

**DELIA FRIGATTI – DANIELE LANZA
DORIANO MELUZZI**

**GLI ASPETTI
ORGANIZZATIVI
NELL'ARMONIZZAZIONE
DEI SISTEMI CONTABILI
NEGLI ENTI LOCALI**

**Aggiornato alla Legge n. 190/2014
(Legge di Stabilità 2015)**

Il volume, rivolto agli operatori del settore finanziario, tratta il nuovo sistema contabile in modo pratico ed immediato ottimizzando i tempi di formazione e fornendo un veloce approccio alla normativa



ISBN 978-88-7589-448-1
Diritti Riservati © 2015 Halley informatica

Finito di stampare nel mese di marzo 2015
presso tipolitografia Grafostil snc – Matelica (MC)

per conto di
Halley informatica srl
Via Circonvallazione, 131 – 62024 Matelica (MC)
Tel. 0737 781211 – Fax 0737 787200
halleynt@halley.it – www.halley.it – www.halleyconsulenza.it

progetto grafico, redazione, impaginazione | Kindustria | info@kindustria.it

L'editore e l'autore declinano ogni responsabilità per eventuali ed involontari errori.

Tutti i diritti, compresi la traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo e/o su qualunque supporto (ivi compresi i microfilm, i film, le fotocopie, i supporti elettronici o digitali), nonché la memorizzazione elettronica e qualsiasi sistema di immagazzinamento e recupero di informazioni, sono riservati in tutti i Paesi.

Indice

Autori	pag. 9
Introduzione	» 11

I – La revisione straordinaria e ordinaria dei residui di *Delia Frigatti*

1.1	Introduzione	» 15
1.2	Il nuovo principio di competenza finanziaria	» 19
1.2.1	Entrate proprie	» 22
1.2.2	Entrate da finanza derivata	» 30
1.2.3	Entrate da mercati finanziari	» 32
1.2.4	Gestione della spesa	» 39
1.2.5	Spese correnti	» 40
1.2.6	Spese di investimento	» 46
1.2.7	Deroga relativa ai servizi per conto terzi e alle partite di giro	» 48
1.3	La gestione dei residui	» 50
1.4	Il riaccertamento straordinario dei residui	» 57

II – Il fondo pluriennale vincolato di *Doriano Meluzzi*

2.1	Introduzione	» 67
2.2	Definizione e conduzione del fondo pluriennale vincolato	» 68
2.3	Il fondo pluriennale vincolato. Esemplicazioni	» 80
2.4	Il fondo pluriennale vincolato e il risultato di amministrazione	» 91
2.5	Conclusioni	» 96

III – Il fondo crediti di dubbia esigibilità

di *Doriano Meluzzi*

3.1	Introduzione	»	99
3.2	Dal fondo svalutazione crediti al fondo crediti di dubbia esigibilità	»	100
3.3	Il fondo crediti di dubbia esigibilità	»	102
3.4	L'equilibrio di cassa e il fondo crediti di dubbia e difficile esazione	»	104
3.5	La prima quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità	»	106
3.6	Valutazione della congruità del fondo in sede di gestione	»	112
3.7	Valutazione della congruità del fondo in sede di rendicontazione	»	115
3.8	L'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione	»	118
3.9	Conclusioni	»	123

IV – Gli equilibri di bilancio e i fondi vincolati

di *Daniele Lanza*

4.1	Introduzione	»	125
4.2	Definizione degli equilibri di bilancio nel contesto del TUEL	»	125
4.3	Definizione degli equilibri di bilancio nel contesto della Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 quali precursori della normativa armonizzata	»	133
4.4	Definizione degli equilibri di bilancio in esercizio provvisorio	»	136
4.5	I fondi liberi e i fondi vincolati. Influenze sugli equilibri di bilancio	»	144
4.6	Conclusioni	»	152

V – Il rendiconto della gestione

di *Daniele Lanza*

5.1	Introduzione	»	153
5.2	Il conto del bilancio. Schemi e allegati	»	154

5.3	Il risultato di amministrazione: possibilità di utilizzo	»	174
5.4	Conclusioni	»	179

VI – La contabilità economico-patrimoniale di *Delia Frigatti*

6.1	Introduzione	»	181
6.2	Le aziende di erogazione	»	183
6.3	I sistemi contabili	»	186
6.4	La partita doppia: le origini	»	187
6.5	La metodologia contabile economico-patrimoniale	»	192
6.6	Il principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria	»	200
6.7	Il conto economico	»	204
	6.7.1 Componenti positivi della gestione	»	207
	6.7.2 Componenti negativi della gestione	»	209
6.8	Lo stato patrimoniale	»	218
	6.8.1 Attività	»	221
	6.8.2 Passività	»	232
6.9	Le attività istitutive della contabilità economico-patrimoniale armonizzata	»	241
	6.9.1 Attività	»	243
	6.9.2 Passività	»	246
	6.9.3 Patrimonio netto	»	248
6.10	Il piano dei conti integrato	»	248
6.11	Conclusioni	»	253

Appendice

1.	Estratto della tabella di correlazione	»	257
2.	Descrizione delle poste economiche alla luce del nuovo sistema regolamentare	»	258
3.	Descrizione delle poste patrimoniali alla luce del nuovo sistema regolamentare	»	264

	Bibliografia	»	271
	Atti legislativi citati	»	273

Delia Frigatti, commercialista, revisore legale, laureata in Amministrazione e controllo aziendale ad indirizzo Management pubblico, ha maturato esperienze professionali in ambito di consulenze ad Enti pubblici e società partecipate.

Daniele Lanza, funzionario direttivo contabile del Comune di Biella, collabora con Enti formatori del personale Enti locali, già autore di pubblicazioni di settore. Collabora inoltre con diversi Enti locali per l'attuazione della nuova contabilità armonizzata.

Doriano Meluzzi, dirigente settore finanze del Comune di Biella, componente regionale ANUTEL, partecipante alla sperimentazione contabile dal 2012, collabora con altri Enti sperimentatori e non all'attuazione del nuovo sistema contabile.

Introduzione

Il D.Lgs. n. 118/2011 definisce nuovi principi contabili e nuovi schemi di bilancio che dovranno essere adottati al fine di permettere il consolidamento e la confrontabilità dei conti pubblici, garantendo maggior efficienza nella gestione delle risorse e trasparenza sui dati di bilancio.

La sua applicazione risulta quindi essere una vera rivoluzione per gli Enti locali, soprattutto per quelli di piccole dimensioni.

La finalità di quest'elaborato vuole essere quella di fornire una guida operativa agli Enti locali nella fase propedeutica all'adozione dei nuovi adempimenti previsti dal D.Lgs. n. 118/2011.

È doveroso specificare che il bisogno, percepito come urgente, di adeguarsi al disposto normativo, si è modificato, a seguito dello slittamento al 1° gennaio 2015 dell'obbligo dell'adempimento previsto, ad opera del D.L. 31 agosto 2013, n. 102 (in G.U., Serie Generale, 31 agosto 2013, n. 204, S.O. n. 66), coordinato con la Legge di conversione 28 ottobre 2013, n. 124, il quale all'art. 9, intitolato "Integrazioni e modifiche al D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118" introduce le seguenti novità:

- la sperimentazione prevista inizialmente per due anni (dal 2012) è prorogata di un anno;
- l'applicazione delle disposizioni diventa operativa per tutti i Comuni dal 2015;

argomentazioni oggi divenute di estrema attualità.

Gli Enti locali sono chiamati a partecipare alla riscrittura dell'assetto della Repubblica all'insegna della trasparenza e della partecipazione dei diversi portatori d'interesse, al fine di poter meglio esplicitare la propria azione politico-amministrativa volta al soddisfacimento dei bisogni dei propri cittadini.

L'Ente locale, quale azienda di erogazione e in particolare in qualità di azienda pubblica, poiché il soggetto economico chiamato a definire e far attuare gli indirizzi strategici è un istituto

di diritto pubblico, deve fornire servizi alla collettività cedendoli gratuitamente oppure a prezzi calmierati, definendo il raggiungimento del proprio punto di equilibrio con le entrate fiscali in modo diretto o attraverso trasferimenti da altre Amministrazioni pubbliche.

Queste aziende svolgono attività di consumo di risorse al fine di soddisfare i bisogni della collettività attraverso il reperimento e il successivo impiego delle risorse necessarie.

Tali realtà economiche, però, debbono rispettare vincoli di carattere finanziario ed economico-patrimoniale, dovendo perseguire il pareggio di bilancio e la copertura dei costi per il tramite del prezzo del servizio e delle entrate proprie di natura generalizzata.

Proprio in questo ambito si innesta la necessità di informazione che l'Ente deve ai propri cittadini, da un lato beneficiari diretti o indiretti dei servizi resi, ma dall'altro finanziatori degli stessi.

La nuova contabilità, per il tramite dei nuovi principi contabili generali ed applicati, permette una lettura più concreta ed economicamente più vicina alla realtà dell'azione amministrativa, concedendo di individuare con estrema semplicità la posizione debitoria dell'Ente e la propria capacità monetaria di farvi fronte, le politiche tributarie e tariffarie e la propensione alla concretizzazione delle stesse, informazioni sinora celate nei meandri dei diversi rendiconti di gestione.

Inoltre l'osservatore attento può, per mezzo dei documenti di programmazione, venire a conoscenza della volontà dell'Amministrazione in tempo utile per attivarsi e, ove possibile, procedere ad azioni di confronto e negoziazione volte al cambiamento delle stesse, poiché solo da un'azione partecipata la comunità trova crescita e benessere condiviso.

Infine, tutta la struttura contabile dell'intero Sistema Italia viene impostata al contenimento esplicito del debito sia in ambito autorizzatorio che gestionale, introducendo con forza l'assunto che quanto attinto dal mercato dei capitali, sia esso di natura corrente che pluriennale, non è un'entrata propria del bilancio ma un flusso finanziario da restituire pagando un prezzo di consumo, elemento ritenuto, pertanto, da attivare ove non se ne possa fare a meno.

Tale politica era già presente nel nostro ordinamento per il tramite della conduzione dell'algoritmo del Patto di Stabilità e

negli enunciati che negli anni si sono susseguiti, atti a modificare l'art. 204 TUEL.

L'elaborato che si va a proporre presenta un'analisi sulle attività che gli Enti locali dovranno affrontare per meglio gestire tale cambiamento, di natura non solo contabile ma culturale e organizzativa, avente lo scopo di proiettare il Sistema Italia nel nuovo panorama europeo.

I – La revisione straordinaria e ordinaria dei residui di *Delia Frigatti*

1.1 Introduzione

Il D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 recante disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, ha rivisto completamente l'art. 3 intitolato "Principi contabili generali e applicati", dedicando particolare attenzione, dal comma 7, alla fase del riaccertamento straordinario dei residui e ai provvedimenti discendenti¹.

D.Lgs. n.
126/2014

Il riaccertamento straordinario dei residui è sicuramente una delle attività più impegnative previste dalla riforma contabile degli Enti territoriali. Ha come obiettivo quello di adeguare lo stock dei residui attivi e passivi formati prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, alla nuova configurazione contabile così come ridefinita dal novellato principio contabile generale della competenza finanziaria "potenziata".

Per "riaccertamento straordinario dei residui" si intende quindi il processo di verifica, cancellazione ed eventuale re-imputazione dei crediti e debiti relativi agli esercizi precedenti all'adozione del nuovo principio contabile.

Riaccerta-
mento stra-
ordinario
dei residui

Al termine di questa fase straordinaria di riaccertamento, i residui dovranno corrispondere esclusivamente ad obbligazioni giuridicamente perfezionate ed esigibili, mentre i crediti e i debiti risulteranno registrati negli esercizi in cui sono esigibili.

Per gli Enti in sperimentazione dal 1° gennaio 2014, l'art. 9, comma 4, del D.L. 31 agosto 2013, n. 102, prevedeva che il riaccertamento straordinario dei residui fosse effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2014, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2013.

Contestua-
lità dell'ap-
provazione
del
rendiconto

Per analogia, il comma 7 del decreto correttivo al D.Lgs. n. 118/2011 prevede che gli Enti territoriali debbano riaccertare i propri

1) D.Lgs. 26 giugno 2011, n. 118, art. 3, "Principi contabili".

residui alla data del 1° gennaio 2015, contestualmente all’approvazione del rendiconto 2014. In entrambi i casi, con l’espressione “contestualmente”, il Legislatore prevede che il processo di adeguamento dei residui sia deliberato nella stessa giornata in cui è approvato il rendiconto, immediatamente dopo la delibera del Consiglio.

Appare infatti di tutta evidenza la necessità di determinare preliminarmente l’importo dei residui attivi e passivi in via definitiva secondo il previgente ordinamento contabile, approvando il rendiconto della gestione dell’esercizio precedente, prima di procedere all’adeguamento degli stessi al nuovo principio contabile.

L’attività di riaccertamento dei residui, seppur a carattere straordinario, rientra tra le attività di tipo gestionale, riassumendosi in un’operazione meramente ricognitiva dei residui esistenti e di adeguamento degli stessi al principio contabile generale della competenza finanziaria.

Delibera di
Giunta

Pertanto, il riaccertamento straordinario dei residui è adottato con delibera di Giunta, previo parere dell’organo di revisione economico-finanziario, tempestivamente trasmessa al Consiglio.

Eventuali errori o omissioni nell’attività di riaccertamento straordinario possono essere recuperati nell’ambito dell’ordinaria attività di riaccertamento dei residui, in occasione della predisposizione del rendiconto.

Art. 3 D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126
“Principi contabili generali e applicati”

Omissis

7. Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell’allegato n. 1, le Amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, escluse quelle che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014, con delibera di Giunta, previo parere dell’organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all’approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:

a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle Regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II, quelli relativi alla politica regionale unitaria – cooperazione territoriale, e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l’obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato

della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura;

b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a);

c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato;

d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese re-impegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13;

e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

8. L'operazione di riaccertamento di cui al comma 7 è oggetto di un unico atto deliberativo. Al termine del riaccertamento straordinario dei residui non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili. La delibera di giunta di cui al comma 7, cui sono allegati i prospetti riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione, secondo lo schema di cui agli allegati 5/1 e 5/2, è tempestivamente trasmessa al Consiglio. In caso di mancata deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, agli Enti locali si applica la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell'art. 141 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

9. Il riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7 è effettuato anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio, registrando nelle scritture contabili le reimputazioni di cui al comma 7, lettera d), anche nelle more dell'approvazione dei bilanci di previsione. Il bilancio di previsione eventualmente approvato

successivamente al riaccertamento dei residui è predisposto tenendo conto di tali registrazioni.

10. La quota libera del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 non è applicata al bilancio di previsione 2015 in attesa del riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7, esclusi gli Enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 74, che applicano i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.

11. Il principio generale n. 16 della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 1 è applicato con riferimento a tutte le operazioni gestionali registrate nelle scritture finanziarie di esercizio, che nel 2015, sono rappresentate anche negli schemi di bilancio di cui all'art. 11, comma 12.

