. Si segnala, infine, che il bene concesso in locazione finanziaria all'amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata; conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni demaniali ovvero del patrimonio indisponibile di amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili.

Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. È ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

Movimentazioni contabili prodotte dall'indebitamento

Un'entrata derivante **dall'assunzione di prestiti** è accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito (anche obbligazionario, ove consentito dall'ordinamento) o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento). Generalmente, nei mutui tradizionali la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento.

In relazione alle **movimentazioni contabili prodotte dall'indebitamento**, dobbiamo distinguere i due modi da parte del mutuante di rendere disponibili al mutuato le somme. L'entrata derivante dall'accensione del mutuo è accertata al momento della sottoscrizione del relativo contratto. Le somme potranno essere rese disponibili subito o in base allo stato di avanzamento dei lavori come avviene nel caso di mutui della Cassa depositi e prestiti (CDP).

Nel caso di mutui concessi da CDP avremo che le movimentazioni contabili riguarderanno anche il Tit. V delle Entrate (entrate da riduzione delle attività finanziarie) e il Tit. III delle Spese (spese da incrementi delle attività finanziarie), perché le somme sono rese immediatamente disponibili su un apposito conto della CDP intestato all'ente mutuato. Quindi, l'entrata è accertata subito e imputata nell'esercizio. A fronte di questo accertamento avremo una reversale di incasso da CDP sul **Titolo VI (E.6 Entrate da accensione di prestiti)**. Ma rimanendo le somme presso CDP si provvede ad assumere contestualmente **impegno** sul capitolo di spesa "**versamenti a depositi bancari**" con interessamento del Tit. III della spesa ("**incrementi di attività finanziarie**"). All'impegno seguono la liquidazione e il pagamento. Il relativo mandato di pagamento sarà emesso a favore di CDP. Poiché, non entra e non esce nulla dai conti dell'Ente, il mandato è emesso in **quietanza di entrata** relativamente al deposito presso CDP. Pertanto, a fronte dell'impegno sul Tit. III, si accerta l'entrata sul capitolo (**Prelievi da depositi bancari**) con interessamento del **Tit. V delle Entrate** (E.5 riduzione da attività finanziarie). Su detto accertamento saranno poi staccate le reversali di incasso, mano a mano che

occorre prelevare in relazione ai SAL dal conto di deposito presso la CDP. Nel momento dell'accertamento, occorre anche impegnare a favore di CDP, con imputazione agli esercizi successivi, le spese per l'ammortamento del prestito tenuto conto della scadenza delle diverse rate: con interessamento del Tit IV della spesa (U.4 **Rimborsi di prestiti**) e Tit. I della spesa per gli interessi passivi.

Le movimentazioni contabili nel caso di mutuo si saltano i passaggi relativi al Tit. V dell'entrata e al Tit. III della spesa. Quindi, si avrà un accertamento perché le somme sono rese immediatamente disponibili (Tit. VI delle E.) e l'impegno con imputazione agli esercizi successivi delle spese per l'ammortamento del prestito tenuto conto della scadenza delle diverse rate (Tit. IV S. per la quota capitale e Tit. I S. per gli interessi passivi).

La **devoluzione del mutuo** si ha nel caso di una nuova opera da eseguire in luogo di un'altra (ad esempio da "scuola" a "strada") per mutati motivi di interesse pubblico. Nel caso di **devoluzione di mutui** le movimentazioni sono le seguenti:

- il residuo passivo relativo all'opera "abbandonata" viene eliminato e genera un'economia di spesa confluendo nell'avanzo destinato agli investimenti. Le nuove opere troveranno le risorse nell'avanzo derivante dal residuo cancellato;
- il residuo attivo, riferito alla quota di mutuo non ancora incassato, viene conservato e finanzierà la nuova opera da prevedersi nel bilancio di previsione.

Rinegoziazione dei prestiti

In caso di rinegoziazione dei prestiti (per estinzione anticipata o ristrutturazione del debito) l'ammontare nominale del debito non può aumentare, mentre il pagamento di indennizzi o penali dell'operazione sono spese correnti non finanziabili con la provvista eventualmente ottenuta con il nuovo prestito.

Poiché occorre sostituire il vecchio prestito con uno nuovo, il vecchio prestito deve essere rimborsato subito. Quindi occorre cancellare tutti gli impegni relativi al prestito per la parte ancora da estinguere per poi imputare tutto sull'esercizio in corso (si avrà un nuovo impegno).

Occorre accertare il nuovo prestito al titolo VI delle entrate. A fronte dell'impegno assunto viene emesso mandato di pagamento in quietanza di entrata sul nuovo accertamento a titolo VI, rispetto alla quale è staccata reversale di incasso.

A fronte del nuovo prestito ci saranno nuovi impegni relativi al nuovo piano di ammortamento per il rimborso quota capitale rimborso quota interessi.

Se dall'operazione di pagamento anticipato del vecchio prestito con le entrate derivanti dal nuovo prestito si ha una differenza positiva, dovendo rimanere il valore nominale del debito identico, occorre registrare l'entrata al titolo terzo entrate extratributarie al capitolo "proventi finanziari derivanti da estinzione anticipata di prestiti".

Se occorre pagare penali per l'operazione di rinegoziazione, va assunto impegno di spesa sul titolo I al capitolo oneri finanziari derivanti da estinzione anticipata di prestiti.

Derivati

Un derivato è uno strumento finanziario che funziona come un contratto tra due parti che stabiliscono che un determinato sottostante (per esempio azioni) deve essere comprato a un prezzo precedentemente concordato ad una certa data futura. Si scommette cioè sul rialzo o sul ribasso del prezzo del sottostante.

Le operazioni di indebitamento derivanti dal sottostante erano registrate sulle partite finanziarie (titolo V delle entrate e titolo III della spesa).

I derivati sono stati vietati per gli enti pubblici. Il problema si riferisce alla gestione di quelli esistenti. I proventi e gli oneri legati al derivato sono rispettivamente registrati sul titolo III delle entrate e sul titolo I della spesa. A fronte delle entrate sul titolo III si stanziava fra la spesa un accantonamento su cui non è possibile impegnare e pagare, che a fine esercizio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, per la garanzia della perdita sui derivati.

Il rendiconto di gestione

Premessa

Il sistema bilancio si completa con la rendicontazione destinata a far conoscere, con riferimento all'ultimo esercizio chiuso, il "risultato di amministrazione", il risultato "economico" e la situazione "patrimoniale". L'attività di rendicontazione si basa su diverse operazioni propedeutiche, quali l'inventariazione, le scritture di assestamento e il riaccertamento dei residui. Del risultato di amministrazione, della relativa composizione e del suo utilizzo, si parlerà in modo dettagliato nel successivo capitolo. In questa sede ricordiamo sinteticamente che il risultato di amministrazione è dato dal fondo cassa al 31 dicembre più residui attivi, meno residui passivi e meno FPV di spesa. Quindi, per addivenire a detto risultato occorre conoscere l'entità precisa dei residui. Nel successivo paragrafo si dirà del riaccertamento dei residui.

Per converso il risultato economico-patrimoniale, evincibile dal Conto Economico e dallo Stato Patrimoniale, sono desumibili dalla contabilità economico-patrimoniale di cui si discorrerà più avanti nel capitolo dedicato.

Il riaccertamento ordinario dei residui

In ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza¹, tutte le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, ai fini della predisposizione del rendiconto, una ricognizione dei residui attivi e passivi, denominata riaccertamento ordinario dei residui², diretta a verificare le ragioni del loro mantenimento.

Il riaccertamento riguarda i seguenti aspetti:

- l'effettiva scadenza dell'obbligazione giuridica;
- la fondatezza giuridica dei crediti e dei debiti;
- la corretta imputazione dei residui e la corretta classificazione dei residui.

In riferimento all'**EFFETTIVA SCADENZA**, 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 non essendo esigibili nel corso di tale esercizio per il verificarsi di eventi successivi alla loro prima imputazione. Vanno, pertanto, reimputati all'esercizio in cui sono esigibili.

1. Il principio della prudenza invita a valutare attentamente le entrate e le spese, di modo da evitare sovrastime di entrate e sottostime delle spese. L'invito è comunque anche nel non eccedere in prudenza in modo da ingessare la gestione, ma a valutare in modo veritiero e corretto le componenti positive e negative sia finanziarie sia economiche.

2. Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 31/12/2014 al principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata.

In riferimento ai residui passivi da reimputare, si procede così:

- nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato l'impegno cancellato, si provvede a costituire il FPV di spesa per un importo pari a quello dell'impegno cancellato;
- nel primo esercizio del bilancio di previsione si incrementa il FPV di Entrata, per pari importo;
- nel bilancio dell'esercizio cui la spesa è reimputata si incrementano o si iscrivono gli stanziamenti di spesa necessari per la reimputazione degli impegni;
- si reimputa l'impegno sul pertinente esercizio.

Non è necessaria la costituzione del FPV nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate. Ad esempio, con riferimento ai contributi a rendicontazione, per i quali accertamenti e impegni sono imputati allo stesso esercizio, in caso di reimputazione degli impegni, si provvede alla contestuale reimputazione dei correlati accertamenti, senza costituire o incrementare il FPV.

In merito alla **FONDATEZZA GIURIDICA DEI CREDITI E DEI DEBITI**, in sede di riaccertamento, si procede come di seguito indicato.

Per i **crediti accertati ma di dubbia e difficile esazione**, trascorsi 3 anni dalla scadenza senza che vi sia stata riscossione, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, soluzione che comporta la riduzione di pari importo del FCDE 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 diverso della quota accantonata a FCDE nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.

I **crediti** formalmente riconosciuti **assolutamente inesigibili o insussistenti** sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui. Considerato che per il principio della competenza finanziaria potenziata i residui attivi sono interamente costituiti da obbligazioni scadute, è necessario attivare le azioni di recupero dei crediti mediante procedure coattive. Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato dal responsabile della relativa entrata 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 trovare soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

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

Se dalla ricognizione risulta la necessità di procedere al riconoscimento formale di **ulteriori crediti e debiti**, è necessario procedere al relativo accertamento ed impegno, con imputazione contabile all'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. 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.

È, invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili³.

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 un'errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.

Il riaccertamento dei residui può riguardare **CREDITI E DEBITI NON CORRETTAMENTE IMPUTATI** in bilancio. Se dalla ricognizione risulta che, a seguito di errori, un'entrata o una spesa è stata erroneamente imputata in bilancio, è necessario procedere ad una loro reimputazione.

In tali casi, se la reimputazione avviene nell'ambito del medesimo titolo di bilancio (per i residui attivi e 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.

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. La procedura amministrativa da seguire è quella tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio. In tali casi, la reimputazione di un residuo passivo 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 del precedente impegno erroneamente assunto.

La reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito è attuata attraverso una rettifica in aumento e una corrispondente riduzione dei residui attivi⁴.

In caso di una **REVISIONE O AGGIORNAMENTO DELLA CLASSIFICAZIONE DI BILANCIO**, le necessarie reimputazioni 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. Conseguentemente, l'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica non corrisponderà più all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente, salvo il totale generale. La differenza tra la nuova e la vecchia articolazione dei residui è spiegata attraverso una **matrice di correlazione** predisposta dall'ente.

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.

Al solo fine di consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario ovvero per la reimputazione di impegni e accertamenti riferiti a prestiti flessibili o a contributi a rendicontazione, la struttura competente in materia di bilancio e risorse finanziarie può predisporre una deliberazione di Giunta che procede ad un **riaccertamento parziale dei residui** previa acquisizione del parere del Collegio dei revisori dei conti; in tal caso, la successiva deliberazione di Giunta di approvazione degli esiti della ricognizione ordinaria dei residui prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali.

3. E non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, dato che le somme già sono state accertate.

4. E non mediante accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio.

Il riaccertamento dei residui, essendo un'attività di natura gestionale, può essere effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, 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 sull'ultimo bilancio di previsione approvato. 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'imputazione delle entrate e delle spese agli esercizi in cui diventano esigibili. Al riguardo, si rappresenta che l'atto che dispone il riaccertamento e l'impegno 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.

Si ricorda che possono essere conservati:

- tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate.
- tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Es. del. Giunta: Riaccertamento ordinario dei residui

COMUNE DI _____

LA GIUNTA COMUNALE

OGGETTO: Riaccertamento ordinario dei residui relativi all'esercizio finanziario 2023 e variazioni al bilancio di previsione 2023-2025 per le conseguenti reimputazioni contabili

L'anno duemilaventiquattro, il giorno 3 marzo alle ore 10.00 presso la Casa comunale, si è riunita, alla presenza del Sindaco _____ che presiede e con la collaborazione del Segretario Comunale dott. _____, la Giunta comunale, regolarmente convocata, nelle persone dei signori:

Sindaco _____

Assessore _____

Assessore _____

....

Il Presidente, verificata la validità legale dell'adunanza, dichiara aperta la seduta e invita la Giunta a discutere in ordine all'argomento in oggetto.

LA GIUNTA COMUNALE

Esaminata l'allegata proposta di deliberazione relativa all'argomento in oggetto proveniente dal dirigente al Settore Bilancio dott. _____;

Visti i pareri favorevoli espressi in calce dal dirigente al Settore Bilancio ai sensi dell'art. 49 comma 1 e dell'art. 147-bis del d.lgs. 267/2000 in ordine alla regolarità tecnica e contabile dell'allegata proposta di deliberazione;

Visto il parere favorevole dell'organo di revisione reso con verbale n. 1/2023 in data 14 marzo 2023 allegato sotto la lettera A in ordine all'allegata proposta di deliberazione;

A voti unanimi e favorevoli resi in modo palese

DELIBERA

Di approvare la proposta di deliberazione allegata facendola propria ad ogni effetto.

Il Sindaco/Presidente

Il Segretario Comunale

Successivamente, con separata votazione unanime e palese,

LA GIUNTA

Dichiara la presente deliberazione immediatamente eseguibile ai sensi dell'art. 134 comma 4 del d.lgs. 267/2000.

Il Sindaco/Presidente

Il Segretario Comunale

.....

Il dirigente responsabile del Settore Bilancio formula la seguente

PROPOSTA DI DELIBERAZIONE

che viene sottoposta all'esame della Giunta

Oggetto: Riaccertamento ordinario dei residui relativi all'esercizio finanziario 2023 e variazioni al bilancio di previsione 2023-2025 per le conseguenti reimputazioni contabili

ATTESO CHE:

- con deliberazione del Consiglio n. __ adottata il 1° marzo 2023 è stato approvato il bilancio di previsione 2023-2025, unitamente a tutti i prospetti e allegati previsti dalla vigente normativa;

PREMESSO CHE

- il comma 2 dell'articolo 228 del d.lgs. 267/2000 prevede che, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni;
- l'art. 3 comma 4 del d.lgs. 118/2011 dispone che: "gli enti provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento... Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incas-

sate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della Giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.”;

- il punto 9.1 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011) dispone che 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;
 - l'effettiva scadenza di debiti e crediti;
 - la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio;
- il riaccertamento ordinario dei residui trova specifica evidenza nel rendiconto finanziario ed è effettuato annualmente con un'unica deliberazione di giunta, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione in vista dell'approvazione del rendiconto;

CONSIDERATO CHE

- i servizi finanziari dell'ente, con nota prot. n. _____ del 30 gennaio 2024, ha trasmesso ai dirigenti gli elenchi dei residui attivi e passivi risultanti dalle scritture contabili alla data del 31 dicembre 2023, fornendo loro le indicazioni operative per il corretto espletamento delle operazioni di riaccertamento e il termine di 10 giorni per il riscontro;
- le diverse direzioni hanno provveduto a ritrasmettere gli elenchi dei residui riaccertati, debitamente sottoscritti, con le seguenti note: _____, _____, _____, _____, _____;
- in relazione ai dati forniti dalle direzioni, gli uffici dei servizi finanziari dell'ente hanno effettuato i dovuti riscontri e conteggi provvedendo alle registrazioni contabili di competenza;
- alla luce dei suddetti riscontri si è provveduto:
 - alla conservazione di residui attivi per complessivi € _____ (Allegato n. 1) di cui € _____ antecedenti all'esercizio finanziario 2023,
 - al mantenimento di residui passivi per € _____ (Allegato n. 2) di cui € _____ precedenti all'esercizio 2023;
 - alla cancellazione dei residui attivi e passivi antecedenti all'esercizio 2023 secondo le indicazioni fornite dalle singole direzioni;
 - alla cancellazione dei residui attivi e passivi degli impegni ed accertamenti dell'esercizio di competenza 2023 secondo le indicazioni fornite dalle singole direzioni;
- per effetto del riaccertamento:
 - sono stati cancellati residui attivi per € _____ (Allegato n. 3) e residui passivi per € _____ (Allegato n. 4);

- si è preso atto della mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato per € ____ che rappresentano economie di bilancio come dimostrato contabilmente nell'Allegato 5;
- si è verificata la necessità della reimputazione contestuale di accertamenti e impegni agli esercizi di competenza successivi all'anno 2023 per un totale di € _____, secondo le indicazioni fornite dalle singole direzioni che non comportano variazione dei correlati fondi pluriennali vincolati come desumibile dall'Allegato 6;
- si è verificata la necessità della reimputazione alla reimputazione di impegni e prenotazioni di spesa agli esercizi di competenza successivi all'anno 2023 per un totale di € _____ secondo le indicazioni fornite dalle singole direzioni come desumibile dall'Allegato 7;

PRESO ATTO CHE:

- sono state disposte, su richiesta delle direzioni, le determinazioni di riaccertamento parziale sotto indicate per consentire la reimputazione di impegni di spesa utili al pagamento di fatture in scadenza:

.....

.....

- sono state altresì effettuate con deliberazione di Giunta, ai sensi dell'art. 175 comma 5-*bis* del d.lgs. 267/2000, le seguenti variazioni di esigibilità di prenotazioni di entrata e di spesa:

.....

....

....

CONSIDERATO CHE

- al fine di procedere alla reimputazione degli impegni di spesa occorre la seguente variazione di bilancio 2023-2025 per aumentare gli stanziamenti sia del fondo pluriennale vincolato di spesa 2023 che del fondo pluriennale in entrata 2024 di un importo pari a quello degli impegni cancellati da reimputare, e adeguare gli stanziamenti di spesa sugli esercizi successivi al 2023 per costituire adeguata copertura finanziaria agli impegni riscritti:

parte entrata:	2023	2024	2025
– FPV per spesa corrente	...	...	...
– FPV per spesa in c/c	...	...	...
parte spesa :	2023	2024	2025
Missione __ Programma	....	...	...
.....

- per effetto delle variazioni il Fondo Pluriennale Vincolato di Spesa dell'esercizio 2023 ammonta a € _____, come rappresentato in dettaglio nell'Allegato 8;

VISTI

il d.lgs. 267/2000 e successive modificazioni ed integrazioni;

il d.lgs. 118/2011;

l'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011;

lo Statuto dell'ente;

il vigente regolamento di contabilità dell'ente;

il Regolamento sull'Ordinamento degli Uffici e dei Servizi dell'ente;

SI PROPONE DI DELIBERARE di

per tutto quanto riferito in premessa, che qui si intende riportato quale parte integrante e sostanziale

- approvare le risultanze del riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi relativi agli esercizi 2023 e precedenti di cui all'art. 228 comma 3 del d.lgs. 267/2000, come risulta dagli elenchi allegati al presente atto, che costituiscono parte integrante del presente provvedimento;
- apportare al bilancio di previsione 2023-2025 le variazioni indicate in premessa;
- dare atto che le risultanze delle operazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi confluiranno nel rendiconto di gestione dell'esercizio 2023;
- trasmettere a cura del Segretario Comunale, una volta deliberato, il presente provvedimento al tesoriere dell'ente in ottemperanza a quanto previsto dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (punto 9.3), unitamente al prospetto concernente le variazioni di bilancio e l'elenco aggiornato dei residui attivi e passivi iniziali;
- dichiarare la presente deliberazione immediatamente eseguibile ai sensi dell'art. 134 comma 4 del d.lgs. 267/2000 stante l'urgenza come desumibile da quanto riferito in premessa;

Il Dirigente del Settore Bilancio

Il Dirigente del Settore Bilancio, vista ed esaminata la proposta di deliberazione sopra riportata, esprime parere favorevole di regolarità tecnica e contabile, ai sensi dell'art. 49 e dell'art. 147-bis del d.lgs. n. 267/2000.

Lì 15 febbraio 2024

Il Dirigente del Settore Bilancio

ALLEGATO 1

ALLEGATO 2

.....

ALLEGATO A) PARERE ORGANO DI REVISIONE

Il Rendiconto della Gestione

Il ciclo di bilancio si conclude con l'approvazione del Rendiconto della Gestione, nel quale è data rappresentazione contabile dei risultati finanziari, economici e patrimoniali conseguiti nel corso dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Il Rendiconto della Gestione è composto dal Conto del Bilancio, dal Conto Economico e dallo Stato Patrimoniale ed è approvato entro il 30 aprile di ciascun anno.

Al Rendiconto è allegata la **Relazione sulla Gestione** in cui sono indicate le informazioni quantitative contenute nel Conto Economico e nello Stato Patrimoniale, i criteri di valutazione applicati alle singole voci del bilancio, le politiche concernenti le voci delle immobilizzazioni e correlati ammortamenti e le motivazioni delle riduzioni di valori se verificatesi, nonché l'analisi delle componenti del patrimonio netto, dei fondi e delle altre voci del passivo nelle principali variazioni verificatesi durante l'esercizio.

Tutti i prospetti relativi al Rendiconto della Gestione si ritrovano nell'Allegato 10 del d.lgs. 118/2011.

Il Conto del Bilancio

Il Conto del Bilancio dimostra i risultati finali della gestione finanziaria pervenendo alla dimostrazione del risultato della gestione di competenza e del risultato di amministrazione. Evidenzia, altresì, anche le risultanze della gestione di cassa. Il Conto del Bilancio, come desumibile dall'allegato 10 del d.lgs. 118/2011 è costituito da molti prospetti⁵ tra cui:

- **gestione delle entrate;**
- **riepilogo generale delle entrate;**
- **gestione delle spese;**
- **riepilogo generale delle spese per missioni;**
- **riepilogo generale delle spese per titoli e macroaggregati;**
- **quadro generale riassuntivo;**
- **verifica degli equilibri;**
- **prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;**
- **tabella dei parametri obiettivi per i comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario.**

Particolare importanza rivestono i seguenti prospetti.

Il "**quadro generale riassuntivo**", a sezioni contrapposte, riassume per le "entrate" gli accertamenti e gli incassi e per la "spesa" gli impegni e i pagamenti. Mette in evidenza il risultato della gestione di competenza ("avanzo" o "disavanzo" di competenza) e fondo cassa.

Il prospetto relativo alla "**verifica degli equilibri**" considera gli equilibri parziali di bilancio per pervenire a "W1 – risultato di competenza", a "W2 – equilibrio di bilancio" che corrisponde a "W1" dedotte le risorse accantonate e vincolate e al risultato "W3" che a sua volta corrisponde a "W2" dedotti gli accantonamenti effettuati in sede di rendiconto. W1 e W2 sono individuati per rappresentare gli equilibri che dipendono dalla gestione del bilancio di previsione. W3 rappresenta l'"equilibrio complessivo" definito con la determinazione del risultato di amministrazione, in quanto tiene conto degli ulteriori accantonamenti effettuati in sede di rendiconto.

La "**tabella dei parametri obiettivi per i comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strut-**

5. Nell'allegato 10 troviamo anche i seguenti prospetti riferiti a: entrate per titoli, tipologie e categorie; accertamenti imputati agli anni succ.vi; schemi riferiti alle spese; elenchi analitici (delle risorse accantonate; risorse vincolate; risorse destinate agli investimenti); composizione per missioni e programmi del FPV; composizione dell'accantonamento al FCDE e al FSV; accertamenti ... imputati all'anno successivo cui si riferisce il rendiconto e seguenti; impegni ... imputati all'anno successivo cui si riferisce il rendiconto e seguenti; utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali; spese per funzioni delegate dalle Regioni.

turalmente deficitario” mostra alcuni indicatori e dei valori di riferimento da osservare. Sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie i comuni che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili dalla tabella contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

Il “**prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione**” dimostra analiticamente il risultato di amministrazione (Fondo cassa al 31/12+Residui attivi–Residui passivi–FPV) per pervenire (distinguendo tra gestione di competenza e gestione dei residui) ad **A**. Segue la composizione del “Risultato di amministrazione” tenuto conto delle quote accantonate B, vincolate C e destinate agli investimenti D. La parte disponibile del “Risultato di amministrazione” è pari ad E che si ottiene per differenza: $E=A-B-C-D$. Se $E>0$ si parla di “avanzo libero” o “avanzo disponibile”, se $E<0$ avremo un “disavanzo da ripianare”. La lettera F (“disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto”) riguarda solo le Regioni e le Province autonome, che in caso di risultato negativo iscrivono in spesa il disavanzo di amministrazione da ripianare (E-F).