12. L'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e il conseguente affiancamento della contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'art. 2, commi 1 e 2, unitamente all'adozione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4, può essere rinviata all'anno 2016, con l'esclusione degli Enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78.

13. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

14. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui attivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.

15. Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione del comma 7, sono definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, in considerazione dei risultati al 1° gennaio 2015 e prevedendo incentivi, anche attraverso la disciplina del patto di stabilità interno e dei limiti di spesa del personale, per gli Enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui. Per le Regioni non rilevano

i disavanzi derivanti dal debito autorizzato non contratto. Attraverso i rendiconti delle Regioni e i certificati di conto consuntivo relativi al 31 dicembre 2014 di cui all'art. 161 del D.Lgs. 267 del 2000 sono acquisite informazioni riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7.

16. Nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato per una quota pari almeno al 10 per cento l'anno. In attesa del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di cui al comma 15, sono definiti criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata. Tale decreto si attiene ai seguenti criteri:

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

17. Il decreto di cui al comma 15 estende gli incentivi anche agli Enti che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dall'art. 78 se, alla data del 31 dicembre 2015, non presentano quote di disavanzo risalenti all'esercizio 2012. La copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'art. 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2017.

1.2 Il nuovo principio di competenza finanziaria

Per poter predisporre correttamente la verifica del ri-accertamento straordinario dei residui occorre aver ben chiaro il nuovo principio della competenza finanziaria, che attiene al criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che originano entrate e spese.

Il principio della competenza finanziaria attualmente applicato nei documenti contabili di bilancio è quello per cui le entrate e le spese sono imputate all'esercizio finanziario in cui vi è il riconoscimento del sottostante titolo giuridico in senso programmatico,

Definizione

Competenza
finanziaria
potenziata

ciò è l’esercizio in cui vi è l’accertamento di entrata e l’autorizzazione di spesa (accertamenti e impegni).

Il D.Lgs. n. 118/2011 ha previsto la sperimentazione di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, c.d. “potenziata”, secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l’obbligazione sorge ma con l’imputazione all’esercizio nel quale esse vengono a scadenza.

La riforma di tale principio è finalizzata ad un avvicinamento nella contabilità finanziaria tra competenza e cassa (cioè tra momento dell’impegno e momento del pagamento) facendo emergere in tal modo i debiti effettivi delle Amministrazioni pubbliche ed evitando l’accertamento di entrate future e di impegni inesistenti. Con questa riforma si rafforza la programmazione di bilancio favorendo la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni e in ultimo si pongono anche le basi per avvicinare la competenza finanziaria a quella economica.

Come detto, quindi, le obbligazioni giuridiche perfezionate² vengono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell’obbligazione, imputandole però all’esercizio in cui l’obbligazione viene a scadenza.

Sotto il profilo giuridico, oltre alla normativa specifica più volte citata, la riforma si perfeziona intervenendo con importanti modifiche del TUEL (D.Lgs. n. 267/2000); si segnala in particolare la riformulazione dell’art. 179 rubricato “Accertamenti” che a seguito del D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 risulta essere ora così novellato:

**Art. 179 – TUEL
“Accertamenti”**

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

2) Per obbligazione giuridicamente perfezionata si intende il rapporto giuridico in forza del quale un soggetto, detto debitore, è tenuto ad una determinata prestazione, suscettibile di valutazione economica, a favore di un altro soggetto, detto creditore.

titolo “Accensione prestiti” sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.

2. L'accertamento delle entrate avviene distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni:

a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per Legge;

b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;

c) per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo “Servizi per conto terzi e partite di giro”, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;

c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre Amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'Amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento;

d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa;

3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'Ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

3-bis. L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. È vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Il principio della competenza finanziaria³ prescrive, oltre al criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno anche il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l’operazione.

Per poter correttamente applicare il nuovo principio, occorre quindi porre attenzione su cosa si intende per “scadenza”.

Scadenza
dell’obbligazione

Per scadenza dell’obbligazione si intende il momento in cui l’obbligazione diventa esigibile, e si definisce come esigibile «*un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l’adempimento*» così come definito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. Esiste quindi coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

Stabilita quindi la suesposta definizione di massima, il Legislatore, entrando nel dettaglio e con riferimento alle diverse tipologie di entrata, con l’Allegato A/2 del D.Lgs. 10 agosto 2014 n. 126, fornisce una puntuale interpretazione di ciò che si intende per “scadenza del credito”.

Analizziamo ora, riferendoci alla classificazione delle principali voci di entrata del nuovo bilancio, quanto il principio contabile stabilisce per registrazione dell’accertamento (perfezionamento dell’obbligazione) e quanto si intende come imputazione all’esercizio (scadenza dell’obbligazione), ordinando le stesse secondo raggruppamenti per fonti di erogazione.

In particolare avremo: entrate proprie, entrate da finanza derivata ed entrate da mercato finanziari.

1.2.1 Entrate proprie

Titoli I-III-IV (relativamente alle tipologie 100-300-400-500)

Titolo I – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa

Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati

Per queste voci la scadenza del credito coincide con l’esigibilità dello stesso. Più specificatamente ai punti 3.7. il Legislatore fornisce chia-

3) Allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, Principio contabile applicato contabilità finanziaria, Allegato n. A/2 al D.Lgs. n. 126/2014, S.O. n. 73/L alla G.U., S.G., n. 199.

rimenti in merito al momento di accertamento e di imputazione contabile elencando le diverse fattispecie di entrate tributarie.

Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari (bollettini, liste di carico, etc.) a regime sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo, 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 consenta espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo). Rientrano a titolo esemplificativo in questa previsione la TARI, l'imposta di pubblicità, etc.

I ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comportano nuovi accertamenti, mentre le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa. Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile, si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo. Se il contribuente effettua il pagamento del tributo prima che l'accertamento diventi definitivo, la corrispondente entrata è imputata alla voce del piano dei conti – livello V – relativa al tributo considerato riscosso a seguito di attività di verifica e controllo, come meglio identificato nel capitolo dedicato al piano dei conti integrato.

Accertamento

Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli e contabilizzate per ragioni di prudenza, per cassa, potranno essere accertate con la medesima modalità fino al loro esaurimento. È consigliabile per trasparenza contabile iscrivere tali crediti, al netto del fondo crediti dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale⁴ iniziale del primo anno di istituzione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.

Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate:

Riscossione per autoliquidazione

- *«sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e comunque entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto»;*
- *«nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attra-*

4) Maggiori dettagli al capitolo riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

verso il portale per il federalismo fiscale.» In questo caso la parte di avanzo costituito da residui attivi accertati applicando tale stima deve avere evidenza nella rappresentazione dell’avanzo di amministrazione. L’Ente monitora costantemente il grado di realizzazione di tali residui attivi provvedendo all’eventuale ri-accertamento degli stessi nel caso di disallineamento dalla stima iniziale. Di tutto ciò viene data rappresentazione nella relazione al rendiconto. Esemplicando, per l’imposta IMU si rende applicabile l’accertamento per cassa, mentre per l’addizionale comunale IRPEF si applica la stima MEF. Rispetto al passato, la modalità di accertamento per queste tipologie di entrate resta sostanzialmente invariata;

- *«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».*

Tipologia 104: Compartecipazioni di tributi

Le entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o da altra Amministrazione pubblica sono accertate nell’esercizio di adozione dell’atto amministrativo di impegno della relativa spesa nel bilancio dello Stato e dell’Amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo. Si applica per esempio al Fondo solidarietà comunale.

Per quel che attiene le Regioni, le entrate tributarie riscosse e versate nei conti di tesoreria centrale a loro intestati, si considerano incassate quando sono riversate nei conti correnti bancari delle Regioni.

Titolo III – Entrate extratributarie

Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni

I proventi dei servizi pubblici⁵ sono accertati sulla base della documentazione predisposta dall’Ente creditore e imputati all’eser-

Proventi
dei servizi
pubblici

5) Punto 3.8 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

cizio in cui il servizio viene reso all'utenza. Lo stesso criterio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia stata affidata a terzi.

Anche le entrate derivanti dalla gestione dei beni pubblici⁶, nello specifico di beni iscritti tra le immobilizzazioni del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base della documentazione predisposta dall'Ente ed imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile.

Gestione
dei beni
pubblici

Le entrate derivanti dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali⁷ sono accertate conseguentemente all'emanazione dell'atto amministrativo, ed imputate contabilmente all'esercizio ivi previsto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

Concessione
dei diritti
su beni
demaniali

Le entrate derivanti da concessioni pluriennali che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono da considerare vincolate al finanziamento di interventi di investimento⁸.

Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti

Per quanto attiene ai proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al Codice della strada⁹ il Legislatore, derogando al principio contabile generale n. 2 dell'unità del bilancio, introduce un vincolo di specifica destinazione, finalizzato a collegare parte delle somme previste ed incassate ad interventi di miglioramento della circolazione stradale.

Sanzioni per
violazioni
al Codice
della strada

Il principio applicato della contabilità finanziaria al punto 3.3¹⁰ prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione, quali, a

6) Punto 3.10 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

7) Punto 3.16 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

8) Punto 3.10 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

9) Esempio n. 4 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

10) Punto 3.3 principio contabile applicato contabilità finanziaria: «Sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc. Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. Pertanto, il principio della competenza finanziaria c.d. "potenziato", che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente

titolo esemplificativo, le sanzioni amministrative al Codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all’evasione, ecc., per le quali non sia certa l’integrale riscossione, vengano comunque accertate per l’intero importo del credito¹¹. In conseguenza di ciò, viene quindi escluso per tali entrate l’accertamento per cassa mentre deve essere effettuato obbligatoriamente un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità¹² con vincolo di una quota dell’avanzo di amministrazione.

Momento di accertamento della sanzione

Il momento di accertamento delle sanzioni non ha univoca identificazione. In linea generale, l’accertamento viene effettuato alla data di notifica del verbale, e non alla data della violazione. Questo poiché l’esigibilità dell’obbligazione si perfeziona con la notifica del verbale, o con la constatazione immediata della violazione.

Nel caso in cui nel verbale notificato non sia indicato l’importo della sanzione, l’accertamento dell’entrata sarà effettuato successivamente, al momento della notifica dell’atto di quantificazione della sanzione¹³.

Per le sanzioni non riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, verrà integrato l’accertamento originario dell’importo pari alla differenza tra la somma iscritta a ruolo e la somma originariamente accertata. È possibile accertare per cassa le maggiori entrate derivanti da interessi e sanzioni per il ritardato pagamento mentre per le sanzioni archiviate o annullate in sede di autotutela, si deve ridurre l’accertamento originario.

In assenza di notifica, nel caso in cui il trasgressore provveda al pagamento immediato, l’accertamento avviene per cassa.

Revisione dell’accertamento

La revisione dell’accertamento originario può avvenire con periodicità stabilita dall’Ente e, in ogni caso, in sede di salva-

principio applicato. Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell’Attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.

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

11) In ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza.

12) Ulteriori approfondimenti al capitolo specifico.

13) Aggiornamento del 12 novembre 2013.

guardia degli equilibri di bilancio, entro il 31 luglio e in sede di assestamento, contestualmente alla revisione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Come già trattato in merito alle entrate tributarie, viene anche qui stabilito che le entrate accertate “per cassa” negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore dei nuovi principi contabili, devono continuare ad essere accertate con la stessa modalità fino al loro esaurimento. Pertanto, il principio della competenza finanziaria c.d. “potenziato” sopra illustrato è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall’entrata in vigore del nuovo principio applicato.

Per quanto riguarda invece il rispetto dei vincoli di destinazione previsti dalla legislazione vigente, la somma da destinare in sede di previsione iniziale è rappresentata dal totale delle entrate da sanzioni, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità previsto e delle spese previste per il compenso al concessionario. Tale differenza sarà base di calcolo su cui applicare la quota del 50% prevista dall’art. 208 del Codice della strada.

Vincoli di
destinazione

In corso di gestione a seguito del monitoraggio delle entrate, del fondo crediti di dubbia esigibilità e delle spese finanziate con i proventi del codice della strada, si dovranno adeguare sia gli stanziamenti di bilancio sia la delibera di Giunta relativa al rispetto dei vincoli di destinazione.

Per quanto riguarda, invece, la costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, si rinvia la trattazione al capitolo relativo.

Tipologia 300: Interessi attivi

Nel caso delle entrate per interessi attivi¹⁴, il principio contabile stabilisce l’imputazione *«all’esercizio in cui l’obbligazione risulta esigibile»*. Per gli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre ma comunicati nei primi mesi dell’anno successivo, viene prevista la possibilità di accertarne l’entrata nell’anno successivo, imputandola all’esercizio precedente, basandosi sulla comunicazione della banca o sull’effettivo incasso (se si è verificato prima dell’approvazione del rendiconto).

Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate al momento dell’incasso.

14) Punto 3.9 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

Stesse regole valgono per interessi passivi, sul fronte della spesa.

Titolo IV – Entrate in conto capitale

Tipologia 100: Tributi in conto capitale

Tipologia 300: Altri trasferimenti in conto capitale

Tipologia 400: Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali

Cessione
beni
immobili

Relativamente alle cessioni di beni immobili¹⁵, l'accertamento è effettuato al momento del rogito, con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

Nel caso in cui il contratto preveda il pagamento differito, è consentito l'accertamento dell'entrata nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi successivi, mentre in caso di entrata che precede il rogito, anche il conseguente accertamento viene registrato anticipatamente.

L'obbligazione attiva è registrata nel suo importo totale senza distinzione dell'eventuale plusvalenza, che non rileva ai fini della contabilità finanziaria, ma solo ai fini della contabilità economico-patrimoniale.

Il corrispettivo della cessione al netto del debito IVA è totalmente destinato alle spese di investimento. Con questo principio viene garantita la copertura finanziaria della posizione debitoria fino alla scadenza prevista per la liquidazione periodica dell'IVA. Ai fini degli equilibri di bilancio viene consentito di destinare l'entrata in conto capitale relativa all'IVA incassata a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'IVA. È comunque sempre possibile destinare l'entrata in conto capitale relativa al debito IVA a copertura dell'IVA a credito derivante dalle spese di investimento.

Ricordiamo in ultimo che è possibile destinare il corrispettivo derivante dalla cessione di immobili anche all'estinzione anticipata di prestiti.

Cessione
diritti di
superficie

La cessione di diritti superficie¹⁶ solitamente si realizza attraverso la riscossione, generalmente anticipata, di un canone. L'obbligazione attiva nasce dal rogito con contestuale accertamento dell'entrata

15) Punto 3.13 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

16) Punto 3.15 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

e conseguente imputazione all'esercizio in cui viene previsto dal contratto l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. Se l'entrata è incassata prima del rogito l'accertamento è registrato per cassa. Nel caso in cui il diritto di superficie venga convertito in un diritto di proprietà si applicano le norme della cessione dei beni.

In merito alla cessione di altri beni¹⁷, l'obbligazione giuridica attiva sorge con il passaggio della proprietà; in tale momento deve essere accertata l'entrata, imputandola però all'esercizio previsto contrattualmente in cui avverrà l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria (ossia il pagamento).

Cessione di
altri beni

Tipologia 500: Altre entrate in conto capitale

Per i permessi di costruire¹⁸, la scadenza del credito coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile è effettuata contestualmente al rilascio del permesso. Il punto 3.11 rileva come l'obbligazione per i permessi di costruire si articola in due quote. Mentre la parte riferita agli oneri di urbanizzazione è immediatamente esigibile, ed essendo collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente (salva la possibilità di rateizzazione), è accertata e imputata nell'esercizio in cui questo avviene, la seconda parte relativa al costo di costruzione è esigibile nel corso dell'opera, per cui è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, a seconda delle modalità stabilite dall'Ente, viene a scadenza la relativa quota e comunque, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera.

Permessi di
costruire

Specifico principio viene normato nel caso di rateizzazioni delle entrate proprie¹⁹, prevedendo che l'accertamento venga effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la rateizzazione *«risponda a principi di ragionevolezza e che non superi i 12 mesi dell'anno successivo»*.

Rateizzazio-
ni delle
entrate
proprie

Nel caso in cui la rateizzazione superi i 12 mesi, l'accertamento deve essere effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione nasce ma imputato agli esercizi di scadenza delle rate. Gli interessi attivi correlati alla rateizzazione devono essere imputati distintamente rispetto alle entrate da cui derivano.

17) Punto 3.14 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

18) Punto 3.11 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

19) Punto 3.5 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

1.2.2 Entrate da finanza derivata

Titolo II – Trasferimenti correnti

Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche

Tipologia 102: Trasferimenti correnti da Famiglie

Tipologia 103: Trasferimenti correnti da Imprese

Tipologia 104: Trasferimenti correnti da Istituzioni sociali private

Tipologia 105: Trasferimenti correnti dall’Unione Europea e dal resto del mondo

Questi ultimi sono accertati distintamente per la quota finanziata direttamente dalla UE e per la quota di cofinanziamento nazionale e imputate negli esercizi in cui l’Ente ha programmato di eseguire la spesa. L’esigibilità del credito dipende dall’esecuzione della spesa finanziata con i fondi comunitari. L’eventuale erogazione di acconti è accertata nell’esercizio in cui è incassato l’acconto.

Titolo IV – Entrate in conto capitale

Tipologia 200: Contributi agli investimenti

Per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre Amministrazioni pubbliche la scadenza del credito coincide con l’esercizio finanziario in cui è adottato l’atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, in conformità alle modalità indicate al punto 5.2, lett. c)²⁰, con riferimento alle scadenze in cui il trasferimento è erogato.

Trasferimenti e contributi altre Amministrazioni

20) Allegato n. 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 corretto e integrato dal D.Lgs. n. 126/2014. Punto 5.2, lett. c) per la spesa relativa a trasferimenti correnti, l’imputazione dell’impegno avviene: «- nell’esercizio finanziario in cui viene adottato l’atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l’atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l’impegno è imputato negli esercizi in cui l’obbligazione viene a scadenza. L’Amministrazione pubblica ricevente rileverà l’accertamento di entrata riferito al trasferimento corrente e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell’esercizio di riferimento correlate al trasferimento o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da trasferimenti correnti finalizzati); - nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente negli esercizi finanziari in cui vengono a scadenza le singole obbligazioni, individuati sulla base del piano di ammortamento del prestito. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispongono l’impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento. Le modalità di contabilizzazione dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale sono le stesse previste per i trasferimenti correnti. I trasferimenti in conto capitale non costituiscono spese di investimento e, pertanto, non possono essere finanziati attraverso l’assunzione di debiti e dismissioni patrimoniali.»

Per ottemperare a quanto sopra, viene previsto che ogni Amministrazione pubblica che impegna spese a favore di altre Amministrazioni pubbliche ne dia comunicazione ai destinatari, mentre per quel che attiene alle erogazioni effettuate dal Ministero dell'Interno agli Enti locali, la comunicazione viene garantita attraverso il sito internet istituzionale con la pubblicazione delle spettanze. Questa modalità potrà essere adottata anche dagli altri Enti.

Per i trasferimenti ed i contributi erogati da Amministrazioni pubbliche che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria, l'esigibilità dell'entrata è determinata in considerazione dell'esigibilità della stessa, a prescindere dall'esercizio di imputazione dell'impegno da parte dell'Amministrazione erogante.

Per i "contributi a rendicontazione", viene stabilito quanto segue a seconda del tipo di contabilità adottata dal soggetto erogante: in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un'Amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziato, vi è coincidenza temporale di imputazione del contributo da parte dell'Amministrazione beneficiaria con l'imputazione dei corrispondenti impegni ad opera dell'Amministrazione erogante. La delibera con cui un Ente decide di erogare contributi "a rendicontazione" a favore di altri Enti costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata, anche se subordinata alla realizzazione della spesa. L'individuazione degli esercizi cui imputare la spesa per trasferimenti è effettuata sulla base dei cronoprogrammi presentati dagli Enti finanziati; in seguito a ciò l'Ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, imputandole ai medesimi esercizi in cui vengono registrati gli impegni da parte dell'Ente erogante.

Contributi a
rendiconta-
zione

In corso d'opera, in caso di variazioni rispetto ai cronoprogrammi, l'Ente beneficiario in occasione delle rendicontazioni, provvederà a darne tempestiva comunicazione all'Ente erogante aggiornando il cronoprogramma. In conseguenza di ciò, entrambi gli Enti provvedono alle necessarie variazioni sia degli stanziamenti del bilancio di previsione sia dell'eventuale re-imputazione degli accertamenti e degli impegni.

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 di erogazione del contributo a proprio favore da parte dell'Ente erogante. L'entrata è imputata agli

esercizi in cui l’Ente beneficiario prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato sulla base del cronoprogramma. In questo caso infatti, il diritto di riscuotere il contributo ossia l’esigibilità, sorge a seguito della realizzazione della spesa oggetto di rendicontazione²¹.

1.2.3 Entrate da mercati finanziari

Il principio contabile applicato, al punto 3.17 raccomanda particolare attenzione alle scelte riguardanti il ricorso all’indebitamento. Occorre valutare ogni alternativa con particolare riferimento «*al costante mantenimento degli equilibri economico-finanziari*», sia dell’esercizio in corso, sia degli esercizi futuri. Il ricorso all’indebitamento, che genera oneri a carico del bilancio dell’Ente, va utilizzato nella sola eventualità che non siano presenti risorse finanziarie alternative più convenienti. Il Legislatore suggerisce il ricorso a forme flessibili di indebitamento come, ad esempio, le aperture di credito, per poter mantenere sotto controllo l’indebitamento netto dell’Ente e favorire una migliore programmazione pluriennale delle spese di investimento.

Titolo VI – Accensione prestiti

Tipologia 100: Emissione di titoli obbligazionari

Tipologia 200: Accensione prestiti a breve termine

21) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato A/2, D.Lgs. 10 agosto 2104, n. 126, punto 3.6: «*Per quanto riguarda, in particolare, i contributi del Ministero della giustizia per gli uffici giudiziari, l’accertamento è effettuato sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito nei confronti del Comune, da parte del Ministero della Giustizia, a seguito dell’esame della rendicontazione presentata, o in assenza, sulla base dell’effettivo incasso. In ogni caso, è annualmente considerato esigibile il 70 per cento del contributo globalmente erogato nell’anno precedente o nell’ultimo esercizio in cui il Ministero della giustizia ha erogato il contributo a favore del comune (art. 2, comma 2, del D.P.R. 4 maggio 1998, n. 187). La rata a saldo è accertata sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito da parte del Ministero della Giustizia, o in assenza, sulla base dell’effettivo incasso. Nell’esercizio in cui è incassato il saldo, si provvede alla cancellazione degli eventuali residui attivi riguardanti l’acconto della rata cui il saldo si riferisce e gli acconti degli esercizi precedenti, se non correlati a formale riconoscimento del credito da parte del Ministero. In sede di riaccertamento straordinario dei residui di cui all’art.3, comma 7, del presente decreto, e successive modificazioni e integrazioni, l’Ente provvede a cancellare i residui attivi riguardanti gli esercizi per i quali il comune ha già incassato la rata a saldo;*»

Tipologia 300: Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine

Tipologia 400: Altre forme di indebitamento

Il principio contabile applicato prevede²² che l'accertamento relativo ad un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti di cui alle tipologie sopraelencate, venga effettuato nel momento di stipula del contratto di mutuo o prestito (con imputazione all'esercizio in cui la somma diventa esigibile ossia nel momento in cui il soggetto finanziatore rende disponibile le somme).

Nei mutui tradizionali la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento di concessione del prestito se disciplinato dalla legge.

Mutui
tradizionali

All'accertamento corrisponde un aumento del valore nominale dell'indebitamento, mentre le spese relative agli oneri finanziari sostenute all'atto dell'erogazione, così come la quota di interessi passivi delle successive rate di ammortamento, vengono ricomprese nell'equilibrio di parte corrente. La quota di rimborso del capitale viene imputata al Titolo IV della spesa alla voce "Rimborso di prestiti". Gli oneri finanziari relativi all'erogazione del prestito non costituiscono esborso diretto da parte dell'Ente in quanto l'entrata del debito viene contabilizzata al netto degli stessi.

La contabilizzazione dell'effettivo aumento del valore nominale dell'indebitamento ne dovrà tenere debito conto²³.

Il principio della competenza finanziaria impone che gli impegni relativi alle spese di investimento siano imputati all'esercizio in cui le relative obbligazioni diventano esigibili; pertanto, l'inerenza tra l'entrata accertata come indebitamento e la sua corrispondente spesa finanziata, viene garantita attraverso appositi accantonamenti al fondo pluriennale vincolato, al quale si rimanda per gli opportuni approfondimenti.

Solo nel caso in cui leggi specifiche concedano la possibilità di accedere a forme di indebitamento a copertura di obbligazioni già scadute non si procede alla contabilizzazione attraverso il fondo pluriennale vincolato.

Nei casi in cui la Cassa Depositi e Prestiti (o altro istituto finanziatore), eroghi un finanziamento rendendo immediatamente

Finan-
ziamenti
immediata-
mente
disponibili

22) Punto 3.18 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

23) Punto 3.21 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

disponibili le somme in un apposito conto intestato all’Ente, queste devono essere contestualmente accertate e riscosse intendendosi immediatamente esigibili.

Inoltre, a seguito dell’accertamento di cui sopra, l’Ente registra tra le spese l’impegno e il pagamento riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa Depositi e Prestiti.

Deposito bancario

Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell’Ente, consentendo la rilevazione contabile dell’incasso derivante dal prestito.

A fronte dell’impegno per la costituzione del deposito bancario si rileva, imputandolo sempre al medesimo esercizio, l’accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito.

Apertura di credito

Per le “aperture di credito”²⁴ che si consolidano in mutui passivi a seguito di un sopraggiunto fabbisogno di liquidità, l’accertamento è disposto dal responsabile del contratto di prestito, sulla base delle erogazioni.

L’apertura di credito viene utilizzata sulla base delle necessità finanziarie degli impegni di spesa correlati nell’esercizio. Vi è corrispondenza tra gli importi dei singoli accertamenti e i relativi esercizi di imputazione dell’entrata, con quelli degli impegni effettuati per la relativa spesa di investimento, così come previsto dal cronoprogramma.

Rinegoziazione dei prestiti

La disposizione del principio contabile applicato relativa alla rinegoziazione dei prestiti²⁵, discende dalla norma costituzionale, art. 119²⁶ che limita il ricorso all’indebitamento al solo finanziamento della spesa per investimento. Appare quindi evidente che l’eventuale debito nominale rinegoziato non debba in nessun caso aumentare e pertanto eventuali indennizzi o penalità derivanti dall’operazione andranno contabilizzati nella spesa corrente.

In caso di estinzione anticipata, la spesa sostenuta per il rimborso del capitale sarà registrata al titolo quarto “Rimborso di prestiti”, mentre la spesa riferita agli interessi ancora dovuti o all’eventuale indennizzo o penalità andrà indicata nel Titolo I.

24) Punto 3.19 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

25) Punto 3.22 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

26) Art. 119 Costituzione, comma 8: «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.»

Il D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 ha integrato il principio contabile applicato al punto 3.22 elencando le registrazioni contabili da effettuare nel caso di rinegoziazione di prestiti, sia che avvengano attraverso estinzione anticipata, sia che si concretizzino tramite ristrutturazione del debito²⁷.

Il leasing finanziario e i contratti assimilati²⁸ quali ad esempio leasing immobiliare, leasing in costruendo, *sale and lease-back*, ecc., sono contratti di finanziamento che nella definizione generale, 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

Leasing
finanziario
e contratti
assimilati

27) Pertanto, la rinegoziazione di un finanziamento attraverso l'estinzione anticipata o la ristrutturazione del debito, richiede le seguenti registrazioni contabili:

- a) la cancellazione degli impegni riguardanti il rimborso dei prestiti, già registrati e imputati agli esercizi previsti nel piano di ammortamento del finanziamento per il pagamento degli interessi passivi e delle quote capitale (nel rispetto del principio applicato n. 5.6);
- b) la reimputazione al Titolo IV della spesa "rimborso prestiti" dell'esercizio in cui avviene l'estinzione anticipata, degli impegni cancellati al punto a) riguardanti la quota capitale del debito residuo (conservando il valore nominale del debito residuo), al fine di consentire la registrazione, nel corso di tale esercizio, del pagamento diretto ad estinguere anticipatamente il debito. Nel rispetto del principio contabile generale n. 4 dell'integrità del bilancio, la registrazione del pagamento è effettuata anche se l'estinzione non comporta effettivi movimenti di cassa. In tal caso il pagamento è registrato attraverso una regolazione contabile;
- c) la registrazione contabile della differenza tra il valore nominale del debito che è stato reimputato secondo quanto previsto alla lettera b) e il valore attribuito al debito nell'esercizio in corso, ai fini dell'estinzione anticipata o della ristrutturazione del debito, senza tenere conto dell'eventuale indennizzo o penalità previsti contrattualmente, che devono essere registrati distintamente. Se positiva, tale differenza è registrata al Titolo III delle entrate, come "Proventi finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (E.3.04.99.01.001), se negativa è registrata nel Titolo I, tra gli "Oneri finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (U.1.08.99.01.001).

In caso di ristrutturazione del debito, si provvede anche:

- alla registrazione contabile del nuovo prestito, attraverso l'accertamento della nuova entrata da accensione di prestiti e la relativa regolazione contabile (emissione di un mandato sul capitolo riguardante il rimborso di prestiti anticipato, per un importo pari alla quota del rimborso finanziata dal nuovo finanziamento. Tale mandato è versato in entrata del bilancio dell'Ente, al capitolo dell'accensione del nuovo prestito);
- alla registrazione degli impegni riguardanti il nuovo finanziamento, distintamente per la quota interesse e la quota capitale, nel rispetto del principio applicato n. 5.6.

L'estinzione anticipata o la rinegoziazione di un debito che prevede il rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza, per il quale l'ordinamento impone forme di ammortamento annuale del prestito, attraverso accantonamenti contabili o operazioni finanziarie quali derivati "bullet/amortizing", si estende anche alla relativa operazione di derivati.