Il d.m. del 25 luglio 2023 ha introdotto alcune novità agli allegati al rendiconto. Fra questi spicca indubbiamente il nuovo Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, modificato a seguito della riformulazione del paragrafo n. 13.7 dell’Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011. Ora nel prospetto l’importo dei residui attivi distingue anche:

- l’importo dei residui attivi incassati alla data del 31/12 in conti postali e bancari in attesa del riversamento nel conto di tesoreria principale. Questa modifica consente di evidenziare le entrate incassate nei conti postali e bancari intestati all’ente alla data del 31 dicembre, ma a quella data non ancora riversate al conto di tesoreria. Sono entrate riscosse sui conti postali e bancari intestati all’ente alla data del 31 dicembre, successivamente all’ultimo riversamento al conto di tesoreria effettuato nell’anno, che saranno riversate al conto di tesoreria all’inizio del nuovo esercizio”;
- l’importo dei residui attivi riguardanti entrate tributarie accertate sulla base della stima del Dipartimento delle finanze.

Inoltre, lo stesso allegato al rendiconto prevede la voce: “Fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie” collegato alla gestione delle partite finanziarie.

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00

RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui residui attivi incassati alla data del 31/12 in conti postali e bancari in attesa del riversamento nel conto di tesoreria principale</i>				
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER INCREMENTO DI ATTIVITÀ FINANZIARIE	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	(=)			0,00

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...:		
Parte accantonata		
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/....		
Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni)		
Fondo anticipazioni liquidità-		
Fondo perdite società partecipate		
Fondo contezioso		
Altri accantonamenti		
	Totale parte accantonata (B)	0,00
Parte vincolata		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		
Vincoli derivanti da trasferimenti		
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui		
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		
Altri vincoli		
	Totale parte vincolata (C)	0,00
Parte destinata agli investimenti		
	Totale parte destinata agli investimenti (D)	0,00
	Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	
	F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare		

Lo Stato Patrimoniale

Lo Stato Patrimoniale è il documento contabile con cui si rappresenta la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio dell'ente, inteso come complesso coordinato di beni e rapporti giuridici attivi e passivi valutati nell'ipotesi che l'ente sia destinato a perdurare nel tempo (patrimonio di funzionamento).

Lo schema di Stato Patrimoniale è a sezioni contrapposte (Attivo e Passivo) e le voci sono raggruppate in:

- **Macroclassi**, contraddistinte da lettere alfabetiche maiuscole;
- **Classi**, identificate da numeri romani;
- **Voci**, contraddistinte da numeri arabi;
- **Articolazioni** identificate da lettere alfabetiche minuscole.

ATTIVO – L'attivo patrimoniale rappresenta i "beni e i rapporti giuridici attivi" dell'ente e si articola nelle seguenti **Macroclassi**:

- A) Crediti verso lo Stato ed altre PA per la partecipazione al fondo di dotazione,**
- B) Immobilizzazioni,**
- C) Attivo circolante,**
- D) Ratei e risconti.**

La classificazione caratterizzante dell'attivo patrimoniale riguarda la distinzione tra le Immobilizzazioni e l'Attivo circolante, che consente di individuare gli elementi attivi che compongono il patrimonio in relazione al criterio finanziario del **grado di liquidità**, secondo cui le attività con durata di utilizzo o scadenza di realizzo superiori all'esercizio sono inserite tra le immobilizzazioni e quelli liquidabili entro il termine di un anno sono considerate di tipo corrente. La classificazione delle attività tiene conto anche della natura degli elementi che lo compongono. Pertanto, costituiscono immobilizzazione gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nei processi di produzione e consumo mentre sono parte dell'attivo circolante quelli che non presentano tale caratteristica. Le immobilizzazioni esprimono, pertanto, l'esistenza di condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un periodo amministrativo. Le immobilizzazioni si distinguono in immateriali (beni intangibili aventi utilità pluriennale), materiali (beni tangibili con utilità pluriennale) e finanziarie (investimenti durevoli nel capitale di rischio o di prestito di altri organismi socioeconomici privati e pubblici). Le immobilizzazioni materiali includono i beni demaniali. Altresì includono le immobilizzazioni in corso e acconti. Si ricorda che il costo dell'immobilizzazione la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzata in relazione alla residua possibilità di utilizzo.

L'attivo circolante si articola in rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide. Le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono costituite da azioni e titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge.

Il passivo patrimoniale è classificato nelle seguenti Macroclassi, che consentono di individuare la natura degli elementi che lo compongono:

- A) Patrimonio Netto,**
- B) Fondi per rischi e oneri,**
- C) Trattamento di fine rapporto,**
- D) Debiti,**
- E) Ratei, risconti e contributi agli investimenti.**

PATRIMONIO NETTO – Il **Patrimonio Netto** dell'ente è dato dalla differenza fra il valore dell'Attivo e del

Passivo e rappresenta la ricchezza netta dell'ente se positivo o il deficit patrimoniale se per ipotesi risultasse negativo.

Le "classi" del patrimonio netto sono: "Fondo di dotazione", "Riserve", "Risultato economico dell'esercizio", "Risultati economici di esercizi precedenti", "Riserve negative per beni indisponibili".

Il "**Fondo di dotazione**" non può mai essere negativo, in quanto è la parte indisponibile del patrimonio netto a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente.

Le "**Riserve**" a loro volta sono distinte nelle seguenti "voci": "da capitale", "da permessi di costruire", "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali e per beni culturali", "altre riserve disponibili" e "altre riserve indisponibili". Queste riserve non possono assumere un valore negativo. Le riserve disponibili sono quelle "da capitale", che derivano da differenze di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi nel caso in cui le rettifiche positive siano superiori delle rettifiche negative, da "permessi per costruire" (i cui proventi non sono stati ancora destinati) e da "altre riserve disponibili". Queste riserve possono essere utilizzate per la copertura di perdite o per incrementare riserve indisponibili. Le riserve "permessi per costruire", se non utilizzate per la copertura di perdite o per incrementare riserve indisponibili, sono ridotte a seguito dell'iscrizione nell'attivo patrimoniale delle opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile finanziate dai permessi di costruire. Le restanti riserve sono indisponibili, in quanto seguono solo le sorti dei beni o dei valori cui si riferiscono e, quindi, non sono destinabili ad altro o a copertura di eventuali perdite. L'importo delle "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali e per beni culturali" è pari al valore dei beni indisponibili (demaniali, patrimoniali, culturali) iscritto nell'Attivo dello Stato Patrimoniale. Detto valore riferito a detti beni muta per ammortamento economico (se sono beni ammortizzabili), per acquisizione o dismissione. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, la riserva indisponibile è ridotta annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio.

Il "**Risultato economico dell'esercizio**" può assumere valore positivo e negativo e coincide con il risultato dell'esercizio del Conto Economico.

La classe "**Risultati economici di esercizi precedenti**" può assumere valore positivo e negativo e coincide con i risultati economici degli esercizi precedenti, nel caso in cui – se positivo – non sia stato accantonato a "riserve" o portato ad incremento del "Fondo di dotazione" oppure nel caso in cui – se negativo – la perdita non sia stata ripianata.

La classe "**riserve negative per beni indisponibili**" di cui alla lettera e), che può assumere solo valore negativo, è utilizzata quando la voce "risultati economici di esercizi precedenti" e le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l'incremento delle riserve indisponibili. Non può assumere un valore superiore, in valore assoluto, all'importo complessivo delle riserve indisponibili. Si valorizza questa classe per evitare nel caso che il "fondo di dotazione" assumi valore negativo, come nell'ipotesi in cui le riserve disponibili non siano sufficienti a dare copertura all'incremento delle "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali e per beni culturali" per il maggior valore da iscriversi nell'attivo per "beni indisponibili" (demaniali, patrimoniali, culturali) non derivante da trasferimenti o donazioni. Sono le riserve a cui occorre, ovviamente, dare precedenza nella relativa copertura.

Il risultato economico dell'esercizio può essere positivo (avanzo economico) o negativo (disavanzo economico). Il disavanzo economico deve trovare copertura nel patrimonio netto con le riserve disponibili e con i "Risultati economici di esercizi precedenti" se positivi, con esclusione del "fondo di dotazione". Se il patrimonio

netto non risulta capiente, la perdita di esercizio è portata a nuovo al fine di assicurarne la copertura con ricavi e proventi futuri (con segno meno in “risultato economico dell’esercizio”).

La macro-classe per i “**fondi per rischi ed oneri**” tiene conto delle passività potenziali. In questa macro-classe rientra la voce per trattamento di quiescenza (ad esempio fondi pensione fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa) che accoglie fondi diversi dal trattamento di fine rapporto costituente una macro-classe a sé.

I “**debiti**” comprendono: i debiti da finanziamento, verso i fornitori, acconti, debiti per trasferimenti e contributi, altri debiti. La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l’ammontare dei debiti di funzionamento.

Il quadro informativo fornito dallo Stato Patrimoniale è arricchito dai **conti d’ordine** che – suddivisi nella tradizionale distinzione in “impegni su esercizi futuri”, i “beni” di terzi e in uso a terzi, le “garanzie prestate” – registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell’ente negli esercizi successivi. I conti d’ordine servono ad acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto, ma che non ha i requisiti per essere registrato in contabilità economico-patrimoniale. I conti d’ordine costituiscono un sistema di scritture secondarie che non contribuiscono a definire il risultato economico, in quanto non si tratta di debiti o crediti. Ovviamente i conti d’ordine non sono da confondere con le partite di giro e i servizi conto terzi, proprio perché le partite di giro e i servizi c/terzi si riferiscono comunque a debiti e crediti che non influenzano il risultato di amministrazione perché l’ente è debitore e creditore al tempo stesso e per il medesimo importo nei confronti di terzi soggetti.

Per i conti d’ordine nel caso in cui si eseguano registrazioni partiduplistiche, avremo che le scritture si riferiscono a un conto intestato all’oggetto e a un conto intestato al soggetto, due conti che funzionano simultaneamente e in modo antitetico. I conti al soggetto saranno accreditati e addebitati per lo stesso importo correntemente alla movimentazione subita dal conto all’oggetto.

SCHEMA STATO PATRIMONIALE	
STATO PATRIMONIALE – ATTIVO	STATO PATRIMONIALE – PASSIVO
A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE	A) PATRIMONIO NETTO
B) IMMOBILIZZAZIONI	Fondo di dotazione
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>	Riserve
Costi di impianto e di ampliamento	<i>da capitale</i>
Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	<i>da permessi di costruire</i>
Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell’ingegno	<i>riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali</i>
Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	<i>altre riserve indisponibili</i>
Avviamento	<i>altre riserve disponibili</i>
Immobilizzazioni in corso ed acconti	Risultato economico dell’esercizio
Altre	Risultati economici di esercizi precedenti
<i>Immobilizzazioni materiali</i>	Riserve negative per beni indisponibili
Beni demaniali	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI
Terreni	Per trattamento di quiescenza

Fabbricati	Per imposte
Infrastrutture	Altri
Altri beni demaniali	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO
Altre immobilizzazioni materiali	D) DEBITI
Terreni	Debiti da finanziamento
<i>di cui in leasing finanziario</i>	<i>prestiti obbligazionari</i>
Fabbricati	<i>v/ altre amministrazioni pubbliche</i>
<i>di cui in leasing finanziario</i>	<i>verso banche e tesoriere</i>
Impianti e macchinari	<i>verso altri finanziatori</i>
<i>di cui in leasing finanziario</i>	Debiti verso fornitori
Attrezzature industriali e commerciali	Acconti
Mezzi di trasporto	Debiti per trasferimenti e contributi
Macchine per ufficio e hardware	<i>enti finanziati dal servizio sanitario nazionale</i>
Mobili e arredi	<i>altre amministrazioni pubbliche</i>
Infrastrutture	<i>imprese controllate</i>
Altri beni materiali	<i>imprese partecipate</i>
Immobilizzazioni in corso ed acconti	<i>altri soggetti</i>
<u>Immobilizzazioni Finanziarie</u>	Altri debiti
Partecipazioni in	<i>tributari</i>
<i>imprese controllate</i>	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>
<i>imprese partecipate</i>	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>
<i>altri soggetti</i>	<i>altri</i>
Crediti verso	E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
altre amministrazioni pubbliche	Ratei passivi
<i>imprese controllate</i>	Risconti passivi
<i>imprese partecipate</i>	Contributi agli investimenti
<i>altri soggetti</i>	da altre amministrazioni pubbliche
Altri titoli	da altri soggetti
C) ATTIVO CIRCOLANTE	Concessioni pluriennali
<u>Rimanenze</u>	Altri risconti passivi
<u>Crediti</u>	CONTI D'ORDINE
Crediti di natura tributaria	1) Impegni su esercizi futuri
<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>	2) beni di terzi in uso
<i>Altri crediti da tributi</i>	3) beni dati in uso a terzi
<i>Crediti da Fondi perequativi</i>	4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche
Crediti per trasferimenti e contributi	5) garanzie prestate a imprese controllate
<i>verso amministrazioni pubbliche</i>	6) garanzie prestate a imprese partecipate
<i>imprese controllate</i>	7) garanzie prestate a altre imprese
<i>imprese partecipate</i>	
<i>verso altri soggetti</i>	
Verso clienti ed utenti	
Altri Crediti	
<i>verso l'erario</i>	
<i>per attività svolta per c/terzi</i>	
<i>Altri</i>	

<i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</i>	
Partecipazioni	
Altri titoli	
<i>Disponibilità liquide</i>	
Conto di tesoreria	
<i>Istituto tesoriere</i>	
<i>presso Banca d'Italia</i>	
Altri depositi bancari e postali	
Denaro e valori in cassa	
Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	
D) RATEI E RISCONTI	
Ratei attivi	
Risconti attivi	

Il Conto Economico

Il Conto Economico (CE) dimostra la variazione subita dal Patrimonio Netto dell'ente, in quanto consente di confrontare il valore della ricchezza prodotta ed acquisita (rappresentata dai proventi/ricavi) con il valore della ricchezza consumata (rappresentata dai costi) nel corso della gestione. L'incremento o la riduzione del patrimonio netto dell'ente, quindi, dipende dal risultato economico registrato al termine dell'esercizio corrispondente alla differenza tra proventi/ricavi (P/R) proventi e oneri/costi (O/C) di competenza del medesimo esercizio. Il risultato economico potrà essere costituito da un avanzo economico se $(P/R) > (O/C)$, un disavanzo economico se $(P/R) < (O/C)$ o dal pareggio economico se $(P/R) = (O/C)$.

Si ricorda che le Pubbliche Amministrazioni non perseguono l'obiettivo di un risultato economico positivo, ma l'equilibrio tra componenti positive e negative nel medio periodo.

Quello che, invece, viene in rilievo è la circostanza che la performance economica di un ente deve essere valutata in termini di equità intergenerazionale, che richiede ai contribuenti di ogni generazione di non consumare più risorse di quante ne hanno fornite, in modo da lasciare il patrimonio pubblico, integro nel suo valore, a disposizioni delle generazioni future. Per questo, il risultato economico atteso è quello che garantisce di preservare il regolare funzionamento dell'ente e l'erogazione delle prestazioni dovute ai cittadini. Pertanto, il risultato economico ideale è quello che reintegra la ricchezza consumata sia in riferimento ai beni a fecondità semplice sia a quelli a lento rigiro ovvero a fecondità ripetuta.

Nel caso di disavanzo economico o di deficit patrimoniale, la legge non disciplina le modalità di ripiano. Le iniziative necessarie per riequilibrare la situazione economica e patrimoniale dell'ente, devono essere assunte tempestivamente dal Consiglio e dalla Giunta, sulla base di una attenta valutazione delle criticità riscontrate, verificando se le azioni previste per il rientro dal disavanzo finanziario, se in essere, consentono anche il conseguimento dell'equilibrio economico oppure occorre garantire adeguate misure per scongiurare un deficit patrimoniale (ovvero un Patrimonio Netto negativo).

La forma scalare del CE consente di seguire la formazione del risultato economico dell'esercizio per risultati economici intermedi e il loro diverso contributo alla variazione del patrimonio netto dell'ente intervenuta nel corso dell'esercizio per effetto della gestione.

In particolare, lo schema di CE consente di valutare il contributo fornito dalle diverse aree gestionali come di seguito indicato:

- risultato della gestione (caratteristica o tipica), quale differenza tra (A) *Componenti positivi della gestione* e (B) *Componenti negativi della gestione*;
- risultato della gestione finanziaria, dato da (C) *Totale Proventi ed Oneri Finanziari*;
- il saldo delle (D) *Rettifiche di valore delle attività finanziarie*;
- il risultato della gestione straordinaria, dato da (E) *Totale Proventi ed Oneri Straordinari*;
- *Risultato prima delle imposte*, dato da $(A-B+C+D+E)$;
- *imposte*;
- *Risultato dell'esercizio*.

Ogni Macro-classe, distinta da lettere maiuscole, è articolata in Voci contrassegnate da numeri arabi. Alcune delle Voci sono suddivise in Sottovoci e contrassegnate da lettere minuscole.

La Macro-classe A) denominata “**Componenti positivi della gestione**” include i **proventi** (a fronte di operazioni non di mercato), i **ricavi** (a fronte di operazioni di mercato), **variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, variazione dei lavori in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazione per lavori interni, altri ricavi/proventi**. Gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni inseriti in A) rettificano indirettamente i costi sostenuti per la realizzazione delle immobilizzazioni contenuti in B).

Nella Macro-classe B) sono ricompresi i “**Componenti negativi della gestione**” che includono tutti i **costi/oneri** relativi allo svolgimento diretto delle attività di produzione e di erogazione che rientra nelle finalità istituzionali dell'ente, le **variazioni delle rimanenze di materie prime e beni di consumo**, gli **accantonamenti per rischi e oneri**, gli **ammortamenti** e le **svalutazioni**.

Il risultato della gestione dato da $(B-A)$ rappresenta quella parte del risultato economico generata dall'attività tipica dell'ente che, se positiva, evidenzia la capacità di produrre e acquisire risorse sufficienti per svolgere la propria funzione e per effettuare nuovi investimenti, o per finanziare eventuali saldi negativi dell'area finanziaria o straordinaria. Invece, un risultato della gestione negativo evidenzia uno squilibrio economico che non può protrarsi nel tempo, determinato da una gestione che consuma più risorse di quelle disponibili.

La destinazione dell'**avanzo economico** può essere: l'accantonamento a una riserva specifica del patrimonio netto, l'incremento del fondo di dotazione, il cosiddetto avanzo economico a nuovo ovvero un accantonamento seppure non a una riserva specifica ma sempre al rafforzamento del patrimonio netto. In caso di **disavanzo economico** – fermo restando l'obbligo per l'amministrazione di fornire un'adeguata informativa sulle ragioni che l'hanno determinata e sulla modalità di copertura nella relazione sulla gestione – le possibili soluzioni atteso il divieto di ridurre il fondo di dotazione sono: l'uso delle riserve disponibili; l'uso dell'avanzo economico sospeso; il rinvio al nuovo per copertura con futuri avanzi economici in caso di insufficiente capienza delle riserve. In caso di perdita il nuovo valore va collocato nel patrimonio netto col segno negativo.

SCHEMA di CONTO ECONOMICO
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE
Proventi da tributi
Proventi da fondi perequativi
Proventi da trasferimenti e contributi
<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>
<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>
<i>Contributi agli investimenti</i>
Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici
<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>
<i>Ricavi della vendita di beni</i>
<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>
Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)
Variazione dei lavori in corso su ordinazione
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
Altri ricavi e proventi diversi
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE
Acquisto di materie prime e/o beni di consumo
Prestazioni di servizi
Utilizzo beni di terzi
Trasferimenti e contributi
<i>Trasferimenti correnti</i>
<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.</i>
<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>
Personale
Ammortamenti e svalutazioni
<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>
<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>
<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>
<i>Svalutazione dei crediti</i>
Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)
Accantonamenti per rischi
Altri accantonamenti
Oneri diversi di gestione
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI
<i>Proventi finanziari</i>
Proventi da partecipazioni
<i>da società controllate</i>
<i>da società partecipate</i>
<i>da altri soggetti</i>

Altri proventi finanziari	
	Totale proventi finanziari
<i>Oneri finanziari</i>	
Interessi ed altri oneri finanziari	
<i>Interessi passivi</i>	
<i>Altri oneri finanziari</i>	
	Totale oneri finanziari
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITÀ FINANZIARIE	
Rivalutazioni	
Svalutazioni	
	TOTALE RETTIFICHE (D)
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI	
Proventi straordinari	
<i>Proventi da permessi di costruire</i>	
<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>	
<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>	
<i>Plusvalenze patrimoniali</i>	
<i>Altri proventi straordinari</i>	
	Totale proventi straordinari
Oneri straordinari	
<i>Trasferimenti in conto capitale</i>	
<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>	
<i>Minusvalenze patrimoniali</i>	
<i>Altri oneri straordinari</i>	
	Totale oneri straordinari
	TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)
Imposte (*)	
RISULTATO DELL'ESERCIZIO	

Gli inventari

Le singole voci dell'Attivo e del Passivo dello Stato Patrimoniale sono ricondotte al loro effettivo valore in base ad una attività di ricognizione e di valorizzazione che viene denominata inventariazione, che porta ad elaborare dei documenti chiamati "inventari". Ad esempio, l'inventario delle rimanenze è il risultato della materiale ricognizione e valorizzazione delle giacenze di magazzino. Le informazioni degli inventari sono dunque impiegate per rettificare i saldi dei conti patrimoniali a fine esercizio, al fine di iscrivere i valori effettivi nello

Stato Patrimoniale. Continuando sull'esempio precedente, se dall'attività di inventariazione delle rimanenze emerge che parte dei prodotti di consumo si è persa per un'infiltrazione d'acqua nel magazzino, significa che il valore patrimoniale delle stesse si è ridotto per la perdita subita. Quindi, con l'inventariazione si acquisiscono quelle informazioni indispensabili per predisporre le scritture di assestamento economico con le quali si rettificano i valori contabili da iscrivere nello Stato Patrimoniale. Gli inventari consentono, quindi, la corretta redazione dello Stato Patrimoniale, poiché da essi si ricava il valore effettivo delle attività e delle passività del patrimonio, che sono valutati secondo le norme del codice civile e i criteri individuati dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale.

I diversi inventari seguono l'intestazione patrimoniale. Avremo, ad esempio, l'inventario dei beni demaniali, l'inventario dei beni immobili patrimoniali indisponibili, l'inventario dei beni immobili patrimoniali disponibili, l'inventario dei beni mobili disponibili, l'inventario dei crediti, l'inventario dei debiti e delle altre passività, l'inventario dei titoli. Gli inventari sono aggiornati costantemente per registrare gli aumenti e le diminuzioni nel valore e nella consistenza dell'oggetto di rilevazione.

Per i beni immobili e mobili, il valore netto inventariale corrisponde al valore iniziale di acquisizione diminuito del relativo fondo di ammortamento. Nell'inventario sarà quindi riportato il valore di ciascun bene, gli ammortamenti effettuati nel corso degli anni precedenti, la quota di ammortamento dell'esercizio e il valore residuo da riportare nel conto del patrimonio. In pratica, gli inventari degli EELL funzionano come i registri dei beni ammortizzabili nelle imprese private. Nel caso di beni mobili, l'inventariazione comporta l'attribuzione di un numero progressivo al singolo cespite che sarà etichettato.

Per il patrimonio finanziario (crediti, disponibilità liquide, debiti...) il conto del bilancio e i suoi allegati costituiscono di fatto il relativo inventario.