Nel caso in cui l'ammortamento graduale del debito è stato realizzato attraverso accantonamenti contabili, si dispone l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il rimborso del bullet.

28) Punto 3.25 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

di un canone periodico, con la possibilità di riscattarlo, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto». Gli attori coinvolti nell’operazione di leasing finanziario sono: l’utilizzatore che utilizza il bene e che ha la facoltà di riscattarlo alla fine del contratto, il finanziatore dell’operazione, società dei leasing, che acquista materialmente il bene scelto dall’utilizzatore, e che conserva la proprietà dello stesso fino all’eventuale riscatto e il fornitore che vende alla società di leasing il bene oggetto del contratto.

Leasing
operativo

Nel caso di leasing operativo, lo stesso produttore del bene lo concede in locazione per un canone che corrisponde solitamente al valore dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica. Si caratterizza per la mancanza dell’opzione di riscatto.

La Corte di Cassazione²⁹, intervenendo nella distinzione delle due tipologie, ha considerato il leasing finanziario come “leasing traslativo” ove i canoni non costituiscono soltanto il corrispettivo dell’utilizzazione del bene ma rappresentano anche parte del prezzo del bene stesso.

Il leasing operativo invece viene qualificato come “leasing di godimento” i cui canoni sono calcolati in riferimento al solo valore di utilizzo del bene³⁰. Il leasing operativo è quindi un qualsiasi contratto di locazione dove i rischi e benefici derivanti dalla proprietà non vengono trasferiti.

Il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l’investimento; si rilevano con le stesse scritture contabili utilizzate per registrare gli investimenti finanziati da debito.

29) Corte di Cassazione, Civ., S.U., n. 64/1993.

30) Lo IAS 17, paragrafo 10, per distinguere concretamente le due tipologie di leasing, indica le situazioni che individualmente o congiuntamente consentono di classificare un contratto di leasing come finanziario:

- a) il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
- b) il locatario ha l’opzione di acquisto del bene a un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al *fair value* (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l’opzione, cosicché all’inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
- c) la durata del contratto copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita;
- d) all’inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al *fair value* (valore equo) del bene locato;
- e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche.

Le operazioni di leasing finanziario sono contabilizzate secondo il c.d. “metodo finanziario” secondo il quale, in ossequio al principio di prevalenza della sostanza sulla forma, il locatario contabilizza l’operazione come se avesse contratto un finanziamento e con questo finanzia l’acquisto del bene in leasing.

Metodo
finanziario
di contabi-
lizzazione

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 accertando l’entrata, impegnando la spesa ed emettendo 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 attualizzato dei pagamenti dovuti per il leasing (il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell’operazione di leasing; se non è disponibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario).

All’atto del pagamento, 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.

La spesa per l’esercizio del riscatto, al termine del contratto di leasing, è registrata tra le spese di investimento.

Per quanto attiene alle regole di contabilizzazione del metodo finanziario in “contabilità economico-patrimoniale” si riassumono i seguenti adempimenti:

Adempi-
menti

- iscrizione dell’immobilizzazione tra le attività al valore corrente (anche se manca il titolo di proprietà) ed in contropartita di un debito verso fornitori di immobilizzazioni tra le passività per lo stesso importo iniziale;
- l’immobilizzazione deve essere ammortizzata in conto economico in ragione della residua possibilità di utilizzazione;
- i canoni di locazione pagati devono essere ripartiti pertanto tra oneri finanziari maturati sul debito verso fornitori e riduzione dello stesso debito verso fornitori (analogamente al rimborso di una quota di un mutuo).

Il metodo finanziario prevede che i beni oggetto del leasing siano iscritti nel patrimonio tra le attività dell’Ente utilizzatore, poiché lo stesso, pur non avendo la proprietà giuridica dei beni

locati, ne ha comunque la disponibilità per la gran parte della vita utile del bene.

Si privilegia dunque la sostanza economica rispetto alla forma giuridica dell'operazione.

Il metodo finanziario è quello utilizzato dai principi contabili internazionali.

Una particolarità del bene concesso in locazione finanziaria all'Amministrazione pubblica è che deve poter essere oggetto di proprietà privata in quanto, fino al momento del riscatto, rimane in proprietà della società di leasing. Inoltre, in caso di mancato esercizio del diritto di riscatto da parte dell'Amministrazione pubblica la società conserverebbe la proprietà del bene. In conseguenza di ciò, ed in quanto non commerciabili, non possono costituire oggetto di contratto di leasing beni rientranti del demanio pubblico necessario o facenti parti del patrimonio indisponibile.

I nuovi principi di contabilizzazione delle operazioni di leasing si applicano alle nuove operazioni di leasing.

Titolo VII – Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere

Tipologia 100: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere e le relative spese concernenti la chiusura dell'anticipazione di tesoreria sono registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate nel rispetto del principio dell'integrità. Non costituiscono debito per l'Ente poiché destinate a sanare momentanei squilibri di liquidità e soprattutto ad essere restituite entro l'esercizio³¹.

Il bilancio di previsione annuale di competenza e di cassa e il bilancio di previsione pluriennale di competenza hanno carattere autorizzatorio fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria, così come previsto dal principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16.

Nel rendiconto generale si espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In un allegato si darà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione con particolare evidenza del suo utilizzo medio e massimo.

31) Punto 3.26 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

1.2.4 Gestione della spesa

Qualsiasi atto amministrativo che comporti una spesa a carico dell'Ente deve ottenere, fin dall'origine, l'attestazione di copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio, ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio indicato nel provvedimento che ha dato origine al procedimento di spesa. Le prenotazioni che alla fine dell'esercizio non si sono concretizzate in obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate come economie di bilancio.

L'impegno, così come indicato dall'art. 183 TUEL, costituisce la prima fase del procedimento di spesa, attraverso la quale viene registrata nelle scritture contabili una obbligazione giuridicamente perfezionata passiva, avendo determinato tutti gli elementi costitutivi, quali:

Art. 183
TUEL:
impegno

- la somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la ragione del debito;
- il vincolo sulle previsioni di bilancio;
- la scadenza dell'obbligazione (a seguito della riformulazione del D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126).

Così come per le entrate, quindi, anche per le spese il principio della competenza finanziaria potenziato prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate passive debbano essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

La natura esigibile della spesa è determinata per le singole tipologie di spesa.

Esigibilità
della spesa

Sono considerate esigibili le spese impegnate nell'esercizio precedente le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa nell'anno di riferimento.

Il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza, avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili.

Non possono essere imputate ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Vediamo nel dettaglio le principali tipologie di spesa.

1.2.5 Spese correnti³²

1) Spesa per il personale

L'imputazione dell'impegno per la spesa di personale avviene nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai c.d. "tabellari", anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra Amministrazione pubblica, anche se direttamente pagato da quest'ultima. In questi ultimi casi verrà rilevato in entrata il relativo rimborso. Per quanto attiene ai rinnovi contrattuali, ad eccezione nell'ipotesi in cui vi sia il blocco integrale dei rinnovi economici nazionali senza possibilità di recupero, nelle more della firma del contratto, gli Enti accantonano annualmente le somme necessarie in capitoli appositi senza però procedere ad impegnarle. A fine anno, nell'eventualità di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla formazione del risultato di amministrazione.

Trattamento
accessorio e
premiante

Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio.

Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. A fine esercizio, a seguito di formale deliberazione di costituzione del fondo sulla quale viene reso il parere del revisore, le risorse destinate a finanziare il fondo diventano vincolate. Pertanto, non potendo assumere l'impegno fino all'atto della sottoscrizione della contrattazione integrativa, le economie correlate confluiranno nella quota vincolata dell'avanzo di amministrazione.

Nel primo periodo di applicazione del suesposto principio contabile, a seconda delle modalità di contabilizzazione adottate in precedenza dagli Enti, si configurano casistiche differenti.

32) Punto 5.2 principio contabile applicato contabilità finanziaria.

Gli Enti che impegnano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio successivo a quello in cui si riferiscono riscontrano continuità rispetto al passato, nel rispetto dei vincoli concernenti la spesa di personale. Nel primo anno di previsione in cui viene adottato il principio contabile infatti, gli Enti provvederanno a stanziare spese di personale relative ad una annualità intera così composte:

- la spesa riguardante l'anno di riferimento che sarà da liquidare entro l'anno;
- la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento;
- il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento economico accessorio relativo all'anno in corso ma destinato ad essere liquidato nell'anno successivo.

Gli Enti che impegnano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio a cui si riferiscono, non registrano problematiche legate a discontinuità, a condizione che tali spese siano state pagate nell'esercizio successivo, dopo aver effettuato il riaccertamento straordinario dei residui. Attraverso questa revisione l'Ente, al 31 dicembre dell'anno che precede l'entrata a regime della riforma, provvederà a cancellare gli eventuali impegni riferiti al trattamento accessorio e premiante e a re-imputarli all'esercizio successivo, garantendone la copertura attraverso il fondo pluriennale vincolato.

Pertanto anche tali Enti si troveranno nel primo esercizio di previsione uno stanziamento di spesa del personale composto dalle seguenti voci:

- la spesa riguardante l'anno di riferimento che sarà da liquidare entro l'anno;
- il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento economico accessorio relativo all'anno in corso ma destinato ad essere liquidato nell'anno successivo;
- a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario, l'incremento relativo alla premialità e al trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare e corrispondere nell'anno in corso.

Gli Enti che impegnano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio a cui si riferiscono, ma che provvedono a pagarle prima del riaccertamento straordinario

dei residui dovranno, onde evitare problemi di discontinuità del livello degli impegni ai fini del rispetto dei vincoli della spesa di personale, effettuare il pagamento imputandolo alla gestione di competenza dell'esercizio in corso e non alla gestione residui del periodo precedente. Per poter operare in questo modo l'Ente si troverà a dover impegnare nuovamente spese già oggetto di impegno nel periodo precedente; a seguito dell'operazione di riaccertamento si procederà ad eliminare la duplicazione cancellando l'impegno preso a seguito dell'operazione straordinaria di riaccertamento stessa.

2) Acquisti di beni e servizi

L'imputazione dell'impegno per la spesa relativa all'acquisto di beni e servizi avviene:

- relativamente alla spesa corrente nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui deriva l'obbligazione;
- nelle fattispecie relative a contratti di affitto e di somministrazione periodica ultrannuale, negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi;
- per gli aggi corrisposti sui ruoli, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto nella convenzione applicato sul totale delle entrate accertate al netto dell'eventuale accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- per i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo, nell'esercizio in cui la prestazione è resa;
- per le spese riferite alle commissioni per l'alienazione di beni, di titoli e di partecipazioni, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate e per un importo pari a quello previsto dal contratto, nel caso in cui il provento venga incassato al netto³³.

33) Aggiornamento del principio contabile dell'11 agosto 2014, D.Lgs. n. 126/2014.

3) Trasferimenti

L'imputazione avviene nell'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo.

Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente modalità temporali e scadenze in cui il trasferimento verrà erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente l'imputazione avverrà negli esercizi finanziari in cui giungono a scadenza le singole obbligazioni, così come individuate nel piano di ammortamento del prestito. Le modalità di contabilizzazione dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale sono uguali a quelle relative ai trasferimenti correnti.

4) Utilizzo beni di terzi

Per la spesa per l'utilizzo di beni di terzi quali ad esempio la locazione, l'impegno sulla spesa corrente viene assunto per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.

5) Posizioni debitorie IVA e IRAP

Anche per le contabilità fiscalmente rilevanti dell'Ente, le entrate e le spese sono contabilizzate in contabilità finanziaria al lordo di IVA per cui, per la determinazione della posizione IVA, diventa rilevante la contabilità economico-patrimoniale e le rilevazioni previste dalle norme fiscali quali ad esempio i registri IVA. La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate, l'eventuale credito IVA o, l'eventuale debito IVA tra le spese. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale all'eventuale pagamento eseguito nel corso dell'anno di imposta, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'Ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.

Come già accennato in precedenza, il credito IVA riferito a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. A tal fine, se una quota del risultato di amministrazione pari al credito IVA derivante dall'Investimento finanziato dal debito, viene vin-

colata alla realizzazione di investimenti, l'Ente può procedere alla compensazione dei tributi o al finanziamento di spese correnti.

Viene previsto che le informazioni riguardanti la gestione IVA vengano inserite nella nota integrativa al consuntivo.

In caso di opzione per l'applicazione del metodo commerciale sulle attività rilevanti ai fini IRAP, e nell'ipotesi in cui, in sede di presentazione della dichiarazione annuale, venga evidenziato un credito relativo ai maggiori versamenti degli acconti mensili IRAP, gli Enti accertano il credito conseguente imputandolo nell'esercizio in cui viene presentata la richiesta di rimborso.

6) Interessi passivi

Gli impegni riguardanti gli interessi passivi sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza l'obbligazione giuridica passiva.

Gli impegni relativi agli interessi derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione e negli esercizi successivi in base al piano di ammortamento.

La registrazione dell'impegno avviene a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento nel caso di erogazione da parte della Cassa Depositi e Prestiti.

7) Incarico al legale

In deroga al principio della competenza potenziata ma al fine di garantire la copertura della spesa, 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 sede di predisposizione del rendiconto, all'atto dell'operazione di revisione dei residui, nel caso in cui l'obbligazione risulti non esigibile, si provvederà alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche su indicazioni presenti nel contratto di conferimento di incarico al legale.

L'Ente deve chiedere ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa oggetto di impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo plu-

riennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata.

Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla re-imputazione delle entrate e delle spese re-imputate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della Giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto

8) Fondo rischi contenzioso

A seguito di contenzioso in cui vi siano alte probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, e l'Ente sia condannato (in attesa degli esiti del giudizio), al pagamento di spese, si realizza una «*obbligazione passiva condizionata a verificarsi di un evento*» in riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa.

L'Ente, in questa circostanza, accantona le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese. A fine esercizio, verrà quindi incrementato il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi.

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali procedendo ad una ricognizione del contenzioso a carico dell'Ente generatosi negli esercizi precedenti. Il relativo onere può essere ripartito, in quote uguali, o tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o secondo una prudente valutazione dell'Ente. In ogni caso, rimane fermo l'obbligo di accantonare nel primo esercizio del bilancio di previsione, il fondo riguardante il contenzioso sorto nel corso dell'esercizio precedente.

L'organo di revisione dell'Ente è tenuto a verificare la congruità degli accantonamenti.

9) Indennità fine mandato

Le spese per indennità di fine mandato, rappresentano una spesa potenziale dell'Ente: è quindi opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione sia annuale che pluriennale, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del..."

Su tale capitolo non è possibile impegnare né tantomeno pagare per cui, a fine esercizio, l’economia di bilancio confluisce nella quota vincolata del risultato di amministrazione.

1.2.6 Spese di investimento³⁴

Le spese di investimento sono impegnate, sulla base di un cronoprogramma, negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive scaturenti dal contratto o della convenzione che prevede la realizzazione dell’investimento³⁵.