Il regolamento di contabilità definisce le categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della natura di beni di facile consumo o di modico valore. Generalmente, i beni di valore inferiore a € 500 IVA inclusa sono considerati di modico valore e quindi non inventariabili.

Gli inventari servono anche sotto il profilo giuridico e per l'attribuzione della relativa gestione. Se dalla inventariazione emerge che vi sono beni mancanti o distrutti o inutilizzabili si procede al relativo scarico inventariale, provvedimento corredato da copia dei documenti comprovanti che il danno subito dall'amministrazione non è imputabile al consegnatario o ad altro dipendente oppure individuano il responsabile. Può anche darsi che i beni non risultino più utilizzabili per le esigenze funzionali dell'amministrazione o guasti per cause tecniche non rimediabili. In questo caso i beni sono posti fuori uso e dismessi seguendo la procedura prevista dal d.P.R. 254/2002, che si applica in via analogica agli EELL.

Es. deliberazione di approvazione del rendiconto di gestione

Comune di _____

DELIBERAZIONE DEL CONSIGLIO COMUNALE N. __ DEL __/04/2022

Oggetto: **Approvazione del rendiconto della gestione per l'esercizio 2021 ai sensi dell'art. 227 del d.lgs. n. 267/000**

L'anno 2022, il giorno ____ del mese di Aprile alle ore ____ su convocazione disposta, si è riunito il Consiglio Comunale, presso la Sala Consiliare.

Risultano presenti ed assenti i componenti qui di seguito elencati:

.....

.....

.....

Totale presenti: Totale assenti:

Partecipa alla seduta Il Segretario Comunale Dott. _____.

Il Presidente del Consiglio _____, constatando la sussistenza del numero legale, pone in discussione l'argomento iscritto all'ordine del giorno

IL CONSIGLIO COMUNALE

Premesso che con:

- deliberazione di Consiglio comunale n. ____ del ____/12/2020, esecutiva ai sensi di legge, è stato approvato il DUP 2021-2023;
- con deliberazione di Consiglio comunale n. del ____/12/2020, esecutiva ai sensi di legge, è stato approvato il bilancio di previsione finanziario 2021-2023 redatto secondo lo schema all. 9 al d.lgs. n. 118/2011;
- le seguenti deliberazioni sono state apportate variazioni al bilancio di previsione:

.....

.....

Preso atto che:

- la gestione finanziaria si è svolta in conformità ai principi e alle regole previste in materia di finanza locale;
- il Tesoriere comunale ha reso il conto della gestione, ai sensi dell'art. 226 del d.lgs. n. 267/2000, debitamente sottoscritto e corredato di tutta la documentazione contabile prevista (reversali di incasso, mandati di pagamento e relativi allegati di svolgimento, ecc.);
- gli agenti contabili interni a materia e a danaro hanno reso il conto della propria gestione, come previsto dall'art. 233 del d.lgs. n. 267/2000;
- il responsabile del servizio finanziario ha effettuato la parificazione del conto del tesoriere e degli agenti contabili interni, verificando la corrispondenza delle riscossioni e dei pagamenti effettuati durante l'esercizio finanziario 2021 con le risultanze del conto del bilancio, come risulta dalla determinazione n. ____ del ____/03/2022;

- con deliberazione della Giunta comunale n. ____ in data ____/03/2022, è stato approvato il riaccertamento ordinario dei residui ai sensi dell'art. 228, comma 3 d.lgs. n. 267/2000 e dell'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011;

Richiamato l'articolo 227, comma 2, del d.lgs. 18/08/2000, n. 267 e l'articolo 18, comma 1, lett. b), del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, i quali prevedono che gli enti locali deliberano, entro il 30 aprile dell'anno successivo, il rendiconto della gestione composto dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale;

Visto lo schema del rendiconto della gestione dell'esercizio 2021 redatto secondo lo schema di cui all'allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011 approvato con deliberazione della Giunta comunale n. ____ del __/4/2022;

Preso atto che al rendiconto della gestione dell'esercizio 2021 risultano allegati i seguenti documenti:

- ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011: ... *riportare tutto l'elenco* ...
- ai sensi dell'art. 227, comma 5, del d.lgs. n. 267/2000:
 - 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;
 - b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
 - c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.
- e inoltre:
 - la deliberazione di Consiglio comunale n. ____ del ____/07/2021, relativa alla ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e alla verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio, ai sensi dell'art. 193, comma 2, del d.lgs. n. 267/2000;
 - l'elenco delle **spese di rappresentanza** sostenute dagli organi di governo nell'esercizio 2021 previsto dall'articolo 16, co. 26, del decreto legge n. 138/2011, convertito con modificazioni dalla l. n. 148/2011, secondo il modello approvato con d.m. Interno del 23 gennaio 2012;
 - l'attestazione dei **tempi medi di pagamento** relativi all'anno 2021 nonché l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini, resa ai sensi del d.l. n. 66/2014, conv. in legge n. 89/2014;

Verificato che copia del rendiconto e dei documenti allegati è stata messa a disposizione dei consiglieri comunali;

Vista la Relazione sulla gestione approvata dalla Giunta con deliberazione n. _ del __/4/2022, ai sensi dell'art. 151, co. 6 del d.lgs. n. 267/2000 e dell'art. 11, co. 6, del d.lgs. n. 118/2011;

Vista la relazione dell'organo di revisione, resa ai sensi dell'art. 239, comma 1, lettera d), del d.lgs. n. 267/2000, la quale contiene l'attestazione della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché considerazioni e valutazioni relative all'efficienza, alla produttività ed economicità della gestione;

Rilevato che il conto del bilancio dell'esercizio 2021 si chiude con un avanzo di amministrazione pari a € _____ così determinato:

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				
RISCOSSIONI	(+)			
PAGAMENTI	(-)			
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
PAGAMENTI per azioni esecutive nonregolarizzate al 31 dicembre	(-)			
FONDO CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
RESIDUI ATTIVI	(+)			
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del Dipartimento delle finanze</i>				
RESIDUI PASSIVI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PERSPESE CORRENTI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PERSPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONEAL 31 DICEMBRE 2021 (A)	(=)			xxxxxx,xx

Rilevato che, come illustrato nella Circ. MEF n. 5/2020, gli enti locali sono tenuti, a partire dall'esercizio 2019, a rispettare esclusivamente gli equilibri previsti dal d.lgs. n. 118/2011, come previsto dall'art. 1, co. 821, l. n. 145/2018, ossia il saldo tra il complesso delle entrate e delle spese, con utilizzo avanzi, fondo pluriennale vincolato e debito.

Considerato che:

- per la graduale determinazione dell'equilibrio di bilancio a consuntivo, ogni ente deve calcolare il risultato di competenza (W1), l'equilibrio di bilancio (W2) e l'equilibrio complessivo (W3);
- resta in ogni caso obbligatorio conseguire un risultato di competenza (W1) non negativo, ai fini della verifica del rispetto degli equilibri di cui all'art. 1, co. 821, l. 145/2018;
- gli enti devono tendere al rispetto dell'equilibrio di bilancio (W2), che rappresenta l'effettiva capacità di garantire, a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano del disavanzo, dei vincoli e degli accantonamenti di bilancio.

Verificato quindi che, sulla base dei dati rilevati dalla contabilità finanziaria e come risulta dal prospetto di verifica degli equilibri (All. n. 10, d.lgs. n. 118/2011), il conto del bilancio dell'esercizio 2021 evidenzia:

- un risultato di competenza pari a € _____ (W1 non negativo);
- il rispetto dell'equilibrio di bilancio (W2);

Rilevato altresì che:

- il conto economico si chiude con un risultato di esercizio positivo di € _____ che si propone di destinare a riserve;
- lo stato patrimoniale si chiude con un patrimonio netto di € _____ e un totale dell'attivo e del passivo di € _____;

Preso atto che in base alla tabella dei parametri di deficitarietà strutturale questo ente risulta non deficitario;

Visto il d.lgs. n. 267/2000;

Visto il d.lgs. n. 118/2011;

Visto lo Statuto Comunale;

Visto il vigente Regolamento comunale di contabilità;

Con la seguente votazione: Favorevoli: ___ Contrari: ___ Astenuti: ___

DELIBERA

1. di approvare, ai sensi dell'art. 227, comma 2, del d.lgs. n. 267/2000 e dell'art. 18, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 118/2011, il rendiconto della gestione relativo all'esercizio finanziario 2021, redatto secondo lo schema allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011, allegato al presente provvedimento quale parte integrante e sostanziale, corredato di tutti i documenti in premessa richiamati;
2. di accertare, sulla base delle risultanze del conto del bilancio dell'esercizio 2021, un risultato di amministrazione pari a € _____ così determinato:

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				
RISCOSSIONI	(+)			
PAGAMENTI	(-)			
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
PAGAMENTI per azioni esecutive nonregolarizzate al 31 dicembre	(-)			
FONDO CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
RESIDUI ATTIVI	(+)			
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				
RESIDUI PASSIVI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PERSPESE CORRENTI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PERSPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			
RESULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2021 (A)	(=)			

Composizione del risultato di amministrazione al 31 DICEMBRE 2021

Parte accantonata				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2021				
Fondo anticipazioni liquidità				
Fondo perdite società partecipate				
Fondo contenzioso				
Altri accantonamenti				
			Totale parte accantonata (B)	
Parte vincolata				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				
Vincoli derivanti da trasferimenti				
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui				
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente				
Altri vincoli				
			Totale parte vincolata (C)	
Parte destinata agli investimenti				
			Totale parte destinata agli investimenti (D)	
			Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	
				000
Se E è negativo, l'importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare				

3. di demandare a successivo provvedimento l'applicazione dell'avanzo di amministrazione al bilancio di previsione dell'esercizio in corso, nei modi e nei termini previsti dall'articolo 187 (o 188) del d.lgs. n. 267/2000;
4. il CE si chiude con un risultato di esercizio positivo di € _____ e che questo viene destinato a riserve;
5. lo SP si chiude con un patrimonio netto di € _____ e un totale dell'attivo e del passivo di € _____;
6. di dare atto che al 31 dicembre dell'esercizio non sono stati segnalati debiti fuori bilancio;
7. di dare atto che questo ente, sulla base della tabella di riscontro dei parametri di deficitarietà strutturale, risulta non deficitario;
8. di dare atto che sulla base dei dati rilevati dalla contabilità finanziaria e come risulta dal prospetto di verifica degli equilibri (All. n. 10, d.lgs. n. 118/2011), il conto del bilancio dell'esercizio 2021 evidenzia, ai sensi dell'art. 1, co. 821, l. n. 145/2018: un risultato di competenza pari a € _____ (W1 non negativo), nonché il rispetto dell'equilibrio di bilancio (W2);
9. di dare atto infine che entro dieci giorni dall'approvazione e ai sensi dell'articolo 16, comma 26, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge n. 148/2011 e del d.m. Interno 23 gennaio 2012, l'elenco delle spese di rappresentanza sostenute dagli organi di governo nell'esercizio 2021 deve essere:
 - a) trasmesso alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei Conti;
 - b) pubblicato sul sito internet istituzionale dell'ente.
10. di pubblicare il rendiconto della gestione pubblicato sul sito internet in forma sintetica, aggregata e semplificata, ai sensi del d.P.C.M. 22 settembre 2014 modificato con decreto 29 aprile 2016;
11. di trasmettere i dati del rendiconto della gestione 2021 alla Banca dati della pubblica amministrazione (BDAP) ai sensi del d.m. 12 maggio 2016;
12. di dare atto che l'ente non ricorre nell'obbligo di predisporre e approvare il rendiconto consolidato, in quanto non ha enti strumenti.

Infine, il Consiglio comunale, con votazione avente le medesime risultanze

DELIBERA

di dichiarare la presente deliberazione immediatamente eseguibile, ai sensi dell'art. 134, comma 4, del d.lgs. n. 267/2000, anche al fine di procedere con celerità all'invio del rendiconto alla BDAP e alla Corte dei Conti.

Letto, approvato e sottoscritto.

IL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO

IL SEGRETARIO COMUNALE

Es. Allegato al Rendiconto di gestione ex art. 41 d.l. 66/2014

Comune di _____

ATTESTAZIONE TEMPI PAGAMENTO Ai sensi dell'art. 41 co. 1 d.l. 66/2014

L'articolo 41, comma 1, del d.l. 66/2014 convertito dalla l. 89/2014 prevede che a decorrere dall'esercizio 2014 al rendiconto sia allegato un prospetto, sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile finan-

ziario, attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini, nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'articolo 33 del d.lgs. 33/2013.

L'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal d.lgs. 231/2002 è di euro _____

L'indicatore della tempestività dei pagamenti per l'anno 2022 è di ___ giorni (pari al risultato della media ponderata delle differenze tra la data di pagamento e la data di scadenza. I pesi usati sono dati dagli importi lordi pagati).

Il Responsabile del Servizio finanziario

Il Sindaco

Il risultato di amministrazione

Premessa

Il risultato di amministrazione serve a comprendere se le risorse finanziarie (cassa + crediti) assicurano certa copertura alla spesa già contratta (cioè ai debiti). Una disponibilità teorica di risorse superiore alla debitoria esistente non necessariamente garantisce copertura per ulteriori spese. Crediti che non saranno incassati per tempo o che non saranno mai incassati, nonostante siano già esigibili, comportano il reale rischio di un disavanzo cui dare copertura. Per questo è fondamentale comprendere la reale composizione del risultato di amministrazione in modo da poter adottare eventuali necessari rimedi a possibili o a eventuali disavanzi.

Il risultato di amministrazione – Artt. 186 e 187 TUEL

Il risultato di amministrazione, distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ed è pari al **fondo di cassa a fine esercizio 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 che quindi va sottratto.

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare.

In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Determinazione del fondo cassa nel risultato di amministrazione

Il fondo cassa alla fine dell'esercizio (31/12/n) è pari al fondo cassa all'inizio dell'esercizio (1/1/n) più gli incassi sottratti i pagamenti (avremo dunque il saldo cassa al 31/12) e sottratti i pagamenti per azioni esecutive non regolarizzati al 31/12.

Ai fini della determinazione del fondo cassa al 31/12/n vanno considerati tutti gli incassi e tutti i pagamenti effettuati nell'esercizio "n". Quindi valgono le seguenti regole:

- i titoli di incasso che regolarizzano incassi effettuati dal tesoriere nell'esercizio precedente (n), sono imputati alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo (n+1);
- i titoli di pagamento che regolarizzano pagamenti effettuati dal tesoriere nell'esercizio precedente (n) sono imputati alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo (n+1);
- per i mandati non estinti (al 31/12/n), questi sono commutati in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti al fine di consentire la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere;
- è estinta l'anticipazione di cassa da parte del tesoriere con una regolazione contabile;
- i pagamenti per azioni esecutive non regolarizzati al 31/12/n devono essere imputati all'esercizio in cui sono effettuati (n), anche eventualmente in assenza di stanziamento. Il tutto sarà oggetto, in sede di rendiconto nell'anno "n+1", di delibera di riconoscimento di un debito fuori bilancio già, peraltro, pagato.

È fatto divieto di chiedere al tesoriere di trasportare i "sospesi" all'esercizio in corso (cioè far finta che il pagamento sia avvenuto nell'esercizio "n+1" piuttosto che in quello chiuso "n").

Residui e FPV nel risultato di amministrazione

I residui sono quelli determinati a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario e sono crediti e debiti "scaduti", ma non riscossi o non pagati entro il termine dell'esercizio in cui sono divenuti esigibili.

Il FPV di spesa (distinto per spese correnti e spese in c/capitale) deriva da spese già effettuate esigibili in esercizi successivi quello cui si riferisce il rendiconto di cui il FPV ne rappresenta la copertura.

Il FPV fa riferimento a risorse già "impiegate" a differenza di quelle attribuite alle distinte quote del risultato di amministrazione, ad es. fondi vincolati o fondi accantonati, che forniranno copertura a spese ancora da sostenersi di fatto nel rispetto del vincolo di destinazione. Essendo già impiegate per la copertura della spesa, il FPV di spesa rappresenta risorse non disponibili per il risultato di amministrazione, quindi vanno sottratte.

Fondi accantonati nel risultato di amministrazione

I **fondi accantonati** del risultato di amministrazione comprendono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti¹ e gli accantonamenti per passività potenziali. Si rinvia al capitolo dedicato agli accantonamenti contabili.

1. L'istituto delle perenzioni amministrative, che riguarda solo le regioni, prevede che i residui passivi di parte corrente siano mantenuti in bilancio per due esercizi finanziari successivi a quello in cui è intervenuto il relativo impegno, per poi essere considerati perenti ed eliminati dalle scritture del bilancio. Le somme eliminate possono riprodursi in bilancio con riassegnazione ai pertinenti capitoli degli esercizi successivi, qualora il creditore ne richieda il pagamento (purché non sia trascorso il periodo di «prescrizione» giuridica del suo diritto), con prelevamento dagli appositi fondi. Dall'entrata in vigore del d.lgs. 118/2011, non è più consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione. L'istituto della perenzione amministrativa si applica per l'ultima volta in occasione della predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31/12/2014 è accantonata per garantire la copertura della reinscrizione dei residui perenti, per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reinscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20%, fino al 70% dell'ammontare dei residui perenti.

Fondi destinati agli investimenti nel risultato di amministrazione

I **fondi destinati agli investimenti** sono costituiti dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'**indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione**, per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al FCDE, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. Ricordiamo che un'entrata che al contempo determina un accantonamento a FCDE e costituisce parte di quota destinata agli investimenti, va assunta nel risultato di amministrazione al netto del relativo accantonamento a FCDE, per evitare che sia contabilizzata due volte.

Fondi vincolati nel risultato di amministrazione

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

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

L'**indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione**, per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al FCDE, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. Questo sempre per evitare doppie contabilizzazioni.

Fondi liberi nel risultato di amministrazione

La **quota libera dell'avanzo di amministrazione** dell'esercizio precedente può essere utilizzata, nel rispetto dei vincoli di destinazione, a seguito dell'approvazione del rendiconto e 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 previsti dalla legislazione vigente, 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.

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, ovvero abbia utilizzato entrate vincolate in termini di cassa per spese correnti o abbia utilizzato l'anticipazione di tesoreria, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo 193.

Nel caso di estinzione anticipata di prestiti, qualora l'ente non disponga di una quota sufficiente di avanzo libero, nel caso abbia integralmente accantonato FCDE (al 100% e non in misura inferiore), può utilizzare le quote dell'avanzo destinato a investimenti solo a condizione che garantisca, comunque, un pari livello di investimenti aggiuntivi.

Utilizzo delle quote accantonate e vincolate

In sede di approvazione del bilancio di previsione è consentito l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione presunto e della quota accantonata come risultante dall'ultimo consuntivo approvato e non ancora utilizzata.

Le **quote del risultato di amministrazione presunto** (dell'esercizio precedente quello cui il bilancio di previsione si riferisce), costituite da **accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato** o derivanti da **fondi vincolati**, possono essere immediatamente utilizzate per le finalità cui sono destinate, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, del primo esercizio in sede di approvazione del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione contabile la Giunta delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base del preconsuntivo dell'esercizio precedente.

Se il bilancio di previsione impiega **quote vincolate del risultato di amministrazione presunto**, entro il 31 gennaio, la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione dell'anno precedente sulla base di un **preconsuntivo** relativo alle entrate e alle spese vincolate. 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.

Le quote del risultato presunto (derivante dall'esercizio precedente) costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente (quindi "le quote accantonate nel risultato di amministrazione presunto") possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, sulla base di un "preconsuntivo" e conseguente aggiornamento del prospetto del risultato presunto allegato al bilancio di previsione elaborato con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate².

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

2. NB: Quindi, in sede di approvazione del bilancio si può applicare solo la quota accantonata (non già utilizzata) risultante nell'ultimo rendiconto approvato. Invece, le quote accantonate del risultato di amministrazione presunto (che considerano anche gli 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 Giunta ha verificato le quote vincolate sulla base del preconsuntivo con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate (che consente l'aggiornamento del prospetto del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione).

Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa, derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dall'ordinamento contabile o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In esercizio provvisorio queste variazioni sono di competenza della Giunta.

Invece, l'utilizzo della **quota destinata agli investimenti** e della **quota libera** del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente avviene con variazione di bilancio dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente (o con il bilancio di previsione se questo è approvato dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente).

Debito autorizzato ma non contratto

Nel prospetto relativo al risultato di amministrazione è contemplata anche la voce contraddistinta dalla lettera "F" riferita al debito autorizzato ma non contratto, che si riferisce alla possibilità per le Regioni e le Province autonome di autorizzare debito, ma di contrarlo solo in caso di effettiva necessità di cassa. L'importo del disavanzo da debito autorizzato e non contratto corrisponde al totale degli impegni per la spesa di investimento che lo hanno determinato. L'eventuale quota di disavanzo sarà al netto di detto importo.

Il disavanzo – Art. 188 TUEL

Il disavanzo esprime un deficit di risorse rispetto alla spesa contratta che l'ente deve colmare.

L'eventuale **disavanzo di amministrazione accertato** a seguito dell'approvazione del rendiconto (al netto del debito autorizzato e non contratto) è immediatamente applicato con variazione al bilancio di previsione all'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione.

Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi 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 è sottoposto al parere preventivo del collegio dei revisori.

La deliberazione relativa al piano di rientro contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. La deliberazione contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo. Con periodicità almeno semestrale il sindaco trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il 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, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'articolo 1, comma 169, della l. n. 296/2006, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza.

L'eventuale mancato ripiano, totale o parziale, richiede l'aggiornamento del piano di rientro fermo restando il medesimo limite temporale, quindi non oltre la scadenza del piano di rientro in corso e, comunque, non oltre

la consiliatura. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato dal piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

Inoltre, al disavanzo già oggetto di piano di rientro si può aggiungere "nuovo" disavanzo determinato per diversi motivi e sottoposto, peraltro, a diverse norme che ne stabiliscono ad esempio un diverso limite temporale per la definizione. Gli enti possono presentare un disavanzo che risulta composto da diverse specifiche quote³. Alle diverse quote di disavanzo corrispondono diversi piani di rientro nel rispetto delle diverse modalità di copertura consentite dalla normativa.

In linea di principio, l'ente dovrebbe attribuire i maggiori accertamenti e/o minori impegni contemplati nei diversi piani di rientro ai rispettivi piani di rientro. Laddove non sia possibile fare ciò, si segue l'ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso, in modo che maggiori accertamenti o minori spese vadano a dare "copertura" alle quote di disavanzo più vetuste.

Nel caso in cui, invece, le attività di rientro, individuabili e riferibili ad un determinato piano, sono anticipate rispetto a quanto previsto nel piano di rientro stesso, è possibile non applicare all'esercizio successivo, in tutto o in parte, la quota di disavanzo inizialmente prevista nel piano di rientro. Se dette attività di rientro anticipate non sono individuabili, cioè riferibili ad un determinato piano, i maggiori accertamenti e le minori spese conseguite sono attribuite alle componenti più vetuste del disavanzo per consentire un'uscita anticipata dal disavanzo.

L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto, accertato sulla base di un preconsuntivo, è applicato al bilancio di previsione. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle iniziative necessarie al ripiano del disavanzo definitivamente accertato (cioè ad approvare il piano di rientro ripartendo il disavanzo su più anni).

In esercizio provvisorio, con l'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio, la gestione prosegue secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria riguardante la gestione provvisoria del bilancio.

Agli EELL che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è 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 già assunti nei precedenti esercizi.

Esempi di diverse tipologie di disavanzo da recuperare

- *Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui.* Copertura rinviabile all'esercizio in cui matura l'esigibilità dei residui attivi reimputati dato il disallineamento temporale tra le poste contabili per effetto dell'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata e comunque in un periodo massimo di 30 anni.
- *Disavanzo derivante dal ricorso ad anticipazioni di liquidità e relativa errata contabilizzazione.* A seguito

3. Ad esempio, vi può essere disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, dal ricorso ad anticipazioni di liquidità e relativa errata contabilizzazione, dalla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, da stralcio di mini-cartelle, disavanzo da mancato trasferimento di risorse per effetto di sentenze.

delle sentenze della Corte Costituzionale 4/2020 e 80/2021 è stato approvato il d.l. 73/2021 che prevede che il disavanzo derivante dalla “corretta” contabilizzazione del FAL a seguito delle citate sentenze può essere recuperato in 10 anni in quote costanti;

- *Disavanzo da recuperare in relazione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale.* Il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale prevede il recupero del disavanzo di durata compresa tra 4 e 20 anni, incluso quello in corso.
- *Disavanzo derivante da stralcio di mini-cartelle.* Il “decreto fiscale 2019” (d.l. n. 119/2018) ha previsto la possibilità di stralcio per i debiti di importo residuo fino a 1.000 euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010. Il ripiano dell’eventuale disavanzo può avvenire in massimo di 5 annualità costanti (l’importo del disavanzo complessivamente ripianabile in 5 anni non può essere superiore alla sommatoria dei residui attivi cancellati per effetto dell’operazione di stralcio al netto dell’accantonamento al FCDE nel risultato di amministrazione).
- *Disavanzo derivante dal superamento della facoltà di utilizzo, in sede di rendiconto, del metodo semplificato di calcolo del FCDE in luogo del metodo ordinario.* È previsto il ripiano in massimo 15 quote annuali costanti a partire dal 2021 qualora si sia utilizzato il metodo semplificato sino al rendiconto 2018.
- *Disavanzo non ripianato a causa del mancato trasferimento di risorse per effetto di sentenze.* Il disavanzo di amministrazione applicato al bilancio nell’esercizio precedente e non ripianato a causa del mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo a seguito di sentenze della Corte Costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni, può essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti, con altre risorse dell’ente erogatore ovvero, sempre in tre esercizi, in quote determinate in ragione dell’esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicato formalmente dall’ente erogatore, anche mediante sottoscrizione di apposita intesa con l’ente beneficiario.

La contabilità economico-patrimoniale

Premessa

È alle porte una nuova riforma contabile della PA. Il nuovo sistema contabile *accrual* sarà operativo dal 2026 in poi e consisterà nell'adottare una "nuova" contabilità economico-patrimoniale che affiancherà la contabilità finanziaria. Il che lascia immaginare che la "competenza economica" inciderà sull'intero processo di rilevazione e registrazione contabile. Ne deriveranno probabilmente effetti anche sul sistema dei controlli interni e sul sistema di valutazione della performance.

"L'«accrual» mira ad una rappresentazione realistica della situazione economica e patrimoniale dell'ente, una concreta comparabilità con i bilanci di altre entità pubbliche e private, una veritiera valutazione dell'efficienza e dell'efficacia della gestione, l'allineamento ai principi contabili internazionali di contabilità pubblica (IPSAS)".

A questa riforma occorre prepararsi ricordando gli elementi della contabilità economica-patrimoniale generale per poi rifarsi al Quadro concettuale, agli ITAS e alle Linee Guida a tempo debito.

La partita doppia

Il metodo della partita doppia è una tecnica di registrazione contabile la cui origine e diffusione la si fa risalire all'opera di studiosi rinascimentali quali Benedetto Cotrugli e, in particolare, Luca Pacioli ed altri ancora. Si definisce "metodo" poiché la registrazione dei fatti gestionali contabilmente rilevanti avviene in base a determinate regole che consentono di "quadrare" con i conti e considerare un medesimo "fatto" nelle sue diverse accezioni: finanziario, economico e patrimoniale. L'aspetto finanziario, anche detto "numerario", ha per oggetto denaro o suo equivalente (contante, assegni, conti correnti), crediti e debiti. Le manifestazioni finanziarie danno origine alla registrazione contabile, per questo sono dette "originarie". Le manifestazioni economiche o reddituali, dette "derivate", attengono a costi/oneri e ricavi/proventi che incidono sull'entità patrimoniale. Il "patrimonio" rappresenta la ricchezza detenuta¹.

Ogni fatto di gestione rilevato contabilmente con il metodo della partita doppia determina simultaneamente un addebito di un conto e l'accredito di un altro conto, per riflettere la sua "duplice" natura (reddituale e fi-

1. Differisce dal "capitale" che è la parte di ricchezza sottoposta al rischio di impresa. Il "capitale" non è presente nel patrimonio netto dell'ente pubblico, che invece ha un "fondo di dotazione" rappresentato dagli apporti necessari all'avvio e alla prosecuzione delle attività istituzionali.

nanziaria). I conti ancora aperti alla fine dell'esercizio sono tutti epilogati (chiusi), riportando i saldi a Conto Economico o Stato Patrimoniale secondo la natura degli stessi.

Lo strumento fondamentale della partita doppia è il "conto" che viene intestato ad un determinato oggetto (per es., cassa, acquisti materie, ricavi, impianti, debiti) allo scopo di riportarne le modifiche di valore e conoscere l'ammontare finale nel periodo di tempo considerato. Il conto può avere diverse forme. Quella di uso comune è rappresentata da una "croce" il cui asse verticale divide due sezioni contrapposte. Convenzionalmente la sezione di sinistra è detta "dare", quella di destra "avere". La contrapposizione si evince dall'intestazione delle sezioni. Avremo quindi: Entrate/Uscite, Costi (Oneri) e Ricavi (Proventi). La differenza tra i totali delle due sezioni dà il saldo del conto, cioè la consistenza del suo oggetto in un determinato momento. Il saldo del conto, in valore assoluto, viene iscritto nella sezione (o colonna) di minore importo quando occorre "chiudere" il conto.

Per comprendere come funziona il metodo della partita doppia occorre preferibilmente partire dai concetti che l'alimentano. È basilare con un esempio comprendere la differenza fra spesa, pagamento², debito, costo. Per lo svolgimento dell'attività istituzionale, l'ente pubblico ha bisogno di fare anche spese come l'acquisto di carta. Nel caso di specie occorrerà procedere con una determinazione a contrarre ed espletare le procedure conseguenti che porteranno ad individuare l'aggiudicatario. "Spesa" si riferisce all'attività generica dello "spendere". Ma una spesa non necessariamente implica un contestuale esborso o il sostenimento di un costo. Fatta una "spesa", vi sarà un "debito" da saldare. Il debito rappresenta il momento giuridico che vede una parte, debitrice, tenuta ad assolvere ad un'obbligazione di dare ovvero tenuta a pagare al creditore una determinata somma di denaro alla scadenza prevista, se non già intercorsa. Ritornando all'esempio, una volta che l'aggiudicatario della fornitura consegna la carta, l'ente sarà debitore verso il fornitore. La carta consegnata viene riposta nel magazzino dell'ente. Quando l'ente sosterrà il relativo costo? Il costo, in relazione alla spesa effettuata, si determinerà nel momento in cui la carta sarà consumata ovvero utilizzata. La carta giacente nel magazzino dell'ente è una risorsa ancora adoperabile che può avere una utilità nel, più o meno, prossimo futuro. Fintanto che la carta resta a deposito, l'Ente non ha "sostenuto" un costo anche se ha provveduto integralmente al relativo pagamento a seguito di ricevimento della fattura. Dal punto di vista patrimoniale l'acquisto della carta comporta una "permutazione patrimoniale" (aumento dell'attivo dato l'incremento delle rimanenze e un pari aumento del passivo dato il debito contratto). La carta in magazzino rappresenta una "rimanenza", che – se non consumata – si può considerare a fine esercizio un "costo sospeso", cioè una risorsa disponibile (ricchezza) che può essere utilizzata e che quindi non ha titolo per partecipare alla determinazione del risultato economico d'esercizio. Nel momento in cui la carta verrà distribuita tra il personale degli uffici ed utilizzata, ciò darà vita ad un "costo sostenuto": una rinuncia, un sacrificio di risorse sostenuto per ottenere un'utilità. Dal punto di vista patrimoniale il pagamento della carta comporta solo un'altra "permutazione patrimoniale". Ad una riduzione della "cassa" (dato l'esborso che riduce l'attivo patrimoniale) si ha una pari diminuzione dei debiti e quindi del passivo patrimoniale. Dal punto di vista patrimoniale, si ha quindi un'altra modifica nella sola composizione del patrimonio ma non del netto patrimoniale quale differenza fra attivo o del passivo. Ne consegue che non vi è una variazione di "ricchezza" fintanto che la carta costituisce una "rimanenza". Quando la carta sarà usata, la "ricchezza" dell'ente diminuirà. Il costo registrato contabilmente segnerà tale diminuzione di valore (una variazione negativa) del patrimonio.

Analogamente al costo, un ricavo rappresenta un incremento (una variazione positiva) patrimoniale.

2. Il "pagamento" richiama a sua volta il concetto di uscita numeraria che può essere "certa" o "presunta" come nel caso dei ratei passivi.

Il metodo della partita doppia consente, come nell'esempio su riportato, di registrare tutte le operazioni cogliendo tutti gli aspetti evidenziati. Il metodo funziona perché si basa su semplici regole. Le registrazioni sono effettuate in ordine cronologico sul "libro giornale" che riporta i "movimenti" nei conti intestati a singoli elementi di reddito o patrimoniali.

I conti³ si dividono: in conti numerari e conti di reddito a loro volta distinti in "conti economici" (costo e ricavi) e in "conti di capitale" (o "patrimoniali" perché aventi oggetto elementi dell'attivo o passivo patrimoniale)⁴. Tutti i conti funzionano in "dare" e in "avere" e alla fine dell'esercizio devono tutti pareggiare mediante l'operazione di chiusura dei conti. Il pareggio finale si ottiene chiudendo tutti i conti per ricondurli ai due conti principali: Conto Economico e Stato Patrimoniale. Il Conto Economico mostra la variazione del patrimonio nel corso dell'esercizio. Il Conto Economico è a sua volta epilogato allo Stato Patrimoniale, poiché il risultato economico incidendo sul "patrimonio netto" registra la variazione del patrimonio intervenuta nell'esercizio. Lo Stato Patrimoniale "fotografa" la ricchezza a fine esercizio (o comunque in un preciso momento nel tempo) quale saldo ideale dato dalla differenza tra le attività e le passività. Questo saldo è il Patrimonio Netto.

Ritornando all'esempio precedente, l'acquisto della carta dal punto di vista economico comporta un "costo", e a tal fine avremo un conto di reddito "acceso" ad un costo (ad es. "carta conto acquisti"). Dal punto di vista finanziario, avremo dapprima un "debito" (il conto sarà del tipo "debiti verso fornitori") e poi l'estinzione dello stesso con il relativo pagamento che determinerà una uscita di cassa (il conto sarà del tipo "cassa"). La registrazione cronologica dei fatti gestionali sarà la seguente (per semplicità non si considerano aspetti fiscali):

(- al momento dell'acquisto avremo:)

| carta conto acquisti a	debiti verso fornitori |	|	1.000,00|
---------------------------------	---------------------------------	----------	------------------

[Il conto "carta conto acquisti" è un conto di reddito monofase acceso a un costo: nella sezione "dare" del conto registriamo il costo e in avere le rettifiche di detto costo.

Il conto "debiti verso fornitori è un conto numerario bifase che nella sezione "dare" registra una "entrata" e in avere una "uscita".

Dall'esempio di scrittura cronologica riportata si evince che il conto indicato a sinistra nella scrittura riflette la registrazione effettuata in "dare" appunto nel conto detta "addebito". Il conto indicato a destra corrisponde alla registrazione eseguita in "avere" nel relativo conto detta "accredito". Quindi, il conto "carta conto acquisti" registra un costo – che se non contabilmente sospeso a fine esercizio – decrementa la ricchezza. Il conto relativo al debito registra l'aumento del passivo patrimoniale.]

(- al momento del pagamento avremo:)

| debiti verso fornitori a	cassa |	|	1.000,00|
-----------------------------------	----------------	----------	------------------

[I due conti, entrambi numerari, registrano l'effetto finanziario sul patrimonio. Si registra così una "permutazione" patrimoniale: ad un debito estinto (riduzione di "passività", corrisponde una pari diminuzione di "attività".]

(- a fine esercizio occorre procedere all'epilogo dei conti rimasti ancora "accesi")

3. Anche detti "mastrini" e riportati nel "libro mastro".

4. Ci sono anche i "conti d'ordine" di cui si è già detto in altro paragrafo.

| cassa a Stato Patrimoniale Finale | |

| Conto Economico a Carta conto acquisti | 1000,00|

| b) componenti negativi della gestione

| Acquisto di materie prime e/o beni di consumo

[Per semplicità, si è considerata la circostanza che la carta acquistata sia stata completamente consumata nell'esercizio considerato, senza così incidere sul valore delle rimanenze. Il costo è stato completamente sostenuto. Se così non fosse, il costo andrebbe "sospeso" per la parte di carta ancora disponibile⁵.]

In sintesi, gli esempi fatti sulla carta ci consentono ora di elencare le poche regole alla base del metodo della partita doppia partendo dall'assunto che il totale degli accreditamenti nei conti coincide con il totale degli addebitamenti. Ne deriva che:

- il totale di tutti i saldi iscritti nei conti in dare è uguale al totale di quelli iscritti nei conti in avere;
- la somma degli importi in dare di tutti i conti è uguale alla somma degli importi in avere;
- la somma algebrica dei saldi di un gruppo qualunque di conti è uguale e di segno opposto alla somma algebrica dei saldi dei rimanenti conti.

Le scritture nella contabilità economico-patrimoniale

Le contabilità economica-patrimoniale registra sia i fatti di gestione esterna che i fatti di gestione interna per mezzo di scritture basate sul metodo della partita doppia.

Le **scritture continuative** in contabilità economico-patrimoniale hanno per oggetto i fatti di gestione esterna che registrano le modifiche nella composizione quali-quantitativa del patrimonio e, nel caso, anche del "patrimonio netto". Il "patrimonio netto" è un valore ideale che "fotografa" la ricchezza dell'ente quale differenza fra tutte le attività (Attivo) e tutte le passività (Passivo).

Se dal fatto di gestione esterna deriva una variazione del patrimonio netto registreremo questo evento sia dal punto di vista economico che patrimoniale.

Per converso, il fatto di gestione esterna che non determina una variazione del patrimonio netto si definisce "permutazione patrimoniale". In questo caso, il fatto di gestione non muta la "ricchezza" ma varia solo la "composizione" dell'attivo o del "passivo patrimoniale" o entrambi per pari importo, come nel caso di un incasso di un credito o nel pagamento di un debito.

Le **scritture di assestamento**, che registrano fatti di gestione interna, si distinguono in scritture di rettifica e scritture di completamento/integrazione.

Le **scritture di rettifica** modificano costi/oneri e ricavi/proventi in relazione ai quali si è già avuta una manifestazione numeraria, ma che non possono transitare nel conto economico per il valore al quale sono stati registrati. Sono esempi di scritture di rettifica: risconti attivi e passivi, ammortamenti, rimanenze di beni, capitalizzazione di costi e oneri aventi utilità pluriennale e realizzazione interna di immobilizzazioni.

5. La rettifica di valore del "costo" la si esegue in sede di scritture di assestamento di cui si dirà nel prossimo paragrafo. Detta operazione è riferita a un fatto di gestione interna, che nell'esempio è dato dal non consumo della carta.

Le **scritture di completamento/integrazione** introducono nella contabilità economica patrimoniale costi/oneri e ricavi/proventi che non sono stati ancora registrati perché non si è ancora determinata la relativa manifestazione numeraria, ma devono confluire nel conto economico. Sono esempi di scritture di completamento: crediti e debiti da liquidare relativi a operazioni per le quali pur mancando un documento probatorio si è già verificato il trasferimento di proprietà del godimento di un bene o di un servizio, ratei passivi e attivi, accantonamenti a fronte di rischi e costi futuri, indennità di trattamento di fine rapporto, interessi attivi e passivi da liquidare. Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche i costi/oneri correlati agli impegni non liquidati, ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione.

A fine esercizio occorrerà procedere alle **scritture di chiusura**, cioè occorrerà epilogare tutti i conti ancora aperti, iscrivendo il saldo di ciascuno di essi nella sezione di importo minore di modo che tutti i conti pareggino. Tutti i saldi sono ricondotti allo Stato Patrimoniale e al Conto Economico in relazione alla loro natura. I saldi dei conti di natura economica saranno epilogati nel Conto Economico, i saldi dei conti di natura patrimoniale saranno epilogati nello Stato Patrimoniale. La differenza fra le componenti economiche positive e negative determinerà il risultato economico che può essere un avanzo, un pareggio o un disavanzo. Detto risultato economico confluirà a sua volta nello Stato Patrimoniale finale incrementando o diminuendo il valore del Patrimonio Netto a fine esercizio. Il risultato economico coincide, quindi, con la differenza fra Patrimonio Netto finale e Patrimonio Netto iniziale.

In mancanza di fine di lucro, l'avanzo economico sarà o accantonato a una riserva specifica del patrimonio netto o incrementerà il "Fondo di dotazione" o la voce "Risultato economico dell'esercizio". In caso di perdita, la relativa copertura prevede l'uso delle riserve, l'uso dell'avanzo economico sospeso, il rinvio a nuovo per copertura con futuri avanzi economici in caso di insufficiente capienza delle riserve.

Al primo di gennaio del nuovo esercizio si "riapriranno" le scritture (riaccesi i conti) seguendo il procedimento inverso rispetto alla chiusura, ovviamente con riferimento ai soli elementi patrimoniali attivi e passivi e al patrimonio netto, in quanto non vi sono ancora valori economici riferibili al nuovo esercizio.

Ammortamento economico

L'**ammortamento economico** è un procedimento contabile con il quale un costo pluriennale di un bene viene "spalmato" sugli esercizi di vita utile del bene stesso, facendolo partecipare per quote alla determinazione del reddito dei singoli esercizi. Quindi, l'ammortamento ha come larga premessa il consumo del fattore produttivo a fecondità ripetuta, riferendosi con detta espressione alla circostanza che i beni in questione non esauriscono la loro utilità nel processo di trasformazione economica in un solo atto di consumo o, comunque, nell'esercizio, ma la rendano in relazione a più esercizi. La vita utile del bene è per definizione data, in relazione alla diversa tipologia dei fattori produttivi impiegati, desumendosi per formula inversa dai coefficienti di ammortamento convenzionalmente stabiliti.

Il costo sostenuto per acquistare o costruire immobilizzazioni, materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in relazione alla residua possibilità di utilizzo.

I beni la cui durata del tempo non è limitata nel tempo non sono sottoposti a processo di ammortamento. Ad esempio, cave e discariche sono soggetti ad ammortamento, mentre i beni culturali non sono assoggettati ad ammortamento.

Il processo di ammortamento può avere inizio solo quando il bene è disponibile ed è pronto a essere utilizzato. Solo dal quel momento il bene cederà la sua utilità. Nel primo anno di utilizzo, la quota di ammortamento è commisurata al numero di mesi per i quali, in quell'anno, il bene è divenuto disponibile.

Esempio di scrittura in relazione all'ammortamento di un'immobilizzazione materiale: al 31/12 risulta che il conto "macchinari per ufficio" presenti in dare il valore di € 1.000 corrispondente alla spesa sostenuta per l'acquisto della macchinario che è stato utilizzato per l'intero anno. Supponendo che il coefficiente di ammortamento sia pari al 20%, la quota annuale di ammortamento sarà pari a € 200. Avremo pertanto:

|ammortamento macchinari per ufficio a macchinari per ufficio| 200

Nel caso si intende usare il conto "fondo ammortamento" di natura patrimoniale, avremo:

|ammortamento macchinari per ufficio a f.do amm.to macchinari per ufficio| 200

Il conto "ammortamento macchinari per uffici" è di natura economica e accoglie il costo annuale da imputare all'esercizio da iscrivere nel CE.

Il conto "fondo ammortamento macchinari per ufficio" è un conto patrimoniale che rettifica il valore del bene durevole. Viene, quindi, portato in deduzione al valore dell'elemento attivo immobilizzato, in modo che le attività siano esposte al loro valore contabile netto. Avremo pertanto:

|f.do amm.to macchinari per ufficio a macchinari per ufficio| 200

Ratei e Risconti

I ratei attivi e passivi sono una misura finanziaria presunta, poiché la variazione finanziaria effettiva si determinerà in un esercizio successivo. Questa quota finanziaria presunta misura la quota di costo o ricavo che deve essere addossato all'esercizio in quanto di competenza economica di detto esercizio. Il costo/onere va imputato in relazione alla utilità ricevuta, mentre il ricavo/provento va imputato in relazione al correlato costo/onere.

I **ratei attivi** rappresentano quote di ricavi/proventi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

Es. di scrittura cronologica riferita ai ratei attivi è: **|ratei attivi a fitti attivi|**

Per "ratei attivi" individuiamo un valore patrimoniale attivo, mentre con "fitti attivi" accreditiamo un conto di natura economica acceso a un ricavo.

I **ratei passivi** rappresentano quote di oneri/costi di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, che avranno manifestazione finanziaria in esercizi successivi.

Es. riferito a ratei passivi è: **|Interessi passivi a ratei passivi|**

"Interessi passivi" è un conto acceso a un costo, "ratei passivi" è un conto patrimoniale passivo.

I **risconti attivi** sono sinteticamente definiti "costi sospesi", in quanto rappresentano quote di costi che hanno già avuto manifestazione finanziaria, nel corso dell'esercizio o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei costi rinviata ad uno o più esercizi

successivi, che quindi non concorre a determinare in senso negativo il risultato economico dell'esercizio.

Es.: **|risconti attivi a fitti passivi|**

“Risconti attivi” è un conto patrimoniale acceso ad un'attività patrimoniale, “fitti passivi” è un CE acceso a un costo che viene accreditato in relazione al risconto attivo per registrare la “riduzione” del costo, che rappresenta appunto un costo sospeso rinviato al futuro.

I **risconti passivi** rappresentano quote di ricavi/proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi, ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la quota parte dei proventi rinviata ad uno o più esercizi successivi. Es.:

|fitti attivi a risconti passivi|

“Fitti attivi” è un conto acceso a un ricavo, il conto “risconti passivi” è di natura patrimoniale e rettifica in diminuzione il ricavo che pertanto rappresenta un ricavo sospeso, cioè una quota di ricavo che parteciperà a determinare il risultato economico dell'esercizio successivo o degli esercizi successivi.

I conti relativi ai ratei e ai risconti trovano epilogo al 31/12 nello Stato Patrimoniale.

Acquisto di un'immobilizzazione

Nell'anno “n”, in data 30/03/n, il Comune Y acquista dalla ditta Z un immobile non destinato ad attività commerciale per € 500.000 IVA inclusa. Non essendo destinato ad usi commerciali, l'IVA, se dovuta, costituisce un costo a carico dell'ente, che non sarà possibile detrarre fiscalmente. Nell'esempio che segue supponiamo che l'IVA non sia dovuta.

Il 15/04/n è sottoscritto l'atto di acquisto dell'immobile e nella stessa data è effettuato il relativo pagamento ed emessa la fattura dalla ditta Z. In contabilità finanziaria si rileva l'impegno di euro 500.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida la relativa spesa a cui segue il mandato di pagamento. In contabilità economico-patrimoniale, avremo la seguente scrittura cronologica:

|Fabbricati a Debiti vs fornitori| 500.000

|Debiti vs Fornitori a Istituto tesoriere| 500.000

I tre conti usati (fabbricati, debiti vs fornitori e istituto tesoriere) sono conti patrimoniali e, in questo caso, registrano una permutazione finanziaria, poiché ad un aumento dell'attivo patrimoniale per l'acquisizione dell'immobilizzazione si ha una corrispondente riduzione delle disponibilità liquide.

A fine dell'esercizio “n” avremo:

|SP Finale a Fabbricati| 500.000

Il bene entra in esercizio il 01/01/n+1. Il 31/12/n+1 ai fini delle scritture di assestamento e di chiusura si provvede all'ammortamento:

|Ammortamento Fabbricati a Fondo Ammortamento Fabbricati| 10.000

|Fondo Ammortamento Fabbricati a Fabbricati| 10.000

|Stato patrimoniale finale (Attivo) a Fabbricati| 490.000

|Conto Economico a Ammortamento Fabbricati| 10.000

Il conto Ammortamento Fabbricati è di natura economica e registra il costo che viene imputato a CE. Il conto Fondo Ammortamento Fabbricati è di natura patrimoniale e viene portato in deduzione al conto di sempre di natura patrimoniale Fabbricati, quest'ultimo poi epilogo, come mostrato, nelle Stato Patrimoniale al valore residuo. Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata utile del bene (nell'ipotesi di immobili è stimato in 50 anni). Il conto Ammortamento Fabbricati è un conto economico che registra un costo che trova epilogo nei "Componenti negativi della gestione" del CE.