Anche per le spese di investimento che non richiedono un cronoprogramma, l’imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell’investimento³⁶ è effettuata in considerazione dell’esigibilità della spesa, in ossequio al principio generale della competenza finanziaria potenziata.

Per cui, per le spese non soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell’obbligazione stessa.

È opportuno quindi per questa finalità che, nella fase della contrattazione, venga richiesto da parte dell’Amministrazione l’indicazione nel contratto delle scadenze dei singoli pagamenti.

È comunque buona norma che l’Ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

Acquisizione
investimento
realizzato

Nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all’esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell’Ente. A tal fine si provvede alla contestuale registrazione:

- a) del debito contratto con il soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell’investimento, e procedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;
- b) dell’impegno assunto per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio³⁷.

34) Punto 5.3. principio contabile applicato contabilità finanziaria.

35) Aggiornamento del 4 febbraio 2014.

36) *Idem.*

37) *Idem.*

La copertura finanziaria delle spese di investimento che prevedono impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere programmata, fin dall'origine, sul totale dell'importo complessivo della spesa dell'investimento, sulla base di un'obbligazione giuridica perfezionata o di una legge di autorizzazione all'indebitamento.

Pertanto, non tutte le entrate già accertate ed imputate negli esercizi successivi a quello di gestione possono comporre idonea copertura alle spese di investimento impegnate in tali esercizi.

Elenchiamo le risorse che il principio contabile applicato indica come idonee alla copertura finanziaria delle spese di investimento impegnate negli esercizi successivi:

Risorse
idonee alla
copertura
finanziaria

- a) le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione, accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa;
- b) l'avanzo di amministrazione o le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'Ente o di altra Pubblica Amministrazione;
- c) le entrate già accertate imputate all'esercizio in corso di gestione (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni);
- d) le entrate già accertate derivanti da trasferimenti da altre Amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione;
- e) le entrate derivanti dai mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, dando luogo ad accantonamenti al fondo pluriennale vincolato;
- f) le entrate derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento;
- g) le entrate derivanti da altre entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento;
- h) l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità:

- per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio;
- al riequilibrio della gestione corrente;
- per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo crediti di dubbia esigibilità);
- al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.

Le altre entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, quali i permessi di costruire, in considerazione della loro incertezza, non costituiscono idonee forme di copertura degli investimenti.

L’impegno delle spese di investimento effettuato sulla base del cronoprogramma può comportare, nel tempo, la necessità di procedere a variazioni di bilancio e al riaccertamento degli impegni assunti.

In ogni caso, all’atto della verifica degli equilibri di bilancio in corso di anno e, più in generale, della variazione di assestamento, l’Ente deve dare atto di avere eseguito la verifica dell’andamento dei lavori pubblici finanziati, finalizzata all’adozione delle eventuali variazioni discendenti.

1.2.7 Deroga relativa ai servizi per conto terzi e alle partite di giro

Definizione di “operazione per conto terzi”

Per servizi per conto di terzi e partite di giro, si intendono le transazioni effettuate per conto di altri soggetti e per le quali l’Ente non pone in essere autonomia decisionale o discrezionalità. Per questa motivazione le operazioni di cui sopra non hanno natura autorizzatoria.

Per poter correttamente individuare le “operazioni per conto di terzi” il principio contabile al punto 7.1 precisa che l’autonomia decisionale ricorre quando l’Ente partecipa alla definizione di almeno uno degli elementi costitutivi della transazione quali l’ammontare, il tempo e il destinatario della spesa.

Pertanto hanno natura di servizi per conto terzi le operazioni svolte dall’Ente in qualità di “capofila” a condizione che sia solo esecutore della spesa, la gestione della contabilità svolta per un altro Ente, e la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi³⁸.

38) Punto 7.1 principio contabile applicato: «L’Ente incaricato di riscuotere tributi o altre en-

Dal punto di vista normativo, il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, come modificato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, dispone (con l'art. 80, comma 1) che la modifica dell'art. 164 TUEL si applichi «*ove non diversamente previsto nel presente decreto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi*».

Art. 164 – TUEL
“Caratteristiche del bilancio”

1. L'unità di voto del bilancio per l'entrata è la tipologia e per la spesa è il programma, articolato in titoli.
2. Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:
 - a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;
 - b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.

trate per conto terzi provvede all'accertamento e all'incasso, e all'impegno e al pagamento, dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi. L'eventuale compenso trattenuto o l'eventuale quota di tributo di competenza di chi riscuote l'entrata è registrato attraverso il versamento all'entrata del proprio bilancio di una quota del mandato emesso e imputato alla spesa per conto terzi (attraverso una regolazione contabile). L'Ente per conto del quale è riscosso il tributo/provento, accerta e riscuote l'intero importo del tributo/provento, anche se riceve un versamento al netto delle spese di riscossione o di altre spettanze a favore dell'Ente incaricato di riscuotere il tributo/provento. Per la differenza tra gli accertamenti e gli incassi effettivi è effettuata una regolazione contabile: si impegna la spesa relativa alla spesa di riscossione o al trasferimento di una quota del tributo/provento e si emette un ordine di pagamento versato in quietanza di entrata del proprio bilancio con imputazione all'unità elementare di bilancio nel quale è stata interamente accertata l'entrata riguardante il tributo/provento in questione.

Non hanno natura di “Servizi per conto di terzi” e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:

- *le spese sostenute per conto di un altro Ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre Amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.;*
- *le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'Ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;*
- *i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri Enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi destinatari dei successivi trasferimenti;*
- *le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio. Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita “tipologia di entrata” si rinvia a quanto previsto al punto 3.4.»*

L’esigenza di garantire e verificare la correlazione tra gli accertamenti e gli impegni relativi alle partite di giro e le operazioni per conto terzi ha richiesto al Legislatore una deroga espressa al principio generale n. 16 della competenza finanziaria, in virtù della quale *«Le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, sono registrate e imputate all’esercizio in cui l’obbligazione è perfezionata e non all’esercizio in cui l’obbligazione è esigibile».*

1.3 La gestione dei residui

Il riaccertamento dei residui attivi e passivi conservati nel conto di bilancio è un importante adempimento previsto dall’ordinamento degli Enti locali, codificato, in modo più dettagliato, anche dai principi contabili.

Art. 228
TUEL,
“conto del
bilancio”

Secondo quanto prescritto dall’art. 228 TUEL, così come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014, rubricato “Conto del bilancio”, *«Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione».* Questa sintesi finale dell’attività intrapresa nell’esercizio è preceduta, però, da un’attenta verifica delle situazioni che non sono legate all’attività connessa con la gestione finanziaria delle risorse di competenza dell’anno (competenza finanziaria) ma che rappresentano, invece, il proseguo o la conclusione di procedimenti iniziati in esercizi precedenti (gestione dei residui). Sempre la stessa norma, al comma 3, precisa 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 od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all’art. 3, comma 4, del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»*

Riaccerta-
mento dei
residui

Questa prescrizione, denominata “Riaccertamento dei residui attivi e passivi” (art. 228, comma 3, TUEL) costituisce, pertanto, l’atto ufficiale con cui l’Amministrazione approva la situazione di fine esercizio della gestione residui.

Con questo atto, nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza³⁹, tutte le Pubbliche Amministrazioni verificano⁴⁰:

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

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

- a) i crediti di dubbia e difficile esazione, i crediti inesigibili e i crediti insussistenti, a seguito di legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;
- b) i debiti insussistenti o prescritti;
- c) i crediti e i debiti imputati erroneamente in bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- d) i crediti e i debiti imputati all'esercizio di riferimento, che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio. Per questi ultimi è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

Per quanto attiene ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio sulla base della ricognizione effettuata, si procede all'accantonamento al fondo di crediti di dubbia e difficile esigibilità, accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione.

39) Principio della prudenza: «Il principio della prudenza deve trovare applicazione in tutto il sistema di bilancio.

Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le entrate ragionevolmente accertabili nel periodo amministrativo considerato e le spese nel limite degli impegni sostenibili.

Nel rendiconto il principio della prudenza si estrinseca essenzialmente nella regola secondo la quale le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate. Le componenti negative devono essere contabilizzate anche se solo presunte.

Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'Ente locale e rendono il sistema di bilancio inattendibile.»

40) Punto 9.1. principio contabile applicato contabilità finanziaria.

Al riguardo, si rinvia al capitolo dedicato alla trattazione del fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità.

Il principio contabile applicato suggerisce che solo dopo tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata possa valutare l'opportunità di uno stralcio di tale credito dal conto del bilancio, attraverso la riduzione di pari importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione.

Di conseguenza, è opportuno che i crediti riconosciuti di dubbia o difficile esazione, stralciati dalle scritture finanziarie, siano identificati negli elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo.

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

Delibera di
riaccerta-
mento

L'atto amministrativo attraverso il quale i crediti di cui sopra vengono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio, è la delibera di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere ampiamente motivato e soprattutto deve essere dato atto delle procedure adottate per poter realizzare i crediti prima della loro eliminazione totale o parziale. In assenza di attivazione di procedure di recupero si dovranno indicare le ragioni che hanno condotto alla prescrizione.

Con la stessa attenzione e sempre attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui, vengono eliminati dalle scritture i debiti formalmente riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta.

Se l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo dovesse riguardare una spesa con vincolo di destinazione, l'economia discendente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione.

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

Se dalla ricognizione emergessero maggiori importi di crediti e di debiti rispetto all'ammontare dei residui attivi e passivi con-

tabilizzati, è necessario procedere all'immediato accertamento ed impegno di nuovi crediti o nuovi debiti, imputati contabilmente alla competenza dell'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili.

L'emersione di debiti assunti dall'Ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio⁴¹, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto⁴².

Riconoscimento del debito fuori bilancio

Ricordiamo che, seppur in fase di riaccertamento dei residui, non è possibile procedere ad una variazione in aumento di residui passivi basandosi sull'errato presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Tale comportamento comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio e costituirebbe grave irregolarità contabile.

Per contro, si dovrà procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, in caso di riscossione di residui attivi cancellati in precedenza dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) ine-

41) Art. 194 TUEL, "Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio"

«1. Con deliberazione consiliare di cui all'art. 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità gli Enti locali 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'art. 114 ed 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'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'Ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

2. 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.

3. Per il finanziamento delle spese suddette, ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'art. 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.»

42) Aggiornamento principio contabile applicato punto 9.1. del 4 febbraio 2014.

sigibili evitando quindi di procedere attraverso l'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio.

Sintetizzando, mentre per i residui attivi il riaccertamento può concludersi sia in un incremento che in una riduzione dell'ammontare complessivo dei residui, per i residui passivi la revisione può solo portare ad una riduzione degli stessi, salvo l'ipotesi di errata classificazione dei residui passivi all'interno del medesimo titolo di spesa.

Infatti, se dalla ricognizione emerge che, in conseguenza di errori materiali o nell'ambito della revisione della classificazione del bilancio, un'entrata o una spesa sia stata erroneamente classificata in bilancio, si renderà necessario procedere alla corretta riclassificazione.

Reimputa-
zione

In tal caso, se la reimputazione avviene all'interno del medesimo titolo di bilancio o tra le missioni e programmi di bilancio, è possibile, a condizione che il totale dei residui per titolo di bilancio non risulti variato, attribuire al residuo la corretta classificazione di bilancio attraverso le opportune rettifiche.

Se invece la reimputazione di un residuo passivo avviene ad un titolo di bilancio differente da quello originario, ciò richiede la rideterminazione delle relative coperture che possono essere differenti da quelle previste inizialmente. In questa situazione l'Ente dovrà porre in essere la procedura amministrativa tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio.

Contabilmente si concretizzerà attraverso la registrazione di un nuovo impegno imputato alla competenza dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, previa individuazione della relativa copertura e la contestuale e definitiva eliminazione dalle scritture dell'impegno erroneamente classificato.

Concludendo, la reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello iniziale avviene attraverso una rettifica in aumento e contestuale e riduzione dei residui attivi, e non accertando nuovi crediti di competenza dell'esercizio.

Nel caso in cui si rendesse necessaria una revisione o un aggiornamento della classificazione di bilancio, le operazioni di re-imputazione dei residui sono effettuate ricodificando solo i residui iniziali dell'esercizio da cui decorre l'applicazione della nuova codifica attraverso un riaccertamento in sede di rendiconto dell'esercizio precedente.

Avremo quindi un'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica, che non corrisponderà all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente. Di tali differenze di codificazione verrà data spiegazione attraverso una matrice di correlazione predisposta dall'Ente.

In occasione della ricognizione dei residui possono emergere situazioni di crediti e debiti non correttamente imputati in quanto non esigibili nel corso dell'esercizio di competenza.

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 118/2011, le entrate e le spese accertate ed impegnate nell'ultimo esercizio non esigibili in tale esercizio, sono immediatamente re-imputate all'esercizio in cui lo diventano.

Si provvede quindi alla cancellazione dell'accertamento e/o dell'impegno dalle scritture e all'immediato accertamento ed impegno di nuovi crediti o debiti imputati alla competenza dell'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile.

Sotto il profilo contabile, nel caso in cui sia necessario procedere alla reimputazione dei residui passivi, è necessario attenersi ai seguenti adempimenti:

- al fine di istituire o incrementare gli stanziamenti cui le spese devono essere imputate si deve procedere ad una variazione del bilancio di previsione in corso di gestione;
- successivamente, si "trasferisce" all'esercizio di re-imputazione anche la "copertura", che l'impegno aveva nell'esercizio di origine utilizzando il fondo pluriennale vincolato⁴³.

Il principio contabile applicato, nella sua ultima formulazione specifica che non si rende necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato solo nel caso in cui la reimputazione interessi, contestualmente, entrate e spese correlate.

Crediti
e debiti
erroneamente
imputati

43) Punto 9.1. principio contabile applicato: «Ai sensi di quanto previsto dall'art. 7, comma 3 del presente decreto, attraverso una delibera di Giunta, si procede come segue:

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

Per esemplificare, il Legislatore riporta la casistica dei trasferimenti a rendicontazione, per i quali l’accertamento delle entrate è imputato allo stesso esercizio di imputazione degli impegni.

Reimputa-
zione

In questi casi, se ricorre l’obbligo di reimputazione degli impegni assunti nell’esercizio originario, in quanto esigibili nell’esercizio successivo, si provvede al riaccertamento contestuale dei correlati accertamenti, senza però costituire o incrementare il fondo pluriennale vincolato⁴⁴.

La delibera di Giunta che dispone la variazione degli stanziamenti necessari alla re-imputazione degli accertamenti e degli impegni cancellati, può disporre anche l’accertamento e l’impegno delle entrate e delle spese agli esercizi in cui sono esigibili: in quest’ultimo caso l’atto che dispone il riaccertamento ed il re-impegno contabile ha natura gestionale, in quanto riguarda obbligazioni giuridiche già assunte dagli uffici competenti.

A far data dall’adozione degli schemi di bilancio armonizzati con funzione autorizzatoria, le variazioni di bilancio discendenti dal riaccertamento ordinario sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti, con distinzione tra i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell’esercizio in corso e quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l’elenco definitivo dei residui iniziali⁴⁵.