Costruzione con appalto di lavori di una immobilizzazione

Il 30/03/n, il Comune Y approva il piano di realizzazione di un'opera pubblica e il 30/06/n sottoscrive un contratto di appalto con la ditta Z per la realizzazione di un immobile non destinato ad attività commerciale. È prevista la realizzazione dell'opera in un periodo di 6 anni. Il pagamento avverrà per importi annuali in funzione dei SAL su fattura da parte della ditta appaltatrice. Le fatture saranno emesse ciascun anno con ultima fattura da emettere a seguito di collaudo e consegna dell'immobile. A seguito dell'emissione delle fatture l'ente procede alla verifica di conformità delle opere realizzate e, dopo gli ulteriori controlli previsti dall'ordinamento, procede alla prima liquidazione della spesa il 30/10/n. L'importo complessivo per la realizzazione dell'opera è pari a 610.000 euro. L'opera sarà realizzata entro l'anno "n+5" in base al seguente piano:

Anno	n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5
% completamento opera	10%	20%	20%	20%	20%	10%
Tot. Importo Fatturato e liquidato	€ 61.000	€ 122.000	€ 122.000	€ 122.000	€ 122.000	€ 61.000

Alla firma del contratto di appalto in contabilità finanziaria si impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi da "n" a "n+5" tenuto conto dell'esigibilità.

Il 30/10/n si liquida il primo acconto relativo al primo SAL e dal punto di vista economico-patrimoniale avremo la scrittura:

|Acconti per realizzazione beni materiali a Debiti vs fornitori| 61.000

Il 20/11/n è predisposto il mandato di pagamento:

|Debiti vs fornitori a Istituto tesoriere| 61.000

A fine anno non si effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento perché ancora incompiuta, ma segue l'epilogo (cioè la scrittura di chiusura) allo Stato Patrimoniale:

|Immobilizzazioni in corso e acconti a Acconti per realizzazione beni materiali| 61.000

Negli anni successivi n+1, n+2, n+3, n+4 si continua allo stesso modo. Nell'anno n+4, il conto "Immobilizzazioni in Corso e acconti" in riferimento a questa opera che si sta realizzando avrà subito un incremento pari ad € 549.000 e, pertanto, contempererà detto valore.

Il 20/05/n+5 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro 61.000.

Il 30/06/n+5 si liquida la spesa in conto capitale:

|Fabbricati	a	<i>diversi</i>	| 610.000
|		Immobilizzazioni in corso e acconti	| 549.000|
|		Debiti vs fornitori	| 61.000 |

Al mandato di pagamento:

|Debiti vs fornitori a Istituto tesoriere| 61.000

Il cespite entra in esercizio il 1/7 e il 31/12/n+5 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile considerato un coefficiente di ammortamento pari al 2% per 6 mesi d'uso.

|Ammortamento Fabbricati a Fondo Ammortamento Fabbricati| 6.100

|Fondo Ammortamento Fabbricati a Fabbricati| 6.100

|Stato patrimoniale finale (Attivo) a Fabbricati| 603.900

|Conto Economico a Ammortamento Fabbricati| 6.100

Il conto Ammortamento Fabbricati è di natura economica e registra il costo che viene imputato a CE. Il conto Fondo Ammortamento Fabbricati è di natura patrimoniale e viene portato in deduzione al conto di sempre di natura patrimoniale Fabbricati, quest'ultimo poi epilogoato, come mostrato, nelle Stato Patrimoniale al valore residuo. Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi 50 anni).

Realizzazione di un'immobilizzazione in economia

Nell'anno n la Regione avvia la realizzazione di un nuovo sistema informatizzato per la prevenzione del dissesto idrogeologico e la gestione delle situazioni di crisi. In base al piano dell'opera la realizzazione dell'immobilizzazione si svilupperà in un periodo di 5 anni. L'importo previsto per la realizzazione dell'opera è di complessivi 605.000 euro. Il costo complessivo dell'opera è così individuato per ciascun anno in base alla natura del Costo:

Tipologia di Costo	Anni				
	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Materie prime e beni	20.000	40.000	40.000	30.000	5.000
Personale	50.000	70.000	70.000	50.000	30.000
Servizi e Consulenze	30.000	40.000	40.000	40.000	50.000
Totale Importo annuo	100.000	150.000	150.000	120.000	85.000

“Immobilizzazioni in Corso e acconti” in riferimento a questa opera che si sta realizzando avrà subito un incremento pari ad € 520.000 e, pertanto, contemplerà detto valore. Identico valore avrà il conto “Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”.

Il 30/11/n+4, l’immobilizzazione è ultimata e collaudata ed entra in funzione. Avremo:

|Impianti e macchinari a	<i>diversi</i>	| 605.000
|	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni| 85.000|	
|	Immobilizzazione in corso e acconti	|520.000|

Il 01/01/n+5 l’immobilizzazione inizia ad essere utilizzata per il raggiungimento dei fini istituzionali. In data 31/12/n+5 si provvede all’individuazione delle quote di ammortamento dell’immobilizzazione.

Il 31/12/n ai fini delle scritture di assestamento e di chiusura si provvede all’ammortamento

|Amm.to Impianti e macchinari	a	F.do Amm.to Impianti e macchinari |
|F.do Ammortamento Impianti e macchinari	a	Impianti e macchinari |
|Stato patrimoniale finale (Attivo)	a	Impianti e macchinari | 597.800
|Conto Economico	a	Amm.to Impianti e macchinari | 12.100

Le rilevazioni relative all’ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell’ipotesi di Impianti e attrezzature 20 anni).

Interventi di manutenzione

I costi incrementativi del valore delle immobilizzazioni materiali sono “patrimonializzati” direttamente nel conto dei beni di cui hanno aumentato l’utilità o la durata. Le “manutenzioni straordinarie” sono “patrimonializzabili”, in quanto si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità produttiva o di vita utile del bene. Nel caso in cui tali costi non producono i predetti effetti vanno considerati “manutenzione ordinaria” e imputati al CE, ma non “patrimonializzati”. Non incidono, in questo caso, sul residuo valore ammortizzabile del bene.

In caso di investimenti di miglioramento su immobili di terzi di cui l’ente si avvale in locazione, tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate e quelle di durata residua dell’affitto.

Nell’ipotesi in cui l’ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati di cui non ci si avvale, l’operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in conto capitale a privati.

Contributi agli investimenti

I contributi agli investimenti concorrono al risultato economico dal momento dell’entrata in esercizio dell’opera, atteso il principio di correlazione fra proventi e oneri. Supponiamo che il Comune riceva dalla Regione il

contributo di 300 per la realizzazione di un'opera pubblica, quindi un contributo agli investimenti per realizzare un fabbricato ad uso istituzionale. L'erogazione di detto contributo avviene in conformità al cronoprogramma dell'opera che prevede che per realizzarla occorrano 3 anni. Ogni anno si spendono per la realizzazione dell'opera 100. Per il primo anno, a seguito del provvedimento di impegno da parte della Regione, avremo la seguente registrazione:

|crediti da contributi regionali a contributi agli investimenti da regione| 300

Il conto "crediti da contributi regionali" è di natura patrimoniale, mentre il conto "contributi agli investimenti da ragione" è di natura economica acceso a un provento.

Il primo anno "n", l'aggiudicatario emette fattura per il primo SAL pari a 100. La scrittura che ne consegue è la seguente:

|acconti per costruzione di fabbricati a debiti verso fornitori| 100

Entrambi i conti utilizzati sono di natura patrimoniale e registrano un fatto permutativo. Segue la scrittura che registra il pagamento della fattura:

|debiti verso fornitori a istituto tesoriere | 100

La regione, ricevuta la documentazione di spesa da parte del comune, provvede a pagare la prima quota di contribuzione. Il comune registra il seguente fatto permutativo:

|istituto tesoriere a crediti da contributi regionali| 100

Alla fine del primo anno, il fabbricato ad uso istituzionale non è stato ancora completato, quindi non partecipa al processo di produzione delle prestazioni che il Comune può rendere attraverso quel bene durevole. Pertanto, il provento conseguito di 300 nel corso del primo esercizio non può essere correlato ad alcun costo e va contabilmente neutralizzato ("sospeso") per essere rinviato all'esercizio futuro in cui sarà possibile correlare i proventi conseguiti ai costi connessi all'uso del fabbricato ad uso istituzionale. La "sospensione" di un componente economico positivo si effettua usando un apposito conto "contributi agli investimenti" che trova epilogo nel passivo dello Stato Patrimoniale (*Ratei, risconti e contributi agli investimenti*), il cui significato è proprio quello di ricavo/provento rinviato al futuro. Contabilmente al 31/12/n avremo:

|contributi agli investimenti da regione a contributo agli investimenti| 300

|contributi agli investimenti a E) Ratei, risconti e contributi agli investimenti | 300

Al terzo anno l'opera è compiuta e gli "acconti per costruzioni di fabbricati" si ritroveranno tutti epilogati nello Stato Patrimoniale alla voce "fabbricati".

Al 1/1 del quarto anno (n+3) con l'entrata in esercizio dell'opera realizzata occorrerà fare partecipare il costo di competenza di cui all'ammortamento e imputare all'esercizio la quota dei proventi già conseguiti, ma ora di competenza economica. Quindi, al 31/12/n+3 avremo le seguenti scritture di pari importo:

|ammortamento fabbricati a fondo ammortamento fabbricati| x,00

|contributi agli investimenti a contributi agli investimenti da regione| x,00

La prima scrittura registra un costo "Ammortamento fabbricati" determinato sulla base dei coefficienti di ammortamento in ragione dell'uso nell'anno e la riduzione dell'attivo patrimoniale.

La seconda scrittura registra la quota di provento e la diminuzione del valore passivo patrimoniale relativo ai contributi agli investimenti. La quota di costo coincide con la quota di provento in modo da lasciare inalterato il patrimonio netto del Comune dato che il fabbricato è stato costruito con risorse di un altro ente.

Rimanenze

I processi di trasformazione economica richiedono anche l'impiego di beni non durevoli detti a "veloce rigiro" o a "fecondità semplice". È probabile che a fine esercizio una parte di questi beni sia stata acquistata, ma non consumata anche se in parte impiegata nei processi di produzione in corso. Quindi avremo rimanenze di "materie prime" e "beni di consumo", cioè materiali acquistati che non sono ancora stati impiegati nei processi di trasformazione economica. Poi ci sono le rimanenze che si riferiscono ai prodotti in corso di lavorazione, prodotti semilavorati e finiti. Le rimanenze sono valutate al costo di acquisto, nel caso delle merci o prodotti di consumo, e al costo di produzione se si tratta di prodotti finiti, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione. Nel caso sia minore, il valore da considerare è quello desumibile dall'andamento di mercato⁶. Il valore delle rimanenze a fine esercizio, tenuto conto delle variazioni intervenute, è riportato nell'Attivo circolante dello Stato Patrimoniale. Le rimanenze le possiamo qualificare come un "costo sospeso" rappresentato nell'attivo patrimoniale. La variazione delle rimanenze nel corso dell'esercizio incidono sulla misura di detto "costo sospeso". Quindi, se le rimanenze variano in aumento, occorre registrare dal punto di vista economico l'incremento del "costo sospeso" (con espansione del risultato economico). Se le rimanenze variano in diminuzione, il relativo "costo" (non più "sospeso") deve concorrere alla determinazione del risultato economico in senso negativo poiché le rimanenze hanno ceduto definitivamente la propria utilità economica. Ai fini del risultato economico, quindi, rileva la **variazione delle rimanenze**. A fine esercizio il valore delle rimanenze è esposto nell'attivo patrimoniale, mentre la "variazione" delle rimanenze va attribuita al risultato economico di esercizio.

In ogni esercizio avremo tre valori che incidono sulle rimanenze finali (RF): le rimanenze iniziali "RI", gli acquisti (o le produzioni) "A", i consumi (o cessioni) "C". Le rimanenze iniziali più gli acquisti meno i consumi ci danno le rimanenze finali. Quindi: $RF = (RI + A - C)$.

Al 31/12 possono verificarsi due ipotesi: le rimanenze finali sono superiori delle rimanenze iniziali o viceversa.

Se $RF < RI$, la differenza ($-\Delta R$) sarà un costo di esercizio. Se $RF > RI$, la differenza ($+\Delta R$) sarà un "costo da sospendere". Per le registrazioni contabili utilizzeremo i seguenti conti:

- il conto patrimoniale "rimanenze" che riporta al 1/1 in dare le RI e al 31/12 in avere le RF;
- il conto "materie prime c/acquisti" o analogo altro conto che incide sulle rimanenze, di natura economica che registra il costo e viene epilogato nel CE;
- il conto "variazioni delle rimanenze", di natura economica che registra in dare la variazione negativa delle rimanenze e in avere la variazione positiva. Al 31/12 è, quindi, epilogato nel CE nel caso di diminuzione delle rimanenze quale "costo", viceversa sarà un "costo da sospendere".

Nel caso di rimanenze di **materie prime e/o prodotti di consumo**, se la variazione delle rimanenze è negativa ($-\Delta R$) nel conto "variazione delle rimanenze" va addebitata detta differenza (pari all'incremento di risorse "consumate" nei processi di trasformazione economica). Il conto "variazione delle rimanenze" va epilogato al CE quale componente economico negativo: per epilogare il conto "variazioni delle rimanenze", si accredita

6. Per valorizzare le giacenze di magazzino si possono utilizzare diversi criteri di stima: LIFO, FIFO, Costo medio ponderato, ...

il saldo (annotando il saldo in “avere” si “chiude” il conto) e contestualmente si addebita il costo nel CE fra i “Componenti negativi della gestione” alla voce “Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)”. Nel caso di variazione positiva delle rimanenze ($+\Delta R$), accreditiamo (cioè scriviamo in dare) la differenza nel conto “variazioni delle rimanenze”. Per epilogo, il saldo del conto “variazioni delle rimanenze” è, in questo caso, addebitato (cioè annotato in “dare” per chiudere il conto). Lo stesso importo è accreditato nel conto di natura economica riferito al bene a fecondità semplice (nel caso di specie “materie prime c/acquisti”) per rettificarne il costo di acquisto (“sospingendolo” per quota parte)⁷.

Nel caso di rimanenze di **prodotti in corso di lavorazione, prodotti semilavorati e finiti**, se la variazione delle rimanenze è negativa ($-\Delta R$), nel conto “variazione delle rimanenze” va addebitata detta differenza. Il conto “variazione delle rimanenze” va epilogo al CE quale componente economico negativo. Per chiudere il conto “variazioni delle rimanenze”, accreditiamo il saldo (annotando il saldo in “avere” per “chiudere” il conto) con contestuale addebito del costo nel CE fra i “Componenti positivi della gestione” alla voce “Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc.” con il segno meno (per registrare il maggiore costo). Nel caso di variazione positiva delle rimanenze ($+\Delta R$), accreditiamo (cioè scriviamo in dare) la differenza nel conto “variazioni delle rimanenze”. Il saldo del conto “variazioni delle rimanenze” registra l’incremento delle rimanenze (quindi un costo da “sospendere”) e trova epilogo al CE fra i “Componenti positivi della gestione” alla voce “Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc.” con il segno più.

Il trattamento contabile diverso fra **materie prime e/o prodotti di consumo** e **prodotti in corso di lavorazione, prodotti semilavorati e finiti** deriva dal fatto che nel secondo caso i diversi “costi” che concorrono alla realizzazione dei prodotti si confondono nel processo di trasformazione economica.

Svalutazione delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Le svalutazioni determinano scritture di completamento con le quali si imputano costi di competenza economica dell’esercizio in chiusura con contrazione del risultato economico dell’esercizio e variazione passiva patrimoniale (riduzione di un’attività o un aumento di una passività). La svalutazione può riguardare immobilizzazioni materiali e immateriali e le attività finanziarie cioè i crediti di finanziamento, i crediti di funzionamento e i titoli finanziari.

L’immobilizzazione può svalutarsi solo quando durevolmente di valore inferiore al valore contabile netto attribuito. Fra le ipotesi che rendono necessaria una svalutazione, ricordiamo la consistente riduzione del valore di mercato, il danneggiamento, un evidente deterioramento fisico, un’improvvisa obsolescenza. In tali circostanze si deve rettificare in meno il valore dell’immobilizzazione interessata; la svalutazione è quindi un costo da imputare all’esercizio, a fronte del quale si registra una diminuzione del valore dell’elemento attivo costituente immobilizzazione. Contabilmente:

|svalutazione immobilizzazione a immobilizzazione|

Abbiamo addebitato un conto di natura economica acceso a un costo “svalutazione immobilizzazione” e accreditato un conto patrimoniale che subisce una variazione diminutiva (diminuzione dell’Attivo). Se la perdita durevole di valore è riconducibile alla gestione ordinaria, la svalutazione è epilogo nel CE fra i “Componenti

7. In effetti, il costo sospeso pari al valore della variazione positiva delle rimanenze si può, piuttosto che portare in deduzione al conto riferito al bene, epilogarlo a Conto Economico fra i “Componenti negativi della gestione” alla voce “Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo” con il segno meno.

negativi della gestione” nella voce “altre svalutazioni delle immobilizzazioni”. Se la perdita durevole di valore è riferibile alla gestione straordinaria, la svalutazione è epiloga nel CE fra “proventi e oneri straordinari” in “altri oneri straordinari”.

Se sono venuti meno i motivi per i quali si è svalutato, il valore deve essere ripristinato con imputazione al CE in relazione alla gestione ordinaria o straordinaria considerata precedentemente in fase di svalutazione. Si fa, quindi, riferimento ai “Componenti positivi della gestione” in “altri ricavi e proventi diversi” o fra “proventi e oneri straordinari” in altri “proventi straordinari”.

Svalutazione dei crediti

I “crediti di funzionamento” sono costituiti dai crediti diversi da quelli derivanti dalle concessioni di crediti ad altri soggetti. Derivano da obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali il servizio o la merce è stata ricevuta. Per differenza sono definiti i “crediti di finanziamento”.

La “svalutazione” rettifica il valore dei crediti per la probabile mancata riscossione delle somme. L'accantonamento a “fondo svalutazione crediti” copre il rischio del mancato pagamento che se si concretizzerà non ci saranno conseguenze economiche. Nello stato patrimoniale i crediti sono iscritti in contabilità economico-patrimoniale al loro valore nominale al netto del fondo svalutazione crediti che li riguarda (di “funzionamento” o di “finanziamento”). I crediti sono così ricondotti al valore di presumibile realizzo alla voce “svalutazione crediti”.

Nel caso di crediti di funzionamento, la scrittura al 31 dicembre sarà:

|svalutazione crediti di funzionamento a fondo svalutazione crediti|

“Svalutazione crediti di funzionamento” è un conto di natura economica acceso a un costo. Il “fondo svalutazione crediti” è un conto di natura patrimoniale che ha la funzione contabile di rettificare un valore dell'attivo. La svalutazione dei crediti di funzionamento va epiloga nel CE fra i componenti negativi della gestione alla voce “Svalutazione dei crediti”.

Nel caso di crediti di finanziamento, la scrittura al 31 dicembre sarà la seguente:

|svalutazione crediti di finanziamento a fondo svalutazione crediti|

La svalutazione dei crediti di finanziamento va epiloga nel CE fra le “rettifiche di valore delle attività finanziarie” alla voce “svalutazioni”.

Accantonamento al Fondo Svalutazione Crediti (FSC)

Il valore del “fondo svalutazione crediti” (che ritroviamo nella contabilità economico-patrimoniale) e quello del FCDE (che ritroviamo nella contabilità finanziaria) accantonato nel risultato di amministrazione non necessariamente coincidono per diversi motivi. Si ricorda che in contabilità economico-patrimoniale i crediti sono valutati tenuto conto del valore di presumibile realizzo, mentre in contabilità finanziaria per determinare il FCDE si valuta la capacità di riscossione dei crediti da parte nell'ente come registrata negli ultimi 5 anni.

In contabilità economico-patrimoniale sono “conservati” i crediti scaduti stralciati dalla contabilità finanziaria (lo stralcio determina una riduzione del FCDE) in sede di accertamento ordinario dei residui.

Inoltre, in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che sono imputati in contabilità finanziaria nel bilancio di previsione su esercizi successivi a quelli cui lo Stato Patrimoniale si riferisce. Per cui tali crediti in contabilità finanziaria verranno in rilievo ai fini dell'accantonamento (nel risultato di amministrazione) a FCDE solo negli anni successivi.

Ai fini dell'accantonamento a FSC, pertanto, si prendono in considerazione i crediti "stralciati", i crediti scaduti ma non ancora incassati, i crediti che scadranno in esercizi successivi.

Poiché il principio applicato alla contabilità economico-patrimoniale detta un tendenziale livellamento in sede di rendiconto del FSC al FCDE, si procede nel seguente modo. Si accantona al FSC un primo importo equivalente a quello dei crediti che sono stati stralciati in contabilità finanziaria. Si accantona ancora a FSC l'importo corrispondente al rischio di inesigibilità dei crediti scaduti (residui attivi) e non ancora scaduti (crediti esigibili in esercizi futuri). Se il FSC dopo detti accantonamenti è superiore al FCDE accantonato nel risultato di amministrazione, detto importo del FSC è ritenuto sufficiente. In caso contrario, l'accantonamento al FSC deve essere incrementato in modo tale da rendere il FSC di pari importo al FCDE accantonato nel risultato di amministrazione.

Titoli, partecipazioni e il metodo del patrimonio netto

I titoli e le partecipazioni possono essere collocati fra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante a seconda che siano destinati o meno a permanere durevolmente nel patrimonio dell'ente. Le azioni e i titoli detenuti per la vendita sono collocati nell'attivo circolante. I titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. Le immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni o titoli sono iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto nel quale si devono computare anche i costi accessori.

Le immobilizzazioni finanziarie consistenti in partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" previsto all'art. 2426 del codice civile. Pertanto, ai fini della valutazione si prende in considerazione il valore della corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese controllate e partecipate. Al momento di iscrivere per la prima volta la partecipazione nello Stato Patrimoniale dell'ente partecipante, si confronta il costo sostenuto per l'acquisto della partecipazione con il valore della corrispondente frazione di patrimonio della partecipata.

Si possono verificare due ipotesi:

- 1) Il "costo sostenuto" è maggiore della corrispondente "frazione del patrimonio netto". La differenza, se non è attribuibile ad altro, rappresenta un "cattivo affare" ("badwill"), in quanto si è pagato di più qualcosa che vale meno. Quindi, iscriviamo nell'attivo patrimoniale il valore minore (frazione del patrimonio netto) fra le "immobilizzazioni finanziarie" e si imputa la differenza (fra "costo" e "frazione del PN) al Conto Economico alla voce "altri oneri straordinari". Se, invece, la differenza è attribuibile al maggior valore degli elementi attivi e/o all'avviamento della partecipata, non trattandosi di un "cattivo affare", nell'attivo patrimoniale si riporta il "costo sostenuto" e non si registra alcun onere nel CE.
- 2) La corrispondente "frazione di patrimonio netto" della partecipata/controllata è maggiore del "costo sostenuto". In questo caso la differenza è considerata un "buon affare" o "goodwill", in quanto si è pagato meno qualcosa che vale di più. In questo caso la partecipazione è iscritta al maggior valore (cioè al valore della corrispondente "frazione di patrimonio netto") e la differenza è iscritta fra le riserve indisponibili del

Patrimonio Netto. Nel caso in cui la differenza non è dovuta ad un “buon affare”, ma in base alla previsione di perdite o alla presenza nello Stato Patrimoniale della partecipata di attività iscritte a un valore superiore alla quota recuperabile e/o di passività iscritte per un valore inferiore a quello di estinzione, la differenza è accantonata a “fondi rischi e oneri futuri” nel passivo patrimoniale.

Negli anni successivi la partecipata può conseguire un utile o una perdita. In caso di utile si registra l'importo in una “riserva non disponibile da rivalutazione partecipazioni” in corrispondenza dell'aumento dell'attivo dello Stato Patrimoniale. In sostanza, l'utile della partecipata non ha influenzato il risultato economico di periodo dell'ente. Se poi la partecipata distribuisce dividendi, essendo questi già stati rilevati, sono portati a detrazione della corrispondente voce “partecipazioni” liberando nel contempo una corrispondente quota della riserva patrimoniale.