Il principio contabile applicato conferma che il riaccertamento dei residui, essendo un’attività di natura gestionale, può avere luogo anche durante l’esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l’approvazione del rendiconto.

In caso di
esercizio
provvisorio

Se ricorre il caso di esercizio provvisorio, la variazione di bilancio che dispone la reimputazione degli impegni e degli accertamenti all’esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere dell’ultimo bilancio di previsione approvato, così come previsto dal citato art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 118/2011⁴⁶. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere.

44) Aggiornamento principio contabile applicato punto 9.1 dell’11 agosto 2014.

45) *Idem*.

46) D.Lgs. n. 118/2011, art. 3, comma 4: «Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell’allegato 1, gli Enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento. Le Regioni escludono dal riaccertamento

Il riaccertamento ordinario dei residui trova evidenza nel rendiconto finanziario ed è effettuato annualmente, con un'unica deliberazione della Giunta, previa acquisizione del parere⁴⁷ dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.

È possibile effettuare un riaccertamento parziale dei residui al fine di consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso; in tal caso si dovrà procedere con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, previa acquisizione del parere⁴⁸ dell'organo di revisione. La successiva delibera della Giunta di riaccertamento dei residui dovrà necessariamente prendere atto e recepire gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali.

1.4 Il riaccertamento straordinario dei residui

Nell'anno 2015 tutte le Amministrazioni che non hanno partecipato alla sperimentazione, dovranno approvare i bilanci sia secondo le vecchie regole sia secondo i nuovi principi della contabilità finanziaria potenziata, per poter passare nel 2016 alla sola contabilità armonizzata. Tuttavia, con l'approvazione del conto consuntivo 2014, adempimento previsto entro il 30 aprile 2015, le Amministrazioni locali dovranno obbligatoriamente procedere al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e al calcolo del fondo pluriennale vincolato nel caso in cui emergessero differenze di imputazione di residui passivi e attivi.

Decorrenze

ordinario dei residui quelli derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II e, fino al 31 dicembre 2015, i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. 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 re-imputate 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 re-imputate. 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.»

47) Aggiornamento principio contabile applicato punto 9.1 del 16 aprile 2014.

48) *Idem*.

Aspetti
critici

Tale delicata operazione presenta due aspetti critici.

Il primo è legato al fatto che, in considerazione della puntuale ricognizione di ogni residuo che ogni responsabile dovrà porre in essere per poter certificare il relativo titolo giuridico sottostante, questa fase si palesa come estremamente lunga e complessa; da qui la necessità di procedere fin da subito all’avvio della ricognizione da parte di tutti i settori dell’Ente.

Il secondo aspetto critico, recepito dal recente D.Lgs. n. 126/2014 di modifica ed integrazione del D.Lgs. n. 118/2011, riguarda la possibilità, da parte degli Enti locali, di ripartire su un massimo di dieci anni l’eventuale disavanzo di amministrazione emergente a seguito della cancellazione dei residui attivi ormai inesigibili.

Esazione
residui
attivi:
stime
della Corte
dei Conti

A titolo meramente informativo, proprio in merito alla difficile esazione dei residui attivi, si riporta che la Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, aveva evidenziato una stima (effettuata su circa 7.173 Comuni esaminati dalle sezioni regionali di controllo), della massa complessiva dei residui attivi, di sola parte corrente, pari a 33 mld di euro, di cui 13,4 mld riscossi nell’anno e oltre 17,6 mld ancora da riscuotere. Nella distribuzione per aree geografiche (nord-est, nord-ovest, centro, sud, isole), la situazione più critica riguardava i Comuni del sud, con residui conservati per oltre 9,1 mld di euro, dei quali sono stati riscossi appena il 27,5%, pari a 2,5 mld (Nord-Ovest 53%, Nord-Est 63%, Centro 38%, Isole 37%). Il rapporto tra residui riscossi e conservati, sul piano nazionale, si commisurava al 41%. Inoltre, particolarmente critici sono i dati concernenti lo smaltimento dei residui delle entrate extratributarie (Titolo III). Con riferimento al totale dei citati Enti esaminati, risulta che nel 2009 su 11,9 mld di euro di residui iniziali sono stati riscossi 3 mld e riportati nella contabilità dell’esercizio successivo 8,3 mld, mentre nel 2010, su 12,7 mld, sono stati riscossi 3,1 mld e rimasti da esigere 9 mld. Nel 2011, su 13,3 mld di residui iniziali sono stati conservati 8,2 mld e riscossi 3,6 mld e, infine, nel 2012, a fronte di 12,8 mld di residui provenienti da esercizi precedenti, le riscossioni risultavano pari a 3,9 mld e le somme conservate ammontavano a 8 mld. In conclusione, il tasso di smaltimento così palesemente basso, considerata la rilevante entità delle somme in gioco, potrebbe nascondere un vero e proprio deficit strutturale.

Inoltre, secondo uno studio dell’ANCI, un riaccertamento straordinario dei residui attivi di dubbia esigibilità, che andrebbero di conseguenza stralciati dai bilanci degli Enti locali, rappresenta

una vera e propria manovra finanziaria aggiuntiva pari ad oltre il 29,4% della spesa, non sostenibile nell'attuale quadro di finanza locale da parte degli Enti locali. Per tale ragione è stata evidenziata la necessità di immaginare un percorso di accompagnamento di natura finanziaria, che consenta agli Enti di rendere graduale e sostenibile per i bilanci l'applicazione delle nuove regole contabili.

In questo ambito si inserisce il comma 538, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, Legge di Stabilità, che concede un ampio termine di recupero del disavanzo tecnico generato dalla revisione straordinaria dei residui e dalla prima applicazione dei fondi crediti di dubbia e difficile esazione.

Art. 1,
comma 538,
Legge n.
190/2014

Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'art. 3, comma 7, del D.Lgs. n. 118/2011 così come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014, diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi alla data del 1 gennaio 2015 alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria, la c.d. "competenza finanziaria potenziata".

In concomitanza al riaccertamento dei residui propedeutico alla predisposizione del rendiconto 2014, di cui si è parlato nel paragrafo precedente, sarà opportuno predisporre anche il riaccertamento straordinario dei residui, individuando, per ciascun residuo così come definito nel rispetto del vecchio ordinamento, quelli non sostenuti da alcuna obbligazione giuridica.

La normativa sopra citata prevede che questi ultimi dovranno essere oggetto di cancellazione, mentre per i residui corrispondenti ad obbligazioni perfezionate andrà identificato ed evidenziato l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

Considerato che trattasi di un'attività gestionale, meramente ricognitiva dei residui esistenti al 1° gennaio 2015 e di adeguamento degli stessi al principio contabile generale della competenza finanziaria, il riaccertamento straordinario dei residui è adottato con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, tempestivamente trasmesso al Consiglio.

Non è prevista la possibilità di effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni, ciò onde evitare comportamenti opportunistici. Infatti, al comma 8 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 118/2011 viene puntualizzato che *«in caso di mancata deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, agli Enti locali si applica la procedura prevista dal comma 2, primo*

periodo, dell'art. 141 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 rubricato "Scioglimento e sospensione dei consigli comunali e provinciali».

Alla delibera di Giunta sono allegati i prospetti previsti dal decreto sopra citato, riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione. Entro 10 giorni dalla delibera di riaccertamento, tali prospetti sono inviati a info.arconet@tesoro.it.

Procedura
di riaccerta-
mento

La procedura di riaccertamento straordinario dei residui si può riassumere nei seguenti step:

- 1) eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni perfezionate (per esempio gli impegni assunti ai sensi dell'art. 183, comma 5, TUEL); il D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 aggiunge a questo adempimento l'obbligo di indicare nella delibera di riaccertamento straordinario, per ogni residuo cancellato, la natura della correlata fonte di copertura;
- 2) eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni scadute alla data del 31 dicembre 2014 e, ai fini della successiva reimputazione, individuazione delle relative scadenze;
- 3) determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere nel bilancio di previsione 2015-2017, nell'entrata del primo esercizio, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi e i residui attivi re-imputati, se positivo;
- 4) determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data;
- 5) individuazione delle quote accantonate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, con particolare riferimento all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo di tale accantonamento è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria punto 3.3 e dall'esempio n. 5 in appendice al principio stesso. I vincoli e gli accantonamenti sono definiti anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo, dando luogo ad un disavanzo di amministrazione;
- 6) nella stesura di una variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017

autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui al fine di consentire:

- l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015,
 - l'adeguamento degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017 riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e nell'entrata e nella spesa degli esercizi successivi,
 - l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione,
 - l'adeguamento degli stanziamenti di competenza e di cassa e l'importo dei residui iniziali attivi e passivi ai risultati del riaccertamento,
 - l'applicazione, tra le spese di ciascun esercizio, della quota dell'eventuale risultato di amministrazione negativo;
- 7) ri-accertamento e re-impegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31 dicembre 2014.

Se i residui passivi sono prevalentemente reimputati ai primi esercizi, mentre i residui attivi sono prevalentemente imputati agli esercizi successivi, è probabile che il fondo pluriennale vincolato, determinato come differenza tra i residui passivi e i residui attivi, non sia sufficiente a dare copertura ai debiti reimputati ai primi esercizi. Da quanto si evince dalla lettura degli adempimenti, una componente necessaria del provvedimento di riaccertamento straordinario dei residui è costituita dalla variazione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, dalla variazione degli stanziamenti e dei residui in corso di gestione.

Variazione
del bilancio
di previ-
sione

Successivamente si rende necessario porre attenzione agli effetti sugli equilibri dei singoli esercizi considerati dal bilancio, così come rideterminati dalla distribuzione temporale dei residui attivi e passivi reimputati. Per meglio rappresentare ciò ci si avvarrà dell'Allegato n. 1 di seguito riportato.

Effetti sugli
equilibri
di bilancio

Nel caso in cui i residui attivi reimputati ad un esercizio siano di importo superiore alla differenza tra il fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e i residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi.

Nel bilancio di previsione dell’esercizio in cui si verifica tale differenza verrà stanziato un accantonamento di pari importo alla spesa riguardante il fondo pluriennale vincolato e a tal fine devono essere compilate le righe 7, 12 e 17 dell’Allegato B/1 del D.Lgs. n. 118/2011 alla delibera di riaccertamento dei residui.

Allegato n. 1 alla delibera di riaccertamento dei residui

FONDO PLURIENNALE DA ISCRIVERE IN ENTRATA DEL BILANCIO 2015		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Residui passivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e reimpegnati con imputazione agli esercizi 2015 o successivi	1		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all’art. 3, comma 7, del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2014 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell’obbligazione formalmente costituita ⁴	a		
Residui attivi eliminati alla data del 1° gennaio 2015 e riaccertati con imputazione agli esercizi 2015 e successivi	2		
Fondo pluriennale vincolato da iscrivere nell’entrata del bilancio 2015, pari a (3)=(1)+(a)-(2) se positivo, altrimenti indicare 0	3	-	-
FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2015 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2016		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all’esercizio 2015	4		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all’art. 3, comma 7, del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2015, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell’obbligazione formalmente costituita ⁴	b		
Entrate riaccertate con imputazione all’esercizio 2015	5		
Quota del fondo pluriennale vincolato di entrata utilizzata nel 2015, pari a (6)=(4)+(b)-(5) se positivo, altrimenti indicare 0	6	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a (7)=(5)-(4)-(b) altrimenti indicare 0 ²	7		
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al fondo pluriennale vincolato di entrata e alle entrate riaccertate, pari a (4)+(b)-(5)-(3) se positivo ³		-	-
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2015 e del fondo pluriennale di entrata dell’esercizio 2015 (8)=(3)-(6)+(7).	8	-	-
FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2016 E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2017		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE

I – La revisione straordinaria e ordinaria dei residui

Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2016	9		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, comma 7, del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2016, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita ⁴	c		
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2016	10		
Quota del Fondo pluriennale vincolato accantonata in entrata utilizzata nel 2016, pari a $(11)=(9)+(c)-(10)$ se positivo, altrimenti indicare 0	11	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(12)=(10)-(9)-(c)$, altrimenti indicare 0 ²	12		
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al fondo pluriennale vincolato di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(9)+(c)-(10)-(8)$ se positivo ³		-	-
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 e del fondo pluriennale di entrata dell'esercizio 2017 $(13)=(8)-(11)+(12)$	13	-	-
FONDO PLURIENNALE DI SPESA DEL BILANCIO 2017 (E DI ENTRATA DEL BILANCIO 2018 SE PREDISPOSTO)		PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Spese reimpegnate con imputazione all'esercizio 2017	14		
Spesa corrispondente alle gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, comma 7, del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, che si prevede esigibili nel 2017 i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita ⁴	d		
Entrate riaccertate con imputazione all'esercizio 2017	15		
Quota del fondo pluriennale vincolato accantonata in entrata utilizzata nel 2017, pari a $(16)=(14)+(d)-(15)$, altrimenti indicare 0	16	-	-
Eccedenza dei residui attivi riaccertati accantonata al fondo pluriennale vincolato di spesa, di importo non superiore a $(17)=(15)-(14)-(d)$ se positivo, altrimenti indicare 0 ²	17		
Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al fondo pluriennale vincolato di entrata e alle entrate riaccertate, pari a $(14)+(d)-(15)-(13)$ se positivo ³		-	-
Incremento del fondo pluriennale vincolato di spesa del bilancio di previsione 2017 $(18) = (13)-(16)+(17)$	18	-	-
<p>1) In caso di riaccertamento di residui attivi e passivi imputati ad altri titoli del bilancio, aggiungere al prospetto ulteriori colonne. Il riaccertamento straordinario dei residui è escluso solo per i residui attivi e passivi riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, cui non si applica il principio di competenza finanziaria potenziata.</p> <p>2) Indicare la quota dell'eccedenza dei residui attivi reimputati che è necessario accantonare per dare copertura ai residui passivi reimputati agli esercizi successivi se, in tali esercizi, il fondo pluriennale vincolato accantonato in entrata del bilancio non è sufficiente.</p> <p>3) Da finanziare con risorse dell'esercizio.</p> <p>4) Comprende anche le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento, nei casi in cui, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.4, è consentita la costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di obbligazioni giuridicamente costituite esigibili negli esercizi successivi.</p>			

RIEPILOGO RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI	PARTE CORRENTE	CONTO CAPITALE
Entrate accertate reimputate al 2015	-	-
Entrate accertate reimputate al 2016	-	-
Entrate accertate reimputate al 2017	-	-
Entrate accertate reimputate agli esercizi successivi	-	-
TOTALE RESIDUI ATTIVI REIMPUTATI	-	-

Impegni reimputati al 2015	-	-
Impegni reimputati al 2016	-	-
Impegni reimputati al 2017	-	-
Impegni reimputati agli esercizi successivi	-	-
TOTALE RESIDUI PASSIVI REIMPUTATI	-	-

La stessa particolarità può verificarsi nel caso in cui il totale dei residui attivi riaccertati risulti superiore al totale dei residui passivi riaccertati. Anche se nell'entrata dell'esercizio 2015 non è costituito il fondo pluriennale vincolato, la distribuzione temporale delle reimputazioni potrebbe rendere necessario destinare una parte dei residui attivi imputati ad un esercizio alla copertura dell'eccedenza degli impegni imputati agli esercizi successivi.

In ultimo, il principio contabile prevede che nel caso in cui la parte dei residui attivi re-imputata, risulti eccedente rispetto alla copertura sia dei residui passivi reimputati⁴⁹, sia all'eventuale copertura del disavanzo di amministrazione da riaccertamento⁵⁰, può essere destinata al finanziamento di nuove spese. In questo ultimo caso, la variazione di bilancio tesa ad individuare la destinazione di tali risorse, deve essere approvata dal Consiglio.

Nel caso in cui i residui passivi reimputati ad un esercizio siano di importo superiore alla somma totale del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, si origina un disavanzo tecnico a cui deve

49) Punto 9.3 principio contabile applicato: «*compresi quelli imputati agli esercizi successivi*».

50) Punto 9.3 principio contabile applicato: «*compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti*».

essere data copertura con le risorse dell'esercizio (rappresentato nelle righe denominate "Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate" dell'Allegato n. 1 alla delibera di riaccertamento dei residui). Anche in questa eventualità, la variazione di bilancio volta ad individuare la copertura del disavanzo tecnico sarà approvata dal Consiglio.

Come per il riaccertamento ordinario, il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio, operando le registrazioni delle reimputazioni nelle scritture contabili. Il bilancio di previsione approvato successivamente al riaccertamento dei residui dovrà essere predisposto tenendo conto di tali registrazioni contabili.

L'adeguamento del bilancio di previsione alle risultanze del riaccertamento straordinario riguarda gli stanziamenti di competenza e di cassa e i residui iniziali.

Adegua-
mento del
bilancio di
previsione

A tal fine, i residui iniziali devono corrispondere all'importo dei residui risultante dal rendiconto 2014 riclassificati secondo la classificazione armonizzata e gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui devono essere registrati come variazione dei residui iniziali.

Pertanto, a seguito dell'approvazione del rendiconto 2014, i residui iniziali presunti 2015, sono sostituiti dai residui iniziali definitivi, mentre gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui costituiscono una prima variazione apportata nel corso della gestione, alla data del 30 aprile 2015.

Nel rendiconto "armonizzato" del 2015, nel conto del bilancio:

- il totale della voce RS, concernente i residui attivi (o passivi) al 1° gennaio 2015 corrisponde al totale dei residui attivi (o passivi) al 31 dicembre 2014 del rendiconto 2014;
- nelle voci R del rendiconto, concernenti "Riaccertamento dei residui" sono indicate sia le variazioni apportate in occasione del riaccertamento straordinario al 30 aprile 2015, che quelle apportate in occasione del riaccertamento ordinario 2015, riferito alla data del 31 dicembre 2015.

**Allegato n. 2 alla delibera di riaccertamento dei residui
 Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla
 data del riaccertamento straordinario dei residui**

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2013 DETERMINATO NEL RENDICONTO 2013 (a)		
Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (b)	(-)	-
Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (c) ¹	(+)	
Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)	(-)	
Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)	(+)	
Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato (f) ⁵	(+)	
Fondo pluriennale vincolato (g)=(e)-(d)+(f) ²	(-)	-
Risultato di amministrazione al 1° gennaio 2014 – dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h)=(a)-(b)+(c)-(d)+(e)+(f)-(g)		

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 1° GENNAIO 2014 – DOPO IL RIACCERTAMENTO STRAORDIANRIO DEI RESIDUI (h):	
Parte accantonata³	
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/... ⁴	
Fondo ... al 31/12/N-1	
Fondo ... al 31/12/N-1	
Totale parte accantonata (i)	
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall’Ente	
Altri vincoli da specificare di	
Totale parte vincolata (l)	
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n)=(h)-(i)-(l)-(m)	
NB: Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2014	
<p>1) Non comprende i residui passivi definitivamente cancellati cui corrispondono procedure di affidamento attivate ai sensi dell’art. 53, comma 2, del citato D.Lgs. n. 163/2006, per i quali è stato iscritto il fondo pluriennale vincolato.</p> <p>2) Corrisponde alla somma del fondo pluriennale vincolato di parte corrente e del fondo pluriennale vincolato in conto capitale determinato dall’allegato concernente il fondo pluriennale vincolato (riga n. 3). Tale importo è iscritto in entrata del bilancio di previsione 2014-2016, relativo all’esercizio 2014.</p> <p>3) Non comprende il fondo pluriennale vincolato.</p> <p>4) Indicare l’importo del fondo crediti di dubbia e difficile esazione determinato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui ai sensi di quanto previsto dall’art. 14 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011 e del principio applicato della contabilità finanziaria.</p> <p>5) Comprende anche le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento, nei casi in cui, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.4, è consentita la costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di obbligazioni giuridicamente costituite esigibili negli esercizi successivi.</p>	

II – Il fondo pluriennale vincolato

di *Doriano Meluzzi*

2.1 Introduzione

Il principio contabile, come presentato al capitolo primo, evidenzia la grande novità per la quale la spesa e l'entrata trovano la loro collocazione in contabilità nell'esercizio in cui le stesse divengono esigibili.

L'applicazione di tale enunciato obbliga le Amministrazioni a definire dei piani di impiego, e pertanto di consumo, delle risorse coerenti con la concretizzazione, e in particolare, ai fini del rispetto dei molteplici equilibri cui l'Ente deve tendere, alla monetizzazione delle stesse.

Piani
di impiego

Ove i tempi contabili tra entrata e spesa sono diversi, occorre definire uno strumento idoneo al mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo al fine di adempiere al compito autorizzatorio del bilancio che si concretizza con il processo della "copertura finanziaria" volto ad assicurare la spendibilità delle risorse assegnate.

Lo strumento che il Legislatore delegato individua è il fondo pluriennale vincolato.

Tale posta contabile trova definizione nell'ormai noto D.P.C.M. 28 dicembre 2011 che all'art. 7, comma 2, testualmente recita: «*il fondo pluriennale vincolato è costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. La disciplina del fondo pluriennale vincolato è definita nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria*».

D.P.C.M.
28 dicembre
2011

Compito del presente capitolo è rappresentare la composizione e la conduzione di tale fondo alla luce dei mutevoli principi contabili e individuare la collocazione dello stesso negli schemi di bilancio e negli altri documenti contabili ad essi allegati.

2.2 Definizione e conduzione del fondo pluriennale vincolato

Come anticipato in premessa, il fondo pluriennale vincolato nasce dalla sommatoria di risorse accertate che sono dedicate univocamente a finanziare spese che, per il principio di contabilità finanziaria, generale ed applicato, non trovano imputazione nell'esercizio in cui l'entrata si è concretizzata.

Comprensibilità
del bilancio

Tale lemma ha il compito di soddisfare un altro principio contabile: il principio della comprensibilità del bilancio.

Esso ha l'incombenza di rappresentare quelle quote di ricchezza prelevate dal mercato, quale insieme di soggetti esterni all'Ente, e che non hanno avuto la loro finalizzazione e pertanto dovranno essere posticipate in futuro.

Tale disallineamento sarà ovviamente oggetto di attenzioni tecniche e politiche, poiché in un sistema economico ove le risorse sono sempre più scarse, il prelievo delle stesse deve generare utilità immediata al fine di compensare il sacrificio sostenuto per l'assolvimento dell'obbligo fiscale e tariffario.

Imputazione
del fondo

Il fondo pluriennale vincolato trova la sua prima quantificazione dopo la revisione straordinaria dei residui, come ampiamente definito nel capitolo primo, e riceve la sua collocazione nel bilancio sperimentale nella parte entrata tra i capitoli fuori struttura mentre nella parte spesa in missioni, programmi e capitoli a capacità di spesa autorizzata, composti da elementi esigibili nell'esercizio oggetto di analisi, o nelle medesime missioni e programmi in capitoli allocati al livello IV del piano dei conti, sia di parte corrente che conto capitale, classificati come "altre spese" a natura di stanziamento non autorizzatorio, a scopo solo informativo, ove confluiscono le spese ad esigibilità differita.

Gli Enti locali dovranno affrontare per la prima volta tale procedura nell'anno 2015, alla conclusione della revisione straordinaria dei residui.

Schemi
contabili

Nell'anno 2015, secondo quanto si è appreso alla data della stampa del volume, gli Enti di prima attivazione dovranno assolvere l'obbligo della nuova contabilità mantenendo, per il solo primo esercizio, come schemi autorizzatori quelli propri del D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194.

Il richiamato D.P.R. ha approvato degli schemi contabili non in grado di recepire il fondo pluriennale vincolato come voce

assestante, pertanto lo stesso dovrà essere inserito in entrata tra il risultato di amministrazione a natura vincolata, quale sommatoria delle economie di spese da re-imputare negli esercizi successivi, mentre in spesa occorrerà creare tanti capitoli quanti saranno i “servizi” interessati, intesi come codifica di bilancio, ponendo attenzione che gli stanziamenti in essi inseriti non potranno essere oggetto di impegni e successive liquidazioni.

Ciò premesso, di seguito si propone la rappresentazione contabile, in ambito sperimentale, di tale elemento al fine di presentare un’analisi completa degli allegati di bilancio ad esso collegati.

Come anticipato, il fondo pluriennale vincolato è una posta di entrata e di spesa.

Lo schema di bilancio di previsione approvato con l’Allegato 7 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011, colloca il fondo in un capitolo “fuori struttura”.

Il capitolo fuori struttura si trova nella prima pagina delle stampe di bilancio ed ha seguente rappresentazione:

DENOMINAZIONE		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO	PREVISIONI ANNO N	PREVISIONI ANNO N+1	PREVISIONI ANNO N+2
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	previsioni di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	previsioni di competenza	0,00	0,00	0,00	0,00

Come evidenziato nella tabella ivi riportata, il fondo pluriennale vincolato si suddivide in due poste contabili in base a cosa ha concorso a formarlo, se spese di natura corrente o di investimento.

Lo stesso ha cadenza temporale coincidente con il triennio poiché il principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, approvato con il D.L. 31 agosto 2013, n. 102, individua quale orizzonte temporale del bilancio almeno un triennio.

L’entrata di bilancio, seppur stanziata in capitoli fuori struttura, viene ricompresa comunque nello schema degli equilibri di bilancio al fine di garantire la copertura finanziaria delle poste di spesa volta al mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo.

L’equilibrio di cassa, invece, sarà sostenuto o dagli incassi che si avranno in conto residuo delle poste di entrata mantenute oppure dal saldo di cassa iniziale per le poste già incassate in passato.

A tal proposito si rimanda a quanto diffusamente verrà presentato al capitolo dedicato agli equilibri di bilancio, intesi secondo il dettato proprio della Legge Costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, ad oggetto “Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale” così come attuato dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 243 ad oggetto “Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’art. 81, comma 6, della Costituzione”⁵¹.

Quadro
generale
riassuntivo

Di seguito si riporta parte del prospetto allegato al bilancio di previsione dedicato alla rappresentazione degli equilibri di bilancio denominato “quadro generale riassuntivo” relativo alla parte entrata dove si possono ritrovare quanto poc’anzi espresse.

51) Legge 24 dicembre 2012, n. 243, “Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’art. 81, sesto comma, della Costituzione”, art. 9, “Equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali”, comma 1: «I bilanci delle Regioni, dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano:

a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;

b) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.».

ENTRATE	CASSA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Fondo di cassa presunto all'inizio dell'esercizio	0,00	-	-	-
Utilizzo avanzo presunto di amministrazione		0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato		0,00	0,00	0,00
Titolo 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 2 – Trasferimenti correnti	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 3 – Entrate extratributarie	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 4 – Entrate in conto capitale	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 5 – Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale entrate finali	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 6 – Accensione di prestiti	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 7 – Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 8 – Entrate per conto di terzi e partite di giro	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale titoli	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale complessivo entrate	0,00	0,00	0,00	0,00
Fondo di cassa finale presunto	0,00			

In particolare si può notare che il prospetto in esame è volto al raggiungimento degli equilibri costituzionali sia in ambito di competenza tra entrate e spese finali, sia in ambito di cassa cumulando il fondo di cassa finale solo nel totale generale finale.

Funzionamento del fondo

Per quanto concerne la parte spesa il fondo pluriennale vincolato trova una duplice collocazione.

Al fine di meglio capire ove le risorse debbano essere collocate, occorre comprendere a pieno il funzionamento del fondo oggetto di analisi.

Il principio contabile generale ed applicato proprio della contabilità finanziaria permette solo l’imputazione dell’entrata e della spesa nell’esercizio in cui le stesse saranno esigibili.

Il fondo pluriennale vincolato viene interessato esclusivamente quando gli assi temporali propri dell’andamento dell’entrata e della spesa non sono coincidenti, pertanto, come ovvio, presentano diversi momenti di esigibilità.

Ciò premesso, risulta essenziale definire in modo univoco e tempestivo quando e in che modalità le singole entrate con le relative spese potranno essere imputate in bilancio.

Cronoprogramma della spesa

Lo strumento normativamente idoneo a garantire tale procedura risulta essere il cronoprogramma della spesa.

Il cronoprogramma nell’immaginario collettivo risulta, come vedremo, essere solo una peculiarità delle spese di investimento; mentre, ad avviso dell’autore, lo stesso deve essere utilizzato anche per la programmazione delle spese di natura corrente a matrice vincolata poiché legate a entrate ad esse dedicate totalmente, quali ad esempio la spesa sociale.

Nel presente scritto si analizza più compiutamente il concetto di cronoprogramma proprio di una spesa d’investimento.

Secondo la definizione propria dell’art. 17⁵² del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, “Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi

52) D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, “Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE”, Allegato XXI, art. 17, “Cronoprogrammi”: «1. Il progetto definitivo è corredato dal cronoprogramma delle lavorazioni, redatto anche al fine di stabilire in via convenzionale (nel caso di lavori compensati a prezzo chiuso) l’importo degli stessi da eseguire in ciascun mese dalla data della consegna.

2. Il cronoprogramma è composto:

a) da una rappresentazione grafica di tutte le attività costruttive suddivise in livelli gerarchici dal più generale oggetto del progetto fino alle più elementari attività gestibili autonomamente dal punto di vista delle responsabilità, dei costi e dei tempi;

b) da un diagramma che rappresenti graficamente la pianificazione delle lavorazioni nei suoi principali aspetti di sequenza logica e temporale, ferma restando la prescrizione all’impresa, in sede di capitolato speciale d’appalto, dell’obbligo di presentazione di un programma d’esecuzione delle lavorazioni riguardante tutte le fasi costruttive intermedie, con la indicazione dell’importo dei vari stati di avanzamento dell’esecuzione dell’intervento alle scadenze temporali contrattualmente previste.»

e forniture in attuazione delle Direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE”, il cronoprogramma risulta essere quello strumento atto a suddividere nel tempo (base temporale: mese) l’opera pubblica, quantificando economicamente le lavorazioni eseguite che verranno approvate tramite i diversi stati di avanzamento lavori.