Nel caso in cui la partecipata subisce una perdita, questa è registrata nel Conto Economico alla voce “Svalutazioni” (presente in D) “Rettifica di valore attività finanziarie”) in corrispondenza della diminuzione nell'attivo dello Stato Patrimoniale del valore della partecipazione. In sostanza, la perdita della partecipata riduce il risultato economico di periodo dell'ente. La partecipazione si svaluta comunque in caso di perdite durevoli di valore.

Accantonamenti a fondi per rischi ed oneri

Di fronte a un rischio che probabilmente comporterà un onere, l'ente opera un accantonamento per anticiparne l'effetto economico negativo. Ad esempio, un contenzioso può comportare la soccombenza in giudizio. La scrittura in contabilità economico-patrimoniale al 31/12 sarà:

|Accantonamento per rischi da contenzioso a fondo rischi per contenzioso|

“Accantonamento per rischi da contenzioso” rappresenta un costo, “fondo rischi per contenzioso” è un conto di natura patrimoniale che è epilogo nel passivo dello Stato patrimoniale fra i “fondi per rischi ed oneri”.

Un altro esempio di accantonamento è relativo alle garanzie fornite dall'ente su passività di terzi. La scrittura sarà del tipo

|accantonamento dei rischi da escussione a fondo rischi per escussione|

Gli accantonamenti a fondi “oneri futuri” determinano la formazione di fondi destinati a coprire passività certe stimabili nell'importo, ma relative a una data futura non ancora determinabile. Tra i fondi possiamo trovare i fondi pensione, i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, i fondi per indennità fine mandato, fondo per la manutenzione ciclica, fondo per la copertura perdite di società partecipate, fondo per trattamento di quiescenza.

Ad esempio, considerando il fondo pensione integrativo al 31/12 avremo:

|accantonamento a fondo pensione integrativa a fondo pensione integrativa|

L'accantonamento determina un costo che rientrerà fra i componenti negativi della gestione in “altri accantonamenti”, poi il fondo confluirà nel passivo dello Stato patrimoniale tra i fondi per rischi ed oneri.

Ricordiamo che per il trattamento di fine rapporto TFR abbiamo l'accantonamento in relazione ad una specifica voce passivo patrimoniale. Per il TFR avremo: **|accantonamento TFR a TFR|**

Il primo conto è acceso a un costo, il secondo è di natura patrimoniale del passivo epilogato nello Stato Patrimoniale alla lettera C “trattamento di fine rapporto”.

Gli accantonamenti a fondi rischi e oneri futuri in sede di rendiconto devono presentare lo stesso importo del corrispondente accantonamento per passività potenziali effettuato in contabilità finanziaria.

Il bilancio consolidato

Premessa

Nel primo capitolo abbiamo ricordato l'importanza del consolidamento dei dati contabili ai fini dell'osservanza dei vincoli di finanza pubblica. Di seguito è trattato il bilancio consolidato e il rendiconto consolidato, ricordando che la differenza principale fra i due documenti contabili riposa sul fatto che il primo "consolida" solo valori economico-patrimoniali degli enti componenti il gruppo di amministrazione pubblica, il secondo anche quelli di tipo finanziario degli organismi strumentali.

Il bilancio consolidato

Gli EETT sono tenuti a redigere, come previsto dal d.lgs. 118/2011, il **bilancio consolidato**, nel rispetto delle modalità e dei criteri indicati dall'allegato 4/4 allo stesso decreto e secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al d.lgs. 118/2011. Il bilancio consolidato è costituito dal **conto economico consolidato** e dallo **stato patrimoniale consolidato**. Al bilancio consolidato occorre allegare: la relazione sulla gestione consolidata, comprensiva della nota integrativa; la relazione del Collegio dei revisori dei conti. Il bilancio consolidato deve essere approvato dal Consiglio entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.

Rientrano nell'**AREA DI CONSOLIDAMENTO** l'insieme degli enti e delle società, partecipate e controllate, di cui l'amministrazione pubblica si avvale per perseguire i propri scopi istituzionali. Detto insieme si denomina "gruppo di amministrazione pubblica" dove l'ente territoriale, per il ruolo coordinamento e di controllo svolto, si qualifica come "capogruppo".

I soggetti che rientrano nel "Gruppo Amministrazione Pubblica" sono gli enti strumentali e le società controllate e partecipate.

È ente strumentale l'azienda o l'ente in cui l'ente territoriale ha una partecipazione.

Si definisce **ente strumentale controllato** l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti l'ente territoriale ha:

- il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
- il potere, assegnato da legge, statuto o convenzione, di nominare o rimuovere la maggioranza di componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione e alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;

- la maggioranza, diretta o indiretta, 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 e alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
- l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;
- un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie (come nel caso dei contratti di servizio pubblico o di concessione stipulati con aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto dei contratti stessi).

Ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato si definisce **società controllata** la società nella quale l'ente 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 un'influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
- il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante.

Ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato si definisce **società partecipata** la società nella quale l'ente, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento (o al 10 per cento se si tratta di società quotata).

Nel caso in cui l'ente non abbia enti, società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, dovrà dichiarare nel rendiconto che non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente.

Non tutti gli enti che compongono il gruppo amministrazione pubblica rientrano nell'area di consolidamento. Le società del gruppo non rientrano nell'area di consolidamento nei casi di irrilevanza e impossibilità.

Si ha **irrilevanza** quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria, economica. Non sono, pertanto, oggetto di consolidamento le partecipazioni inferiori all'1% del capitale della società partecipata a meno che questa non sia il titolare di affidamento diretto da parte della capogruppo. Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentino un'incidenza inferiore al 3% rispetto alla posizione patrimoniale economica e finanziaria della capogruppo in relazione ai seguenti tre parametri: totale dell'attivo, patrimonio netto¹, totale dei ricavi caratteristici. Nel caso di più enti o società che non superano tale soglia occorre procedere alla sommatoria delle percentuali dei bilanci che singolarmente sono considerati irrilevanti. Nel caso in cui la sommatoria mostri un'incidenza almeno pari al 10%, la capogruppo dovrà considerare ai fini della redazione del bilancio consolidato anche i bilanci degli enti che singolarmente sarebbero stati considerati irrilevanti. La capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la predetta incidenza al di sotto del 10%. La capogruppo può decidere a prescindere di considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentino percentuali di incidenza al di sotto della soglia del 3%. Sono considerati rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione.

Si ha **impossibilità**, se il reperimento delle informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate risulta inattuabile. Si tratta di casi di esclusione del consolidamento estrema-

1. Se il patrimonio netto è negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento solo agli altri due parametri.

mente limitati riguardanti eventi di natura del tutto straordinaria come nel caso di terremoti e alluvioni e altre calamità naturali. Non rientrano in tale caso la difficoltà di reperimento dei dati contabili dovuti a negligenza o imperizia nella ricerca. Nel caso in cui alle scadenze previste, i bilanci delle componenti del gruppo non siano stati approvati, va trasmessa alla capogruppo un preconsuntivo o il bilancio predisposto per l'approvazione. Il bilancio consolidato è predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento individuata dalla capogruppo alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce e deve essere approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo. Sono esclusi dalla previsione i Comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti. Il bilancio consolidato adottato dalla Giunta è trasmesso all'organo di revisione dell'amministrazione per il parere previsto prima dell'inoltro al Consiglio.

In vista della redazione del bilancio consolidato, la capogruppo individua gli enti e comunica agli stessi che saranno ricompresi nel bilancio consolidato, impartendo loro le necessarie direttive. La capogruppo predispone e trasmette agli enti interessati le linee guida con i criteri di valutazione da seguire per predisporre il bilancio ai fini del consolidamento, in modo da ricevere poi documenti contabili quanto più possibile uniformi tra loro. L'uniformità formale è data dalla corrispondenza delle voci, quella sostanziale è data da medesimi criteri di valutazione, l'uniformità temporale è assicurata dalla coincidenza alla data di chiusura di tutti gli esercizi al 31 dicembre. Nel rispetto delle linee guida, gli enti trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato.

Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che gli enti hanno effettuato con terzi estranei al gruppo. Pertanto vanno elisi i saldi reciproci che costituiscono semplicemente trasferimenti di risorse all'interno del gruppo. Se non fossero eliminate tali parti, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico consolidato e del patrimonio netto consolidato, in quanto sono effettuati eliminando corrispondenti poste attive e poste passive del patrimonio di pari importo o singoli componenti del conto economico.

Altri interventi di rettifica incidono sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato proprio perché le poste eliminate non coincidono nell'importo, come nel caso di operazioni di scambi di rimanenze o beni strumentali che comportano margini di guadagno che non rilevano ai fini del consolidamento. Ad esempio, l'ente del gruppo A compra un bene dall'ente del gruppo B per 100, ma nella vendita B ha realizzato un margine pari a 20 poiché aveva realizzato il bene in economia sostenendo costi per 80. Il margine di 20 non va considerato, così come il ricavo conseguito. Per cui nel bilancio consolidato si riporterà nell'attivo il valore 80 tra le immobilizzazioni e nel conto economico si riporterà l'"incremento di immobilizzazione per lavori interni" pari a 80, che B aveva conosciuto al momento della realizzazione del bene. Quindi il ricavo di cessione non va considerato e non partecipa al consolidamento. Tantomeno il margine di guadagno che andrà, nel consolidato, sottratto al valore d'acquisto del bene come riportato nell'attivo dell'ente acquirente del gruppo.

Una volta eseguite le operazioni di rettifica, i bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili. Cioè, si sommano tra loro corrispondenti valori dello Stato patrimoniale e del conto economico. Per fare queste operazioni si seguono due metodi, il metodo integrale, per gli enti controllati, o il metodo proporzionale, per gli enti partecipati.

Il metodo di consolidamento integrale consiste nel produrre un Stato Patrimoniale Consolidato derivante dalla somma delle voci dell'attivo e del passivo patrimoniale dei diversi enti. Da detta somma restano esclusi il valore della partecipazione che ritroviamo nell'attivo patrimoniale della capogruppo e il valore del patrimonio

netto della partecipata. La differenza tra il valore della partecipazione della capogruppo e il patrimonio netto della partecipata rappresenta la differenza di consolidamento che può essere positiva o negativa.

Una differenza positiva di consolidamento (“valore della partecipazione” > “patrimonio netto della partecipata”) può essere riportata all’avviamento o al maggior valore di altro elemento dell’attivo da iscriversi (al netto degli ammortamenti) nell’attivo nello Stato Patrimoniale Consolidato oppure, poiché rispecchia un “badwill”, va considerata quale “onere straordinario” nel Conto Economico Consolidato.

Una differenza negativa di consolidamento quale “goodwill” deve essere riportato a incremento delle riserve indisponibili nel Patrimonio Netto Consolidato. Se non è un “buon affare” perché il minor valore tiene conto di prevedibili perdite della partecipata, la differenza va – in valore assoluto – riportata nel passivo del Patrimonio Netto Consolidato alla voce “fondi per rischi e oneri futuri”.

Con riferimento al Conto Economico Consolidato, il metodo di consolidamento integrale prevede l’integrazione del totale dei ricavi e dei costi.

Con il metodo integrale si pone il problema delle interessenze delle minoranze qualora la partecipazione della Capogruppo non sia totalitaria. Quindi, nel Patrimonio Netto Consolidato si apposta una riserva “capitale e riserve di terzi” e il “reddito netto di terzi” pari al valore percentuale del patrimonio netto della partecipata detenuto dalle minoranze e al valore percentuale del reddito netto della partecipata di spettanza delle minoranze. Nel “Conto Economico Consolidato” si distingue dal “reddito netto” la quota di “reddito netto di terzi” di spettanza alle minoranze calcolata in base alla stessa percentuale. Quindi, le differenze di consolidamento non sono attribuite alle minoranze, ma si agisce solo sul patrimonio netto e sul risultato economico.

Nel metodo proporzionale dal punto di vista operativo si seguono le stesse operazioni del metodo integrale tenuto conto del valore percentuale della partecipazione, ma non ci sono interessi di minoranze da considerare.

Il Rendiconto Consolidato

L’art. 227 comma 2-ter del TUEL prevede che il Consiglio, contestualmente al Rendiconto di Gestione, approva il Rendiconto Consolidato con i propri organismi strumentali.

Il rendiconto consolidato è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo Stato Patrimoniale e dal Conto Economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell’ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni.

Nel caso l’ente non abbia organismi strumentali non è tenuta alla redazione del rendiconto consolidato. Al fine di consentire l’elaborazione del rendiconto consolidato l’ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

Si ricorda che per organismi strumentali degli enti locali si intendono le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica.

Il sistema dei controlli

Premessa

Nel sistema di bilancio i controlli sono antecedenti, concomitanti e susseguenti poiché servono a seguire, a governare e a correggere la programmazione, la previsione e la gestione nel corso dell'esercizio.

Il sistema dei controlli interni e l'attività di revisione sono essenziali ad assicurare il corretto svolgimento della gestione finanziaria. Il controllo esterno sulla gestione è, invece, esercitato da soggetti terzi ponendo un limite all'autoreferenzialità dell'ente.

Il controllo

L'attività di controllo è un'attività di confronto e di verifica tra una situazione attesa e una situazione riscontrata. Il "controllo" presuppone un oggetto, l'atto o l'attività, da controllare e un criterio di valutazione (ad esempio un "parametro" o una "norma") dell'oggetto al fine di verificare la conformità dell'oggetto al criterio adottato in modo da individuare eventuali "scostamenti" (dal "parametro" o dalla "norma") e di fornire la possibilità di adottare misure correttive.

I controlli si distinguono in diverse tipologie tenuto conto dell'oggetto o dei rapporti tra soggetto controllante e soggetto controllato.

Una prima distinzione è fra controlli di legittimità e di merito. I controlli di legittimità sono diretti a valutare la corrispondenza formale alle norme di legge dell'atto e dell'attività del soggetto. Il soggetto che esercita controlli di legittimità, svolge una funzione di "vigilanza". I controlli di merito sono diretti a valutare l'atto o l'attività dell'organo sotto il profilo della utilità e dell'opportunità ovvero della loro convenienza per l'amministrazione che l'adotta o la svolge. Il soggetto che esercita controlli di legittimità svolge una funzione di "tutela".

Una seconda distinzione è fra i controlli interni ed esterni. I primi, detti anche "controlli interorganici", sono quelli interni all'amministrazione dove l'organo preposto al controllo, in virtù di un potere di supremazia gerarchica, vigila sugli atti e, nel caso, ne dispone l'annullamento o la revoca. I controlli esterni, detti "controlli intersoggettivi", sono invece quelli provenienti da soggetti diversi dall'amministrazione interessata.

Una terza distinzione è tra controlli ordinari e straordinari. I primi sono previsti dalla legge come necessari e ricorrenti in ordine a particolari attività. I secondi sono previsti dalla legge come eventuali e disposti a discrezione dal soggetto deputato al controllo in considerazione della necessità o dell'opportunità di un controllo.

Nell'ambito della pubblica amministrazione, l'attività di controllo è diretta ad esaminare l'operato degli organi amministrativi con funzioni di amministrazione attiva intesa quale attività volta al perseguimento dell'interesse pubblico per mezzo dell'attività deliberativa ed esecutiva. Si parla in questo caso di controlli amministrativi.

I controlli amministrativi si distinguono in: controlli sugli atti, per valutarne la legittimità o il merito; controlli sui soggetti e sugli organi, in riferimento alle funzioni loro attribuite; controlli sull'attività, che si distinguono in controlli di gestione e in controlli sulla gestione.

Il controllo di gestione è posto in essere all'interno dell'ente da parte di un'unità organizzativa a ciò preposta. Il controllo sulla gestione è svolto da un organo esterno come, ad esempio, la Corte dei Conti.

I controlli sugli atti e sugli organi

I controlli sugli atti si distinguono in preventivi, successivi e sostitutivi.

I controlli preventivi intervengono di norma su di un atto già formato, ma prima che produca i suoi effetti. In genere, si tratta di atti non ancora efficaci. Il controllo preventivo costituisce condizione sospensiva dell'efficacia dell'atto. I controlli preventivi di legittimità sono ad esempio il "visto", i controlli preventivi di merito sono ad esempio l'"approvazione". Si distinguono anche in antecedenti e susseguenti a seconda se questi controlli intervengono prima o dopo il perfezionamento dell'atto. Una volta svolto il controllo preventivo, l'atto ha efficacia retroattiva.

I controlli successivi sugli atti intervengono dopo che l'atto è divenuto efficace. Ad esempio, all'esito di un controllo successivo sull'atto si può pervenire all'annullamento del provvedimento.

I controlli sugli atti possono essere sostitutivi quando un'autorità gerarchicamente superiore ha il potere di sostituirsi all'autorità inferiore nell'emanazione del relativo provvedimento. In tali casi l'autorità controllante agisce direttamente o a mezzo di commissario ad acta per emanare il provvedimento in luogo dell'autorità controllata.

I controlli sugli organi possono essere di tipo ispettivo alla fine di accertare l'attività delle amministrazioni controllate; può esservi un controllo sostitutivo-semplificato nel caso di inerzia o di ritardo nel compimento di certi atti per i quali l'autorità gerarchicamente superiore si sostituisce a quella inferiore; può esservi un controllo sostitutivo-repressivo quando alla sostituzione di un organo superiore a quello inferiore ne deriva anche l'applicazione di una sanzione come, ad esempio, la sospensione, la revoca, la sanzione disciplinare dell'organo controllato; può esservi un controllo solo di tipo repressivo nell'applicazione di particolari sanzioni amministrative o disciplinari al titolare dell'organo controllato.

Il controllo degli atti degli EELL

Con la L.C. n. 3/2001 è stato abrogato l'articolo 130 della Costituzione relativo ai Comitati Regionali di Controllo (CORECO), che quindi sono stati aboliti. I CORECO, prima della riforma costituzionale, provvedevano ad un controllo preventivo di legittimità sugli atti di EELL con riferimento agli statuti, ai regolamenti e ai bilanci e ai rendiconti di gestione. Inoltre, i CORECO provvedevano anche ad un controllo di legittimità eventuale attivabile a richiesta dalla Giunta e, nei casi riferibili ad appalti e agli affidamenti di servizi e forniture di importo superiore alla soglia comunitaria, alle dotazioni organiche e all'assunzione di personale, anche da parte di minoranze consiliari.

Nel TUEL, dopo la L.C. 3/2001, sono sopravvissuti solo alcuni controlli esterni di tipo sostitutivo:

- il controllo sostitutivo da parte del Prefetto nel caso di infiltrazioni di tipo mafioso nelle attività relative ai contratti pubblici;
- il controllo da parte del difensore civico regionale che provvede a nominare un commissario ad acta nel caso in cui l'ente locale, sebbene diffidato a provvedere entro un congruo termine, ritardi o ometta di compiere atti obbligatori per legge;
- il controllo da parte del Governo, introdotto a livello costituzionale con l'art. 120 Cost. a seguito della L.C. 3/2001, nel caso di inadempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'UE oppure di grave pregiudizio agli interessi nazionali. Il relativo procedimento si sostanzia in una diffida da parte del Governo a provvedere entro un termine decorso il quale il Consiglio dei ministri procede alla nomina di un commissario che provvede in via sostitutiva. In casi di urgenza si prescinde dalla diffida e si procede direttamente alla nomina del commissario di concerto con il ministro competente;
- il controllo da parte del Governo, su istanza di parte, degli atti degli EELL viziati di illegittimità, che può comportare l'“annullamento straordinario” per motivi di interesse pubblico (se l'atto è causa di una lesione concreta e attuale all'unitarietà dell'ordinamento giuridico nazionale). Il controllo è attivato su proposta del Ministero dell'interno e si sostanzia con un decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, sentito il Consiglio di Stato, che rende un parere obbligatorio ma non vincolante. L'istituto è finalizzato a preservare l'unitarietà dell'ordinamento amministrativo nel rispetto del principio di legalità dell'azione amministrativa.

Il controllo sugli organi degli EELL

Il controllo sugli organi degli EELL può portare allo scioglimento dei Consigli comunali e provinciali oppure alla rimozione degli amministratori locali. È un controllo di competenza esclusivamente statale. Lo scioglimento del Consiglio si può determinare nel caso di compimenti di atti contrari alla Costituzione o di gravi e persistenti violazioni di legge o per gravi motivi di ordine pubblico oppure per impossibilità di un normale funzionamento degli organi e dei servizi dovuti a diversi motivi, come nel caso di impedimento permanente, rimozione, decadenza decesso del Sindaco, dimissioni del Sindaco, dimissioni contestuali della metà più uno dei Consiglieri, riduzione l'assemblea per impossibilità di surroga alla metà dei componenti del Consiglio.

Nel caso di impedimento permanente, rimozione, decadenza o decesso del sindaco, la Giunta decade e si procede allo scioglimento del Consiglio. Nel frattempo il Consiglio e la Giunta restano in carica fino a nuove elezioni del nuovo Consiglio e del nuovo Sindaco e le funzioni del Sindaco nelle more sono espletate dal Vicesindaco.

Nei casi diversi da quelli di impedimento permanente, rimozione, decadenza o decesso del sindaco, con il decreto di scioglimento si provvede alla nomina di un commissario, che esercita le attribuzioni conferitegli con il decreto stesso.

Nel caso delle dimissioni del Sindaco, queste diventano efficaci trascorsi 20 giorni dalla loro presentazione al Consiglio, con contestuale nomina di un commissario.

Nel caso di dimissioni contestuali della metà più uno dei Consiglieri assegnati la contestualità si determina sia nel caso di un unico atto documentale che raccoglie le firme dei Consiglieri dimissionari o di tanti atti di dimissione presentati nello stesso momento al protocollo dell'ente come dimostrato dalla data (stesso giorno) o dalla stretta sequenza numerica. In questo caso non si ha regime di “prorogatio” degli organi collegiali e vi sarà una gestione commissariale.

Anche l'approvazione di una mozione di sfiducia nei confronti del Sindaco determina lo scioglimento del Consiglio. L'istituto della mozione di sfiducia si distingue, quanto agli effetti, da quello delle dimissioni di oltre la metà dei consiglieri, in quanto la mozione dà vita ad un dibattito in seno al Consiglio, al termine del quale chi l'ha proposta può anche cambiare opinione e confermare la sua fiducia al Sindaco.

Altra ipotesi di scioglimento è in relazione alla mancata approvazione del bilancio di previsione nei termini previsti dalla legge. La medesima procedura si ha anche nel caso di mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio e di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il 30 aprile dell'anno successivo.

Nel caso di mancata approvazione del bilancio di previsione nei termini si procede allo scioglimento del Consiglio previa diffida ad adempiere. Occorre distinguere l'ipotesi in cui lo schema di bilancio di previsione non è stato adottato dalla Giunta dall'ipotesi in cui è il Consiglio a non avere votato su detto schema adottato dalla Giunta. Nel primo caso, il Prefetto diffida la Giunta a disporre entro un termine congruo lo schema di bilancio di previsione. Decorso inutilmente il termine, il prefetto provvede alla nomina di un commissario ad acta per la predisposizione nella proposta di bilancio. Il consiglio dovrà approvare o meno lo schema predisposto dal commissario. In caso di mancata approvazione da parte del Consiglio, il prefetto procede ad avviare la procedura di scioglimento del Consiglio. Lo stesso dicasi nella seconda ipotesi ovvero quando il consiglio, seppur diffidato dal prefetto, non procede ad approvare, con o senza emendamenti, lo schema di bilancio adottato dalla Giunta.

È prevista anche l'ipotesi di scioglimento del Consiglio nei Comuni con più di 1.000 abitanti nel caso di mancata approvazione degli strumenti urbanistici generali nel termine di 18 mesi dalla data di elezione degli organi. In questo caso, la Regione segnala al Prefetto l'inadempimento. Il prefetto diffida ad adempiere entro 4 mesi decorsi i quali, senza che il Consiglio abbia provveduto, avvia la procedura per lo scioglimento del Consiglio.

Allo scioglimento dei Consigli si provvede con d.P.R. adottato su proposta del Ministro dell'interno. Con il decreto di scioglimento, nei casi in cui non è previsto il regime di prorogatio degli organi collegiali dell'ente locale, si provvede anche alla gestione commissariale dell'ente locale mediante nomina di un commissario che esercita le attribuzioni conferite con il decreto stesso.

Scioglimento del Consiglio in caso di dissesto

In questo caso lo scioglimento del Consiglio e la decadenza del Sindaco è conseguenza dell'omissione della deliberazione del dissesto finanziario. Il procedimento nel caso di specie è attivato sulla scorta di una pronuncia della Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti da cui emergono comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazione degli obiettivi della finanza pubblica, irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario senza che l'ente abbia adottato entro il termine assegnato dalla stessa Corte dei Conti le misure correttive. In questo caso, il perdurante inadempimento accertato dalla sezione regionale della Corte dei Conti è segnalato al Prefetto. Il Prefetto diffida il Consiglio a deliberare entro 20 giorni il dissesto. Decorso infruttuosamente i 20 giorni, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà avvio alla procedura di scioglimento del Consiglio.

Lo scioglimento del Consiglio con le medesime modalità si determina anche nel caso degli enti in condizioni strutturalmente deficitarie quando non presentino il piano di riequilibrio finanziario pluriennale entro i termini previsti dalla legge oppure detto piano non sia stato approvato dalla competente Sezione Regionale di

Controllo della Corte dei Conti oppure quando la Sezione Regionale della Corte dei Conti accerti il mancato rispetto grave e reiterato degli obiettivi intermedi fissati dal piano ovvero il mancato raggiungimento del riequilibrio al termine del periodo di durata dello stesso.

Rimozione sospensione degli amministratori locali

Gli amministratori locali possono essere rimossi, con decreto del Ministro dell'interno, per compimenti di atti contrari alla Costituzione, per gravi e persistenti violazioni di legge, per gravi motivi di ordine pubblico.

Un'ulteriore ipotesi di rimozione è prevista per il Sindaco e per i componenti dei Consigli e della Giunta a seguito di gravi inadempienze connesse allo smaltimento dei rifiuti. In attesa che venga adottato il provvedimento di rimozione, il prefetto può provvedere in via provvisoria alla sospensione degli amministratori da rimuovere qualora sussistono motivi di grave e urgente necessità.

I diversi controlli previsti dalla normativa

La prima disciplina dei controlli interni è intervenuta con il d.lgs. 286/1999. Successivamente, il d.l. 174/2012, modificando l'articolo 147 del TUEL, ha riordinato il sistema dei controlli interni negli EELL individuando 5 ambiti di controllo:

- il controllo di gestione (art. 147, co. 2 lett. a) del TUEL);
- il controllo di regolarità amministrativa e contabile (art. 147-*bis* del TUEL);
- il controllo strategico (art. 147-*ter* del TUEL);
- il controllo sulle società partecipate non quotate (art. 147-*quater* del TUEL);
- il controllo sugli equilibri finanziari (art. 147-*quinquies* del TUEL).

Il controllo di gestione – Art. 147 TUEL

Il controllo di gestione verifica l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati.

L'efficacia è il rapporto tra risultati conseguiti e risultati conseguibili.

L'efficienza è il rapporto tra risultati conseguiti e risorse impiegate.

L'economicità è l'attitudine a generare, nel processo di trasformazione economica, risorse idonee a remunerare le condizioni di produzione e di consumo nel rispetto in condizioni di efficacia ed efficienza. Il riferimento è all'equilibrio fra ricavi e costi che consente di mantenere le potenzialità di produzione di beni e servizi senza compromettere la ricchezza patrimoniale.

Il controllo di gestione, quindi, verte sulla corretta ed economica gestione al fine di raggiungere la realizzazione degli obiettivi programmati e si articola in tre fasi cicliche. Si distingue il controllo preventivo, concomitante e susseguente alla gestione.

La conclusione del controllo sono comunicate agli amministratori con riguardo allo stato di attuazione degli obiettivi programmati, ai responsabili dei servizi con riguardo all'andamento della gestione e alla Corte dei

conti. La definizione delle caratteristiche puntuali del procedimento di controllo è affidata alla autonomia regolamentare degli EELL.

Il controllo di gestione richiede una contabilità analitica che comporta l'individuazione dei centri di responsabilità e dei centri di costo. I centri di responsabilità coincidono con le unità organizzative preposte a realizzare determinati obiettivi e che sono posti alle dipendenze di un dirigente responsabile del servizio che risponde dei risultati raggiunti. I centri di costo sono le unità organizzative a cui sono riconducibili le decisioni di spesa. In genere più centri di costi fanno capo ad uno solo centro di responsabilità, ma è anche vero che i costi di un singolo centro di costo possono essere ripartiti fra più centri di responsabilità. Ogni centro di costo si disarticola in macro-attività, tenuto conto delle principali funzioni svolte, e poi in micro-attività in considerazione delle funzioni analitiche svolte. In tal modo è possibile risalire contabilmente al costo di produzione di un bene o servizio anche se lo stesso da un punto di vista organizzativo afferisce ad altre unità o a più unità. È evidente la stretta connessione tra contabilità analitica e il PEG che individua i centri di responsabilità e l'attribuzione degli obiettivi ai responsabili dei servizi/dirigenti.

Il controllo di gestione porta a conoscere e valutare i risultati, ovvero a valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi gestionali. Occorre, quindi, valutare gli obiettivi raggiunti in termini di efficienza, cioè tenuto conto delle risorse effettivamente impiegate (costi), di efficacia, cioè valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi, di economicità confrontando il grado di copertura dei costi del servizio con i proventi generati dal servizio stesso.

Per queste esigenze si utilizzano "indicatori di risultato" capaci di misurare i risultati raggiunti in termini di efficienza, efficacia ed economicità. Gli indicatori saranno utili nelle diverse fasi: nella programmazione, per elaborare i documenti contabili previsionali dovendo proporzionare le risorse agli obiettivi; in itinere per monitorare l'andamento della gestione in riferimento allo stato di realizzazione degli obiettivi e alla verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio anche al fine di adottare eventuali correttivi: a consuntivo per valutare i risultati raggiunti e assumere eventuali correttivi.

Il controllo di gestione richiede un sistema di reporting cioè un sistema che assicuri un flusso continuo di informazioni sull'andamento economico della gestione. Le informazioni possono essere di natura finanziaria-economica o di natura fisico-operativa come ad esempio quantità prodotte e vendute, tempi di produzione, tempi di attesa dell'erogazione dei servizi. Le informazioni contenute nei rapporti devono essere chiare, affidabili, selettive (cioè selezionate in funzione della loro rilevanza), sintetiche (cioè essenziali), tempestive (cioè rese disponibili nel momento in cui sono effettivamente necessarie). Il reporting è articolato su due livelli: il "reporting direzionale" è rivolto alla direzione (all'amministrazione) e contiene gli elementi di sintesi più significativi del reporting operativo, le informazioni relative allo scenario macroeconomico, le analisi su alcuni fattori aziendali critici; il "reporting operativo" destinato a fornire ai dirigenti i dati economici e quantitativi necessari per gestire al meglio e controllare l'attività di propria competenza.

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile – Art. 147-bis TUEL

Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato in via preventiva dal parere di regolarità tecnica e dal parere di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione e dal visto di regolarità contabile con cui si attesta la copertura finanziaria con riferimento alle determinazioni di impegno di spesa.

Nella fase successiva, detto controllo è assicurato, secondo i principi generali di revisione aziendale, con le modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente sotto la direzione del Segretario in base

alla normativa vigente. Sono soggetti al controllo le determinazioni di impegno e di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi scelti secondo una selezione casuale effettuata con tecniche di campionamento. I risultati del controllo sono trasmesse periodicamente a cura del Segretario ai responsabili dei servizi unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità nonché ai revisori dei conti, all'OIV ai fini della valutazione dei dipendenti e al Consiglio comunale.

Parere di regolarità contabile e visto di regolarità contabile

Il parere di regolarità contabile e il visto di regolarità contabile rientrano nell'attività di controllo prevista dall'articolo 147-*bis* del TUEL.

Il parere di regolarità contabile è reso dal responsabile di ragioneria su ogni proposta di deliberazione di Giunta o di Consiglio nel caso in cui il provvedimento comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economica-finanziaria dell'ente. Detto parere si aggiunge al parere di regolarità tecnica dovuto dal responsabile del servizio interessato qualora la proposta di deliberazione non costituisca un mero atto di indirizzo. Laddove la Giunta o il Consiglio non intendono conformarsi ai pareri espressi devono fornire adeguata motivazione nel testo della deliberazione. Questo è quanto previsto dall'articolo 49 del TUEL riferito ai pareri dei responsabili dei servizi. Se ne deduce che il parere di regolarità contabile va reso in via preventiva, è obbligatorio solo laddove l'atto comporti effetti sugli equilibri economico-finanziari o sul patrimonio dell'ente. Sicuramente è un parere non vincolante con la necessità di motivazione nel caso in cui gli organi deliberanti intendano discostarsene. Essendo un parere reso sulla regolarità contabile, i contenuti dello stesso sono riferiti ad una valutazione di tipo finanziaria economica e patrimoniale rimanendo escluso dalla stessa considerazioni in ordine alla legittimità del provvedimento sottoposto all'organo deliberante. Sulla questione della valutazione di legittimità si è ampiamente discusso in giurisprudenza pervenendo a soluzioni divergenti. Usando il buon senso, è ovvio che il parere di regolarità contabile non può essere reso laddove vi sia una palese violazione di legge, tanto evidente da inficiare la correttezza sostanziale della spesa o dell'impegno finanziario.

Nel caso sia stato reso un parere di regolarità contabile non favorevole, gli organi deliberanti possono comunque provvedere ad approvare la proposta di deliberazione fermo l'obbligo motivazionale della scelta. Il parere negativo è sicuramente trasmesso all'organo di revisione dell'ente. Il responsabile del servizio di ragioneria resta obbligato, laddove sussistono gli estremi di grave irregolarità, a procedere alla segnalazione alla Corte dei Conti.

Il visto di regolarità contabile è disciplinato dall'articolo 183 co. 7 e dall'articolo 153 co. 5 del TUEL. Il visto è reso dal responsabile servizio finanziario che lo appone sulle determinazioni adottate dai responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa. Con il visto di regolarità contabile il responsabile del servizio finanziario attesta la copertura finanziaria della spesa e, nel fare ciò, rende esecutivo l'atto amministrativo. Il visto è pertanto successivo al provvedimento, è obbligatorio ed è condizione di esecutività del provvedimento di spesa. In altri termini, il responsabile del servizio che ha adottato il provvedimento non può procedere all'ordinazione della spesa se è stato negato o non è stato reso il visto di regolarità contabile. Il visto segue la valutazione della correttezza contabile della spesa, in quanto sarà rilasciato sulla base della corretta imputazione contabile della spesa, in considerazione della copertura finanziaria, degli effetti sugli equilibri di bilancio e sul rispetto dei vincoli di finanza pubblica. Altresì, sarà valutata la corretta osservanza delle norme fiscali, dei principi contabili, del regolamento di contabilità e la competenza da parte di chi procede alla spesa a gestire determinate risorse di bilancio.

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con cui si sono resi pareri di regolarità contabile e il visto di regolarità contabile.

Il controllo strategico – Art. 147-ter TUEL

Obbligatorio per i comuni con più di 15.000 abitanti. Detto controllo è finalizzato a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani allo scopo di fornire agli organi politici le informazioni necessarie a valutare la bontà delle scelte effettuate e ad intraprendere eventuali misure correttive. In questo si distingue dal controllo di gestione che invece ha il compito di supportare la dirigenza. L'unità preposta al controllo strategico, che è posta sotto la direzione del direttore generale, laddove previsto, o del segretario comunale negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, elabora rapporti periodici, da sottoporre all'organo esecutivo e al consiglio per la successiva predisposizione di deliberazione consiliare di ricognizione dei programmi (Stato di Attuazione dei Programmi).

Controlli su società partecipate non quotate – Art. 147-quater TUEL

Questo controllo è obbligatorio per i comuni con più di 15.000 abitanti. L'amministrazione definisce con il DUP gli obiettivi gestionali della società partecipata. Periodicamente l'ente locale effettua il monitoraggio per analizzare gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente. A partire dal 2015 i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate per partecipare sono rilevati mediante il bilancio consolidato redatto in base alle modalità previste dal d.lgs. 118/2011.

Il controllo sugli equilibri finanziari – Art. 147-quinquies TUEL

Il riferimento è l'art. 147-quinquies TUEL (Controllo sugli equilibri finanziari).

Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.

Il controllo sugli equilibri finanziari è disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente ed è svolto nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli EELL, e delle norme che regolano il concorso degli EELL alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione.

Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

A norma dell'art. 153 del TUEL (Servizio economico-finanziario) il responsabile del servizio finanziario è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica.

Nell'esercizio di tali funzioni il responsabile del servizio finanziario agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica e tenuto conto degli indirizzi della Ragioneria Generale dello Stato applicabili agli EELL in materia di programmazione e gestione delle risorse pubbliche.

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali vengono resi i pareri di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione ed apposto il visto di regolarità contabile sulle determinazioni dei soggetti abilitati. Il responsabile del servizio finanziario effettua le attestazioni di copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità.

Il regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante dell'ente, al consiglio dell'ente nella persona del suo presidente, al segretario e all'organo di revisione, nonché alla competente Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni – non compensabili da maggiori entrate o minori spese – tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso la segnalazione è effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. Il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'articolo 193, entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della Giunta.

L'Organo di revisione economico-finanziario

Nei Comuni, nelle Province e nelle Città Metropolitane è nominato un collegio di revisori composto da tre membri. Nei Comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle Unioni dei Comuni (escluse le Unioni di Comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei Comuni che ne fanno parte), e nelle Comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore. L'individuazione dei revisori avviene per estrazione a sorta a cura del Ministero dell'interno da un elenco nazionale. In caso di composizione collegiale solo il Presidente è nominato dal Consiglio dell'ente tra i componenti più esperti presenti in terza fascia dell'elenco.

L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni e i suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale. La proroga dei revisori è ammessa (in via analogica alla proroga degli organi amministrativi) solo in via eccezionale per soli 45 giorni decorrenti dalla scadenza. Se si procede a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio.

Il revisore è revocabile solo per inadempienza ed, in particolare, per la **mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto** entro il termine previsto.

Il revisore cessa dall'incarico per: a) scadenza del mandato; b) dimissioni volontarie da comunicare con preavviso di almeno 45 giorni e che non sono soggette ad accettazione da parte dell'ente; c) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente.

Valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile, intendendosi per "amministratori" i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale. Quindi, non possono essere eletti alla carica, se eletti, decadono dall'ufficio: l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare

uffici direttivi; il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori dell'ente o degli amministratori di organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso ente.

L'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato dai componenti degli organi dell'ente locale e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina, dal segretario e dai dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria e dai dipendenti delle Regioni, delle Province, delle Città metropolitane, delle Comunità montane e delle Unioni di Comuni relativamente agli EELL compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.

I componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso.

Salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale, ciascun revisore non può assumere complessivamente più di 8 incarichi, tra i quali non più di 4 incarichi in Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti e nelle le Comunità montane, non più di 3 in Comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti e non più di 1 in Comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e nelle Province.

L'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina. Con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro del tesoro del bilancio e della programmazione economica vengono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori, da aggiornarsi triennialmente. Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica e alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale. Il compenso base può essere aumentato dall'ente locale fino al limite massimo del 20% in relazione alle ulteriori funzioni assegnate o fino al 10% per ogni istituzione per un massimo complessivo non superiore al 30% se i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente.

Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal collegio dei revisori il compenso base è aumentato per il presidente del collegio stesso del 50%.

L'importo annuo del rimborso delle spese di viaggio e per vitto e alloggio, ove dovuto, ai componenti dell'organo di revisione non può essere superiore al 50% del compenso annuo attribuito ai componenti stessi, al netto degli oneri fiscali e contributivi.

Il collegio dei revisori è validamente costituito anche nel caso in cui siano presenti solo due componenti e redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.

A garanzia dell'adempimento delle relative funzioni, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione. Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo. Per consentire la partecipazione alle predette assemblee all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno.

L'organo di revisione è dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti. L'organo della revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti per assumere la carica di revisore. I relativi compensi rimangono a carico dell'organo di revisione. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Funzioni dell'Organo di revisione – Art. 239 TUEL

L'organo di revisione economico-finanziario svolge le seguenti funzioni secondo quanto previsto dall'art. 239 del TUEL:

- a) **collabora** con l'organo consiliare;
- b) **esprime pareri** in relazione a:
 - 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
 - 2) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio di competenza del Consiglio e anche sulle altre variazioni di bilancio non di competenza del Consiglio se previsto dalle norme o dai principi contabili;
 - 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
 - 4) proposte di ricorso all'indebitamento;
 - 5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
 - 6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
 - 7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali.

Nei pareri è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti suggerendo all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione;

- c) **vigilanza** (anche con tecniche motivate di campionamento) **sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione** relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali e alla tenuta della contabilità;
- 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 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;
- d-bis) **relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato e sullo schema di bilancio consolidato**, 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;
- e) **referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione**, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
- f) **verifiche di cassa**.

Inoltre, l'Organo di revisione svolge anche funzioni previste da altre norme come nel caso di: certificazione del CCDI, parere sulle proposte di rinegoziazione dei mutui, parere sul Piano triennale del fabbisogno di personale, certificazione della relazione di fine mandato, controlli su vincoli di alcune tipologie di spese, relazione sullo stato di dissesto, vigilanza sui contratti di servizio e altro. Per questo è raccomandabile in relazione a ogni procedimento con riflessi finanziari, contrattuali od organizzativi interrogarsi sulla possibilità di un eventuale coinvolgimento dell'Organo di revisione.

Il controllo esterno – Artt. 148-149 TUEL

Le Sezioni Regionali della Corte dei Conti, con cadenza annuale, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verificano il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale. A tale fine, il Sindaco, relativamente ai Comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, o il Presidente della Provincia, avvalendosi del direttore generale, quando presente, o del segretario negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale, trasmette annualmente alla Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti un **referto sul sistema dei controlli interni**, adottato sulla base delle linee guida deliberate dalla Sezione delle autonomie della Corte dei Conti e **sui controlli effettuati** nell'anno. In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di controllo interno le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei Conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

Le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli EELL per la verifica del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, comma 6, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti accertano altresì che i rendiconti degli EELL tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente. Nell'ambito della verifica, l'accertamento di irregolarità nella gestione finanziaria comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro 60 giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti che li verificano nel termine di 30 giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni Regionali di Controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

Anche la Ragioneria Generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile anche su istanza delle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
- d) aumento non giustificato di spesa degli organi politici istituzionali.

Gli agenti contabili

Premessa

Come ultimo argomento, per completezza, si tratta degli agenti contabili cioè di quei soggetti a che a vario titolo maneggiano denaro e beni dell'ente. Fra questi, la figura principalmente coinvolta nella gestione di cassa dell'ente è il tesoriere visto che a buon titolo si può considerare "cassiere" dell'ente che all'occasione fa anche da "banca" concedendo anticipazioni.

Gli agenti contabili

Sono "agenti contabili" tutti i soggetti che hanno, anche di fatto, maneggio di denaro pubblico o la gestione dei beni dell'ente. La responsabilità degli agenti contabili è estesa anche a coloro che ingeriscono negli incarichi attribuiti agli agenti contabili. La qualità di agente contabile, infatti, è indipendente dal titolo giuridico ovvero da provvedimenti di legittimazione.

Sono agenti contabili il tesoriere e l'economista dell'ente.

Gli agenti contabili si distinguono in vario modo: **agente contabile a denaro o a materia**, **agente contabile interno** se dipendente, **agente contabile esterno** come gli addetti alla riscossione di entrate dell'ente operanti in regime di concessione o di convenzione, **agente contabile di diritto** cioè nominato con specifico provvedimento di legittimazione, **agente contabile di fatto** senza provvedimento di legittimazione.

Gli agenti contabili devono applicare alle proprie attività la diligenza del depositario. L'articolo 1768 c.c. prevede che il depositario deve usare nella custodia la diligenza del buon padre di famiglia.

In relazione al rischio delle attività esercitate, agli agenti contabili spetta l'indennità per il maneggio valori determinata sulla base delle disposizioni contenute nei contratti collettivi nazionali di lavoro.

Gli agenti contabili rendono conto della propria gestione all'ente e sono soggetti al "giudizio di conto" da parte della Corte dei Conti.

Presso la Corte dei Conti è tenuto un apposito registro informatico denominato SIRECO che è l'anagrafe degli agenti contabili. Gli enti comunicano tramite questa piattaforma informatica alla sezione giurisdizionale della Corte dei Conti della Regione di appartenenza i dati identificativi dei propri agenti contabili.

Gli agenti contabili sono individuati e nominati con uno specifico provvedimento amministrativo, di norma

con una determinazione dirigenziale. L'agente contabile tiene un registro giornaliero degli incassi e dei pagamenti e versano in tesoreria dell'ente per il quale operano gli introiti riscossi secondo le scadenze previste dal regolamento di contabilità e, comunque, tempestivamente per non incorrere in responsabilità. Le eventuali anticipazioni di cassa effettuate a favore degli agenti contabili sono disposte con provvedimento dell'ente a valere sulle partite di giro. Le anticipazioni sono restituite, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio. A volte, il fondo di anticipazione è ricostituito in corso d'anno, ad esempio con cadenza trimestrale.

Gli agenti contabili sono obbligati a rendere il conto annuale delle attività svolte all'ente. Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario gli agenti contabili rendono il conto della propria gestione all'ente. L'agente contabile che cessa la propria gestione presenta il conto entro 60 giorni dalla data di cessazione. La mancata presentazione del conto da parte dell'agente contabile nei termini di legge impone la segnalazione alla Corte dei Conti.

Una volta che l'agente contabile rende il conto della propria gestione, l'ente provvede alla relativa parifica. La **parificazione dei conti** consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e del regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del conto reso dall'agente contabile con quelle della contabilità dell'ente.

Dei risultati delle operazioni di parifica si dà atto in sede di rendiconto della gestione. L'ente è tenuto ad individuare il responsabile del procedimento per il deposito del conto degli agenti contabili e a comunicarlo alla Corte dei Conti. Entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto generale, il RUP deposita i conti degli agenti contabili, unitamente alla relazione dei revisori dei conti, presso la Sezione Regionale Giurisdizionale della Corte dei Conti per il giudizio di conto. Gli agenti contabili, salvo che la Corte dei Conti lo richieda, non sono tenuti alla trasmissione della documentazione a corredo dei propri conti annuali.

Giudizio di conto

Gli agenti contabili sono soggetti al **giudizio di conto** da parte della Corte dei Conti per quanto concerne la propria gestione annuale. Il giudizio di conto presenta le caratteristiche della necessarietà e sindacabilità, in quanto la sua instaurazione avviene per automatismo processuale. La presentazione del conto costituisce l'agente contabile in giudizio automaticamente, indipendentemente dalla sussistenza o meno di una controversia. La procedura giudiziale è diretta a verificare se chi ha avuto maneggio di denaro pubblico o ha gestito beni pubblici ha operato correttamente. L'azione di responsabilità si prescrive in 5 anni dalla commissione del fatto. La responsabilità nei confronti degli amministratori e dei dipendenti dei comuni e delle province è personale e non si estende agli eredi salvo il caso in cui vi sia stato illecito arricchimento del dante causa e, comunque, illecito arricchimento degli eredi stessi.

L'istruttoria contabile è operata dal magistrato assegnatario, che potrà richiedere anche eventuali richieste di informazioni e atti o procedere a ispezioni. Il procedimento si chiude per il discarico o per la condanna dell'agente contabile. In caso di relazione favorevole avremo un decreto di discarico dell'agente contabile, in caso di condanna dell'agente contabile, lo stesso può proporre opposizione presso la stessa sezione instaurando così un processo vero e proprio.

Il giudizio di conto si estingue decorsi 5 anni dalla data di deposito del conto dell'agente contabile presso la segreteria della Sezione Giurisdizionale Regionale della Corte dei Conti.

L'economo

Il servizio di economato è obbligatorio in ciascun ente locale e riguarda la gestione di cassa delle spese d'ufficio di non rilevante ammontare. Al servizio di economato è preposto un responsabile detto economo. Negli enti di maggiori dimensioni, possiamo avere la figura del provveditore-economo che "provvede" all'approvvigionamento di beni e servizi, per centralizzare acquisti che sarebbero indebitamente frazionati tra le strutture dell'ente o anche solo per ragioni di convenienza.

Per poter effettuare i pagamenti, anche in contanti, l'economo è dotato di "fondo cassa economale" ed opera rispettando le disposizioni regolamentari che lo riguardano. Le anticipazioni economali e il loro rimborso sono allocati sulle partite di giro. Quindi avremo un impegno di spesa e un mandato di pagamento a favore dell'economo e un accertamento per la restituzione dell'anticipazione dall'economo. Con il provvedimento che prevede l'anticipazione a favore dell'economo, sono assunte le prenotazioni di impegno sui pertinenti capitoli di spesa al fine di garantire la copertura finanziaria delle spese (ad es. cancelleria).

L'economo effettua le piccole spese previste dalla legge e da disposizioni regolamentari utilizzando la cassa economale. Se l'economo spende per acquisti, seguirà un determina di impegno a valere sulla corrispondente prenotazione di spesa.

A fine esercizio l'economo restituisce all'ente la parte di anticipazione non spesa. Le prenotazioni di impegno cui non hanno fatto seguito impegni decadono. Per le spese sostenute e già pagate a valere sull'anticipazione, si procede alla relativa sistemazione contabile, ovvero a emettere mandato di pagamento a favore dell'economo versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente (questo perché l'economo per pagare le spese ha usato soldi dell'ente). L'importo dell'anticipazione non spesa sommato all'importo del mandato di pagamento a favore dell'economo coincide con l'iniziale accertamento in entrata per l'anticipazione da restituire. Quindi, a fronte dell'approvazione del rendiconto delle spese sostenute, avremo a fine esercizio una reverse di incasso a chiudere detto accertamento.

Il regolamento di contabilità è di competenza del Consiglio, mentre il regolamento di economato rientra nelle competenze della Giunta. Il principio contabile applicato la contabilità finanziaria sembra prevedere comunque la disciplina del servizio di economato in capo al regolamento di contabilità.

Il servizio di tesoreria

Per le operazioni di riscossione e di pagamento nonché per la custodia delle giacenze di cassa e di eventuali titoli e valori gli EELL devono avvalersi obbligatoriamente di un servizio di tesoreria svolto da soggetti esterni a ciò abilitati. In capo al tesoriere si riconducono tutte le operazioni di cassa per evitare il maneggio di denaro da parte di soggetti non abilitati. Quindi, tutti i flussi monetari faranno capo al tesoriere con l'unica eccezione relativa all'economo e agli altri agenti contabili sottoposti a disciplina specifica. Pertanto, le movimentazioni di cassa avverranno sulla base di ordinativi di incasso e di pagamento da parte dell'ente nei confronti del tesoriere.

Fra le operazioni obbligatorie del servizio di tesoreria rientrano anche la custodia di titoli e valori, dei depositi cauzionali e l'amministrazione delle fideiussioni. Altresì, rientra l'attività di anticipazione di tesoreria che è in sostanza un finanziamento a breve tempo messo a disposizione dal tesoriere a favore dell'ente per superare momentanea carenze di liquidità.

I soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria sono le banche autorizzate a svolgere detto servizio, le società per azioni che hanno per oggetto la gestione del servizio di tesoreria e la riscossione dei tributi in possesso dei requisiti per operare con i regimi di tesoreria unica, i concessionari del servizio nazionale della riscossione, le Poste Italiane.

Il servizio di tesoreria è affidato mediante una procedura di evidenza pubblica e, qualora ricorrono le condizioni di legge, si può procedere anche al rinnovo per non più di una sola volta nei confronti del medesimo soggetto. Per quanto riguarda il rinnovo questo deve essere disposto, previa delibera dell'organo consiliare, per ragioni di convenienza e pubblico interesse e deve trattarsi di un rinnovo espresso (non tacito) posto in essere prima della scadenza della convenzione di tesoreria. In linea di principio il rinnovo è diverso dalla proroga, in quanto prevede la novazione del rapporto con la conseguenza che vi potrebbero essere delle modifiche rispetto a quelle condizioni contrattuali non ritenute più attuali. Il Consiglio di Stato lo ritiene ammissibile purché il rinnovo sia contemplato dal bando di gara e dallo schema di contratto. Si ricorda che i Comuni con meno di 5.000 abitanti possono affidare a Poste Italiane direttamente il servizio di tesoreria ovvero senza procedura di evidenza pubblica. Questo perché non sono tanti i soggetti disposti ad effettuare servizio di tesoreria in zone svantaggiate. Peraltro, nel tempo il ruolo del tesoriere si è ridotto a quello di mero cassiere dell'ente. La centralizzazione dei flussi di cassa nell'ambito della tesoreria unica ha escluso la possibilità di gestire la liquidità degli enti da parte dei tesorieri. Il che ha reso "meno attraente" svolgere il servizio. Inoltre, dal 2020 il tesoriere non svolge più il ruolo di controllore esterno di legittimità dei pagamenti. In precedenza, il tesoriere prima di effettuare un pagamento doveva verificare la capienza degli stanziamenti di competenze e di cassa, e verificava l'entità dei residui. In caso di mancata capienza il tesoriere non procedeva al pagamento. Questo ruolo è venuto meno e con esso sono venuti meno anche tutta una serie di adempimenti da parte dell'Ente nei confronti del tesoriere, in particolare di comunicazione che l'ente era tenuto a trasmettere al tesoriere come ad esempio i bilanci, l'elenco dei residui e le variazioni di bilancio, eccetera. Ora il tesoriere, quando riceve un mandato di pagamento, è tenuto ad effettuare il pagamento limitandosi a verificare la presenza dei codici di bilancio negli ordinativi di incasso di pagamento e della codifica SIOPE e alla verifica della regolarità formale di mandati di pagamento. I codici di bilancio rilevanti per il tesoriere sono per le entrate il codice del titolo e della tipologia, per la spesa il codice della missione, del programma e del titolo. I codici di bilancio sono indicati negli ordinativi di incasso e di pagamento distintamente dai codici della transazione elementare.

Il tesoriere è tenuto ad accettare la riscossione di ogni somma versata a favore dell'ente.

Il rapporto tra ente e tesoriere è disciplinato sulla base di una convenzione preliminarmente deliberata dal Consiglio dell'ente, che regola i seguenti aspetti: corrispettivo, tassi di interesse su depositi fruttiferi e per l'anticipazione di cassa, eventuali cauzioni, regolazione di eventuali servizi aggiuntivi, raccordo con le norme del regolamento di contabilità in relazione al servizio di tesoreria.

L'attività del tesoriere è sottoposta a verifica periodica e annuale.

Ricordiamo che ogni trimestre si procede alla verifica ordinaria di cassa e della gestione del servizio di tesoreria e alla verifica del servizio effettuato dagli agenti contabili diversi dal tesoriere (c.d. "trimestrale di cassa"). Queste verifiche sono di competenza dell'Organo di revisione. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'ente. È prevista anche l'ipotesi di verifica straordinaria, la cui modalità di svolgimento è disciplinato dal regolamento di contabilità nel caso di mutamento della persona del Sindaco. In questo caso intervengono nella verifica gli amministratori che cessano dalla carica e coloro che la assumono, il Segretario, il responsabile del servizio finanziario è l'Organo di revisione dell'ente.

Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, il tesoriere rende il conto della propria gestione di cassa. A seguire questo adempimento, valgono le stesse regole indicate nel paragrafo relativo agli agenti contabili.

Ricordiamo inoltre i seguenti obblighi adempimenti da parte del tesoriere.

Nel caso di delegazioni di pagamento il tesoriere è tenuto a versare l'importo dovuto ai creditori alle scadenze prescritte. La delegazione di pagamento è una forma di garanzia per il pagamento delle rate di ammortamento di mutui e prestiti. Le delegazioni di pagamento possono essere rilasciate solo in relazione a mutui e prestiti e non per altre finalità. La delegazione di pagamento contiene l'indicazione del creditore dell'importo del credito e delle rispettive scadenze e viene notificata al tesoriere che diventa responsabile del puntuale adempimento dei pagamenti rispondendone in caso di mancato o tardivo pagamento.

Il tesoriere opera solo sulla base di ordinativi informatici emessi secondo lo standard AGID ricevuti esclusivamente per il tramite dell'infrastruttura SIOPE+ gestita dalla Banca d'Italia. I tesoriere non possono accettare disposizioni di pagamento con modalità differenti da queste.

Il tesoriere è obbligato a tenere il giornale di cassa informatizzato che rappresenti il registro cronologico delle operazioni di incasso e pagamento effettuate in giornata. Il giornale di cassa è inviato quotidianamente alla Banca d'Italia per il tramite della piattaforma SIOPE+.

Il tesoriere, essendo un agente contabile, è soggetto a responsabilità patrimoniale. Quindi, nel caso di danni all'ente o a terzi, il tesoriere risponde con il proprio patrimonio e con tutte le proprie attività. Nel caso di inadempimento da parte del tesoriere nello svolgimento del servizio di tesoreria la giurisdizione è in capo alla Corte dei Conti.

Per quanto riguarda le modalità operative, ricordiamo che l'ente emette ordinativi di incasso e di pagamento nei confronti del proprio tesoriere, che a sua volta versa e preleva nelle contabilità speciali presso la tesoreria provinciale dello Stato. A tal proposito ricordiamo la vigenza del regime di tesoreria unica. Il sistema di tesoreria unica nasce dalla esigenza di finanza pubblica in relazione agli impegni comunitari, in quanto consente di tenere sotto controllo i flussi di cassa della pubblica amministrazione e la gestione da parte dello Stato delle giacenze di cassa al fine di ridurre l'indebitamento dello Stato. Gli EELL sono soggetti obbligati al regime di tesoreria unica. Il sistema di tesoreria unica prevede l'attivazione presso la tesoreria provinciale dello Stato di due distinte contabilità: una fruttifera e una infruttifera. Sulla contabilità fruttifera confluiscono le entrate proprie ad esempio i tributi di competenza dell'ente, su quella fruttifera confluiscono le entrate diverse da quelle proprie dell'ente come ad esempio trasferimenti da parte dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche, le entrate con vincolo di destinazione e così via. Il tesoriere per effettuare i pagamenti si avvale prioritariamente delle giacenze presenti sulla contabilità fruttifera e solo dopo sulla restante giacenza in contabilità infruttifera. Ovviamente se l'ente non ha disponibilità presso la tesoreria unica dovrà chiedere l'anticipazione di tesoreria per eseguire i pagamenti. Gli interessi attivi sulle giacenze nella contabilità speciale fruttifera sono stabiliti per legge. Un'ultima considerazione riguarda il fatto che il mancato superamento del sistema di tesoreria unica non consente di fatto agli enti di poter gestire liberamente la propria liquidità.

Per quanto riguarda l'anticipazione di tesoreria e l'uso di entrate vincolate per spese correnti libere si rinvia al paragrafo dedicato all'equilibrio nella gestione di tesoreria.

Bibliografia e sitografia

- M. Anzalone (a cura di), M. Anzalone, E. Annessi Pessina, C. Carini, D. Giacomini, E. Mori, M. Sicilia, I. Steccolini, C. Teodori, *La contabilità economico-patrimoniale ed il bilancio consolidato*, II ed. aggiornata, Maggioli editore, 2018.
- G. Basile, J. Calafiore, C. De Rosa, P. Emanuele, G. Milano, A. Pedaci, *Manuale Dirigente Amministrativo nelle Regioni e negli Enti Locali 2023*, edizioni Simone, 2023.
- S. Battini, *Il principio di separazione fra politica e amministrazione in Italia: un bilancio*, in Rivista trimestrale di diritto pubblico – Fascicolo n. 1-2012, Giuffrè Editore.
- M. Bellesia, *Manuale del ragioniere comunale 2022*, III ed. rivista integrata ed aggiornata, Maggioli editore, 2022.
- A. Beltrami (a cura di), I. Chiodini (coordinamento), A. Ferri (supervisione), E. Pietta, R. Mussari, I. Rasi, M. Petrelli, *L'armonizzazione dei sistemi contabili – verso l'attuazione della riforma*, IFEL – Dipartimento Finanza Locale
- S. Bilardo, M. Anzalone (a cura di), S. Bilardo, M. Anzalone, A. Beltrami, F. Delfino, D. Di Russo, P. Mariani, R. Mussari, C. Simeone, *Manuale di contabilità delle regioni, degli enti locali e dei loro enti, organismo e società*, II ed., Nel diritto editore, 2021.
- D. Ghiandoni, E. Masini, *La contabilizzazione delle spese di progettazione e il fondo pluriennale vincolato per le opere pubbliche*, Bilancio e Contabilità – Azienditalia 8-9/2019.
- A. Peta, *Fondo anticipazione di liquidità e recupero del disavanzo: la Corte costituzionale fornisce le coordinate per la sana gestione del bilancio*, Rivista Corte dei conti n. 2/2021.
- A.M. Quaglini, *Fondo anticipazione di liquidità e fondo crediti dubbia esigibilità: istituti diversi e non sovrapponibili*, Rivista Corte dei conti n. 1/2021.
- M. Quecchia, *Gli equilibri di bilancio degli enti locali*, II ed. aggiornata, Maggioli editore, 2019.
- M. Barbero (a cura di), *Il nuovo codice dei contratti cambia anche la disciplina del FPV per gli incarichi di progettazione – 16/11/2023*, tratto da www.leautonomie.it.
- M. Barbero, *Approvato il 17° correttivo ai principi contabili – 05/08/2024*, <https://leautonomie.it/approvato-il-17-correttivo-ai-principi-contabili/>.

- M. Barbero, *La contabilizzazione delle spese di progettazione delle opere pubbliche*, 06/06/2024, <https://leautonomie.it/la-contabilizzazione-delle-spesse-di-progettazione-delle-opere-pubbliche/>.
- M. Barbero, *Fondo crediti di dubbia esigibilità, tre criteri per il calcolo*, 05/09/2023, <https://leautonomie.it/fondo-crediti-di-dubbia-esigibilita-tre-criteri-per-il-calcolo/>.
- E. Braccioni, *Il fondo di garanzia debiti commerciali: una soluzione contabile e gestionale funzionale*, 07/02/2022, <https://lapostadelsindaco.it/rivista-del-sindaco/articolo/1153/il-fondo-di-garanzia-debiti-commerciali-una-soluzione-contabile-e-gestionale-funzionale>.
- Camera dei deputati – Temi dell’attività parlamentare XVII legislatura, *Le risorse per i comuni: il Fondo di solidarietà comunale*, https://temi.camera.it/leg17/temi/il_fondo_di_solidariet_comunale_e_la_perequazione.
- Camera dei deputati – Temi dell’attività parlamentare XVII legislatura, *Le entrate delle regioni e degli enti locali*, https://temi.camera.it/leg17/temi/il_sistema_delle_entrate_degli_enti_locali.html.
- Camera dei deputati – Servizi Studi – XVIII Legislatura – 28/09/2022, *La fiscalità degli enti territoriali*, https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18_il_sistema_delle_entrate_degli_enti_locali.html.
- Camera dei deputati – Servizi Studi – XVIII Legislatura – 24/02/2022, *Federalismo fiscale*, https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18_federalismo_fiscale_d_d.html.
- F. Cardiello (relatore), *Fondo Pluriennale Vincolato e Residui*, Studio Sigauco – Formazione TuttoPA, <https://www.youtube.com/watch?v=La-LNkGYu4I&t=1858s>.
- C. Colletta, *Debiti fuori bilancio ed equilibrio finanziario degli enti locali: l’art. 191 del TUEL*, <https://www.diritto.it/debiti-fuori-bilancio-ed-equilibrio-finanziario-degli-enti-locali-lart-191-del-tuel/>.
- F. Delfino (relatore), *Il nuovo vincolo di finanza pubblica dal 2019*, Anci Liguria, <https://www.youtube.com/watch?v=sWtY63oA37Q>.
- F. Delfino (relatore), *I risultati di sintesi nel rendiconto degli enti locali*, Anci Liguria, https://www.youtube.com/watch?v=0jJ_AHK4kvU.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 1.1*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=19u9cTdcKZA>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 1.2*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=NU7BEE9XEg0&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=2>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 2.1*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=O2QVJISqbl&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=3>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 2.2*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=1kHYMz1LsOc&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=4>.

- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 3.1*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=Q0RoYYhuhXU&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=5>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 3.2*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=lycdsPKBFDM&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=6>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 4.1*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=yJis4c53HNk&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=7>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 4.2*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=nr1Cdp0Vcto&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=8>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 4.2*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, https://www.youtube.com/watch?v=a_Ui_-DQ9iU&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=9.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 5*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, https://www.youtube.com/watch?v=a_Ui_-DQ9iU&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=9.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 6.1*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=oTFoL4C1kCM&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=10>.
- F. Delfino (relatore), *Finanza e contabilità degli Enti Locali (2022) 6.2*, Scuola di Amministrazione del Comune di Genova, <https://www.youtube.com/watch?v=YQk70wEjDKs&list=PL6hWWf5Rn4UFiOitjWaxh32HCZy-1GjTnW&index=11>.
- E. Di Carpegna Brivio, *La Corte costituzionale torna sul Fondo anticipazioni di liquidità (Fal)*, in www.dirittoeconti.it – 5 maggio 2021.
- E. Di Carpegna Brivio, *Il fondo di anticipazione di liquidità (FAL) e le sue tentazioni. Nota a margine di Corte cost. 80/2021*, in Forum di Quaderni Costituzionali 2/2021, www.forumcostituzionale.it.
- L. Di Donna, *La costituzione del fondo risorse decentrate in applicazione del nuovo ccnl delle funzioni locali 2019-2021 – Approfondimento n. 16 – 3 ottobre 2022*, NEOPA.
- M. Di Lembo, G. Serafini (relatori), *Il potenziamento della Piattaforma PCC e le nuove funzionalità sul portale Area RGS*, Webinar 25/10/2022, Scuola IFEL.
- G. Fiorillo, *I nuovi equilibri di bilancio degli Enti locali – le novità introdotte dal decreto ministeriale, 1° agosto 2019, 06/12/2021*, <https://www.filodiritto.com/i-nuovi-equilibri-di-bilancio-degli-enti-locali#:~:text=Equilibrio%20finanziario%20di%20parte%20corrente,-Ogni%20Ente%20locale&text=che%2C%20nel%20rispetto%20dei%20principi,il%20ricorso%20a%20mezzi%20straordinari>.

- R. Grugnale, M.C. Serluca, *Rendiconto della gestione 2020: risultato contabile e composizione del risultato di amministrazione alla luce della pronuncia della Corte Costituzionale*, 31/05/2021, ODCEC Avellino -ANCREL, <https://www.ancrel.it/it/eventi.php?id=209&label=Rendiconto%20della%20gestione%202020%3A%20risultato%20contabile%20e%20composizione%20del%20risultato%20%20di%20amministrazione%20alla%20luce%20della%20pronuncia%20della%20Corte%20costituzionale%20n.%2080%2F2021>.
- M. Longo (relatore), *Il controllo di gestione in un Comune: come impostarlo e come utilizzarne i dati per rafforzare la capacità di performance e di creazione di valore pubblico*, Webinar 23/03/2023, Scuola IFEL.
- L. Oliveri, *Tempi di pagamento: si rispettano con l'organizzazione, non con sanzioni o norme velleitarie*, 08/04/2024, <https://leautonomie.it/tempi-di-pagamento-si-rispettano-con-lorganizzazione-non-con-sanzioni-o-norme-velleitarie/>.
- L. Oliveri, *La montagna burocratica per pianificare la riduzione dei tempi di pagamento*, 05/03/2024, <https://leautonomie.it/la-montagna-burocratica-per-pianificare-la-riduzione-dei-tempi-di-pagamento/>.
- L. Oliveri, *Programmazione dei fabbisogni di personale nel Piao ma non nel Dup*, 11/08/2023, <https://leautonomie.it/programmazione-dei-fabbisogni-di-personale-nel-piao-ma-non-nel-dup/>.
- Ragioneria Generale dello Stato, *Contabilità Accrual – PNRR Riforma 1.15*, <https://accrual.rgs.mef.gov.it/index.html>.
- I. Rasi (relatore), *La contabilizzazione delle spese di progettazione e le modifiche al FPV – 18/04/2019*, <https://www.youtube.com/watch?v=Dyl9zuunjUk&t=2549s>.
- I. Rasi (relatore), *Variazioni di bilancio e salvaguardia degli equilibri*, II ed., Formazione IFEL, <https://www.youtube.com/watch?v=sMDNm3CII1Q&t=67s>.
- I. Rasi (relatore), *Il bilancio di previsione 2018: il FPV e FCDE*, Formazione IFEL, <https://www.youtube.com/watch?v=iFETKIPIkZo>.
- I. Rasi (relatore), *Gli equilibri del bilancio armonizzato e i nuovi schemi*, Formazione IFEL, <https://www.youtube.com/watch?v=6hg3jjZFMnU&t=1205s>.
- I. Rasi (relatore), *Le variazioni di bilancio e la salvaguardia degli equilibri – 30/06/2016*, Formazione IFEL, <https://www.youtube.com/watch?v=CL-9ebPnyTo>.
- I. Rasi (relatore), *Il FPV: costituzione, gestione e rendicontazione – 06/12/2016*, Formazione IFEL, <https://www.youtube.com/watch?v=FVm6PUHLguw&t=2349s>.
- I. Rasi (relatore), *Rendiconto 2016: FCDE, FPV e riaccertamento ordinario – 29/03/2017*, Formazione IFEL, <https://www.youtube.com/watch?v=srAWqFenIE>.
- N. Rebecchi, E. Brunetto (relatori), *I bilancio di previsione 2023/2025 – Le principali novità normative di riferimento*, Webinar 05/04/2023, Scuola IFEL.
- N. Rebecchi, E. Brunetto (relatori), *La salvaguardia degli equilibri del bilancio 2023/2025 e le ultime novità normative in materia di finanza locale*, Webinar 27/06/2023, Scuola IFEL.

- Redazione FPA, *PIAO: cos'è il Piano integrato di attività e organizzazione e cosa cambia per le pubbliche amministrazioni*, <https://www.forumpa.it/riforma-pa/piao-cose-il-piano-integrato-di-attivita-e-organizzazione-e-cosa-cambia-per-le-pubbliche-amministrazioni/>.
- C. Roncati, *La Riforma ACCRUAL perfezionerà la finanziaria armonizzata*, NEOPA, <https://www.neopa.it/la-riforma-accrual-perfezionera-la-finanziaria-armonizzata/>.
- C. Roncati, *ARCONET frena sulla Riforma Accrual*, NEOPA, <https://www.neopa.it/arconet-frena-sulla-riforma-accrual/>.
- C. Roncati, *Il nuovo patrimonio netto: "mini" riclassificazione e analisi delle riserve*, Approfondimento n. 22 – 30 settembre 2021, NeoPA, in <https://www.neopa.it/il-nuovo-patrimonio-netto-lanalisi-delle-riserve-impegna-gli-enti-da-subito/>.
- M. Rossi, *La gestione del FCDE e l'analisi e il trattamento dei diversi tipi di disavanzo*, Studio Sigaud – Formazione TuttoPA, <https://www.youtube.com/watch?v=JEzD1HmFvb8>.
- M. Scognamiglio, S. Ravelli, *Disavanzo dell'Ente Locale, "disavanzi" e regole di ripiano: il punto sulla normativa e sulla giurisprudenza*, Rivista della Corte dei Conti 1/2022, <https://www.corteconti.it/home/attivita/rivista/archiviorivista/dettagliorivista?id=787f9f2e-d744-429e-a6f1-e20d5613b3f0>.
- M. Solla, A. Adamo, *PIAO: partiamo dalle basi*, Webinar 21/10/2022 e 28/10/2022, Scuola IFEL.
- R. Veneri, *L'impatto del Piano Integrato di Attività e Organizzazione sugli strumenti di programmazione degli enti locali*, 22/08/2023, <https://www.ildirittoamministrativo.it/impatto-del-Piano-Integrato-di-Attivit%C3%A0-e-/Organizzazione-sugli-strumenti-programmazione-degli-enti-locali/ted968>.