In particolare, il cronoprogramma risulta essere una raffigurazione, tramite un grafico a barre (detto diagramma di Gantt), delle diverse lavorazioni o categorie di lavoro così come descritte nella prima parte del computo metrico estimativo di progetto, la cui lunghezza dipende dalla durata prevista della lavorazione stessa; il tutto implementato da quanto si presume di dover riconoscere per quelle singole lavorazioni (totali parziali) e nel suo complesso (totali progressivi).

Da quanto presentato si desume che il cronoprogramma, oltre ad essere un elemento tecnico importante, risulta essere un fattore informativo fondamentale tramite il quale si può concretizzare l’attività programmatoria dell’Ente alla luce del nuovo principio di competenza finanziaria.

In particolare, seguendo la tempistica propria del piano, con la consapevolezza che comunque si tratta di una previsione, si andranno ad adeguare gli stanziamenti di bilancio di spesa collocando quanto andrà a monetizzarsi nell’esercizio sugli stanziamenti di capitolo mentre il restante nel fondo pluriennale vincolato.

Di seguito si propone una schematizzazione delle argomentazioni presentate al fine di meglio far comprendere quanto poc’anzi esposto, proponendo un cronoprogramma proprio della realizzazione di un campo da calcio per una durata complessiva di mesi 15 dal finanziamento della gara d’appalto al collaudo lavori.

FASE DI LAVORO	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1 Gara di appalto con presentazione di progetto definitivo	■	■	■												
2 Stipula del contratto				■											
3 Progetto esecutivo					■	■									
4 Esecuzione lavori							■	■	■	■	■	■	■	■	
5 Collaudo lavori															■

Per quanto concerne la quantificazione numerica, si rimanda a quanto presentato al prossimo paragrafo.

Ciò premesso, lo stanziamento che il capitolo di spesa è chiamato ad accogliere è così schematizzabile:



- lo stanziamento di competenza rappresenta quanto del bilancio viene finanziato da entrate nuove programmate nel bilancio oggetto di analisi;
- lo stanziamento da fondo pluriennale vincolato (FPV) coincide con la quota di spesa attivata nel passato, divenuta esigibile nell'esercizio oggetto di analisi e finanziata da entrate concretizzate in esercizi precedenti confluite nel richiamato fondo;
- la quota "da stanziamento" è data dalla quota di spesa che diverrà esigibile nell'esercizio corrente contestualmente all'entrata che la finanzia.

Stampe di bilancio di previsione

In particolare nelle stampe di bilancio di previsione, espresse per missioni, programmi e titoli, il Legislatore delegato ha voluto ben mettere in evidenza quanto di ciò valorizzato non si possa considerare spesa dell'esercizio, poiché confluita nel fondo pluriennale vincolato oppure già consumata in passato perché oggetto di impegni pluriennali.

Uno degli obiettivi cardine della nuova contabilità è la coerente rappresentazione contabile della gestione; il fondo pluriennale vincolato ben si adatta a tale funzione perché quantifica quanto delle risorse provenienti dal passato non sono state consumate e dovranno essere rinviate al futuro.

Come anticipato, nel fondo confluiscono quelle risorse che non sono esigibili nell'esercizio in corso, mentre quelle esigibili devono necessariamente essere inserite in bilancio nei proprio capitoli di spesa o essere presenti in contabilità come residui passivi.

A tali poste, essendo considerate monetizzabili, dovrà essere garantito uno stanziamento di cassa congruo al loro soddisfaci-

mento e rispettoso dei vincoli di finanza pubblica, come meglio specificato nel capitolo dedicato agli equilibri di bilancio.

Di seguito si propone uno stralcio dello schema di bilancio parte spesa rappresentante quanto poc'anzi esposto:

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOM.	RESIDUI PRESUNTI		PREVISIONI DEFINITIVE	PREVISIONI ANNO N	PREVISIONI ANNO N+1	PREVISIONI ANNO N+2
0103 Program 03 Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato							
Titolo 1	Spese correnti	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		
Titolo 2	Spese in conto capitale	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie	0,00	previsione di competenza <i>di cui già impegnato di cui fondo pluriennale vincolato</i>	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)	0,00 (0,00)
			previsione di cassa	0,00	0,00		

Da quanto presentato, il lettore attento è in grado, sin da subito, di notare la composizione dello stanziamento di bilancio, come in precedenza schematizzato, con la quantificazione, cumulata per titolo, del fondo pluriennale vincolato presente in ogni missione e programma di bilancio.

Di seguito si propone, come per l'entrata, lo stralcio dello schema del "quadro generale riassuntivo" dedicato alla parte spesa.

SPESE	CASSA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO DI RIFERIMENTO DEL BILANCIO N	COMPETENZA ANNO N+1	COMPETENZA ANNO N+2
Disavanzo di amministrazione		0,00	0,00	0,00
Titolo 1 – Spese correnti <i>di cui Fondo pluriennale vincolato</i>	0,00	0,00 <i>0,00</i>	0,00 <i>0,00</i>	0,00 <i>0,00</i>
Titolo 2 – Spese in conto capitale <i>di cui Fondo pluriennale vincolato</i>	0,00	0,00 <i>0,00</i>	0,00 <i>0,00</i>	0,00 <i>0,00</i>
Titolo 3 – Spese per incremento di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale spese finali	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 4 – Rimborso di prestiti	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 5 – Chiusura anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 6 – Spese per conto terzi e partite di giro	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale titoli	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale complessivo spese	0,00	0,00	0,00	0,00

Come presentato per la parte entrata del prospetto denominato “quadro generale riassuntivo”, anche per la parte spesa viene esposto il saldo delle spese finali, espresso sia in termini di competenza per l’arco temporale del bilancio di previsione che di cassa per il solo primo anno, volti a palesare il richiamato equilibrio costituzionale proprio della Legge 24 dicembre 2012, n. 243.

Ai fini informativi e di trasparenza, alla valorizzazione dei primi due titoli di spesa è stata aggiunta un’indicazione supplementare in termini cumulati, di cui fondo pluriennale vincolato, che, come in precedenza esposto, rappresenta la parte di stanziamento non utilizzabile nell’esercizio oggetto d’esame poiché esigibile in futuro.

Il Legislatore delegato ha previsto, al fine di meglio presentare la composizione del fondo pluriennale vincolato, un allegato obbligatorio al bilancio di previsione e al rendiconto ove vengono puntualizzati gli andamenti dello stesso in base ai fatti gestionali accaduti, nel rendiconto, o che possano accadere, nel bilancio di previsione.

Allegato
al bilancio

Di seguito si analizza brevemente quanto andrà allegato al bilancio di previsione.

Nel richiamato D.P.C.M. 28 dicembre 2011, all'Allegato 7 b), viene proposta la costituzione per missione e progetti del fondo pluriennale vincolato, con una programmazione del suo utilizzo basata sulle diverse esigibilità teoriche proprie delle spese che lo compongono.

MISSIONI E PROGRAMMI	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE ESERCIZIO N-1	SPESE IMPEGNATE NEGLI ESERCIZI PRECEDENTI CON COPERTURA COSTITUITA DAL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO E IMPUTATE ALL'ESERCIZIO N	QUOTA DEL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE DELL'ESERCIZIO N E RINVIATA ALL'ESERCIZIO N+1 E SUCCESSIVI	SPESE CHE SI PREVEDE DI IMPEGNARE NELL'ESERCIZIO N, CON COPERTURA COSTITUITA DAL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO CON IMPUTAZIONE AGLI ESERCIZI:				FONDO PLURIENNALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE DELL'ESERCIZIO N
				N+1	N+2	ANNI SUCCESSIVI	IMPUTAZIONE NON ANCORA DEFINITA	
	(a)	(b)	(c)=(a)-(b)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)= (c)+(d)+(e)+(f)+(g)
01	Missione 1 Servizi istituzionali, generali e di gestione							
01	Organi istituzionali	0	0	0	0	0	0	0

L'allegato ha il compito di declinare per missione e progetti la composizione del fondo pluriennale vincolato, quale sommatoria tra il valore cumulato di parte corrente e conto capitale, propri del richiamato quadro generale riassuntivo.

In particolare nella prima colonna adibita a grandezze finanziarie (a) viene suddiviso per missione e programmi il fondo pluriennale vincolato derivante dall'esercizio precedente, e che, salvo patologie contabili, coincide con quello presente nei capitoli fuori struttura nella parte entrata del bilancio.

Nella successiva colonna (b) vengono palesate le spese che, confluite nel fondo in anni precedenti, divengono esigibili nell’esercizio oggetto di analisi, pertanto idonee ad essere imputate nel bilancio e stralciate da tale voce contabile al fine di giungere alla sommatoria delle risorse acquisite in passato che non troveranno collocazione nel bilancio poiché finanzianti spese ad esigibilità futura [colonna (c)].

Alla colonna (c) si addiziona, suddiviso per anno, quanto della nuova spesa, che trova finanziamento nell’esercizio oggetto di programmazione, diverrà esigibile in futuro al fine di poter quantificare il fondo pluriennale vincolato totale inserito nel bilancio di previsione oggetto di analisi.

Principio
della
prevalenza
della
sostanza
sulla forma

Il Legislatore delegato chiede agli Enti locali un approccio nuovo nella gestione della spesa e nella conduzione della contabilità tutta desumibile dall’inserimento dei nuovi postulati di bilancio, primo tra tutti il postulato di bilancio che sancisce il “principio della prevalenza della sostanza sulla forma”⁵³.

In questo ambito si inserisce il fondo pluriennale vincolato, quale rappresentazione contabile di natura informativa volta a presentare una migrazione temporale di risorse non utilizzabili nell’esercizio in cui si concretizzano.

Tale posta, poiché nasce da un processo di quantificazione a preventivo, potrà essere oggetto di variazioni legate agli accadimenti che incideranno sui diversi cronoprogrammi che governano le spese ad essi collegate.

Prospetto
composi-
zione finale
del fondo
pluriennale
vincolato

Al fine di permettere un’analisi compiuta del presente fondo, il Legislatore richiede agli Enti locali la compilazione, in sede di rendiconto, di un prospetto, simile a quello poc’anzi analizzato per il bilancio di previsione, volto a definire la composizione finale del fondo pluriennale vincolato e delle dinamiche che si sono succedute e ne hanno causato eventuali variazioni.

53) D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118, Allegato 1, punto 18: «Se l’informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l’esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale. La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione rappresenta l’elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.»

MISSIONI E PROGRAMMI		FONDO PLURIEN- NALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE ESERCIZIO N-1	SPESE IM- PEGNATE NEGLI ESERCIZI E IMPUTATE ALL'ESER- CIZIO N E COPERTE DAL FONDO PLURIEN- NALE VIN- COLATO	RIACCER- TAMENTO DEGLI IMPEGNI DI CUI ALLA LETT. B) EFFETTUA- TA NEL CORSO DELL'ESER- CIZIO N (C.D. "ECO- NOMIE DI IMPEGNO")	QUOTA DEL FONDO PLURIEN- NALE VINCOLATO AL 31 DI- CEMBRE DELL'ESER- CIZIO N-1 E RINVIATA ALL'ESERCI- ZIO N+1 E SUCCESSIVI	SPESE IM- PEGNATE NELL'ESER- CIZIO N CON IMPU- TAZIONE ALL'ESER- CIZIO N+1 E COPERTE DAL FONDO PLURIEN- NALE VIN- COLATO	SPESE IM- PEGNATE NELL'ESER- CIZIO N CON IMPU- TAZIONE ALL'ESER- CIZIO N+2 E COPERTE DAL FONDO PLURIEN- NALE VIN- COLATO	SPESE IM- PEGNATE NELL'ESER- CIZIO N CON IMPUTAZIO- NE A ESERCI- ZI SUCCESSI- VI A QUELLI CONSIDERATI NEL BILAN- CIO PLU- RIENNALE E COPERTE DAL FONDO PLU- RIENNALE VINCOLATO	FONDO PLU- RIENNALE VINCOLATO AL 31 DICEMBRE DELL'ESERCI- ZIO N
		(a)	(b)	(x)	(c) = (a)- (b)-(x)	(d)	(e)	(f)	(g) = (c)+(d)+(e)+(f)
01	Missione 1 Servizi istituzionali, generali e di gestione								
01	Organi istituzionali				0				0

La colonna (a) quantifica per missione e programma il fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'anno precedente al rendiconto e coincide con la colonna (a) del prospetto allegato al bilancio di previsione poc'anzi affrontato.

La colonna (b) individua quanto diviene esigibile delle spese impegnate negli anni precedenti ed imputate nell'esercizio oggetto di analisi.

La colonna (x) cumula il risultato del riaccertamento degli impegni che compongono, per esigibilità, il fondo pluriennale vincolato. In tale colonna si inseriscono le economie che si andranno a formalizzare con idoneo atto dirigenziale, quale la determina di riaccertamento dei residui, volto alla cancellazione di impegni o prenotazioni prodotte in passato che hanno concluso il proprio percorso contabile.

La colonna (c) rappresenta quanta ricchezza del passato risulta ancora destinata a spese future e pertanto ad oggi non ancora utilizzata a pieno.

Dalla colonna (d) alla colonna (f) vengono riportate le spese che hanno iniziato il proprio iter contabile nell'anno oggetto di rendicontazione ma che dovranno essere imputate in esercizi diversi.

La colonna (g) valorizza la sommatoria delle colonne dalla (c) alla (f) ed ha il compito di quantificare il fondo pluriennale vincolato finale per l’esercizio oggetto di rendicontazione.

Tale fondo andrà ad essere inserito nel bilancio nei modi individuati a capo del presente paragrafo.

2.3 Il fondo pluriennale vincolato. Esemplicazioni

Il fondo pluriennale vincolato, come presentato nel paragrafo 2.2, è una posta contabile che nasce con la revisione straordinaria dei residui e secondo una gradazione di esigibilità basata su cronoprogrammi, viene inserita in bilancio, subisce eventuali variazioni e viene riepilogata nel rendiconto di gestione per rientrare nel ciclo della programmazione per l’esercizio successivo.

Lo scopo del presente paragrafo è quello, tramite schemi numerici e grafici, di proporre una chiave di lettura pratica del fondo pluriennale vincolato.

Esempio
n. 1

Come anticipato, si riprende ad esempio un’opera pubblica semplice, quale la costruzione di un campo da calcio con il seguente cronoprogramma:

FASE DI LAVORO	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1 Gara di appalto con presentazione di progetto definitivo	■	■	■												
2 Stipula del contratto				■											
3 Progetto esecutivo					■	■	■								
4 Esecuzione lavori							■	■	■	■	■	■	■		
5 Collaudo lavori														■	■

Come si nota dalla rappresentazione grafica l’opera pubblica ha un tempo di realizzazione di quindici mesi.

Si presume che la prima fase (gara di appalto e presentazione di progetto esecutivo) si svolga negli ultimi tre mesi dell’anno N, mentre le restanti parti si concretizzeranno nell’esercizio N+1.

Ai fini dell’esempio, la quantificazione dell’opera pubblica è così definibile:

Valore opera pubblica	2.200.000,0	
I fase di progettazione	50.000,00	2,27%
Fase di progettazione esecutiva/direzione lavori, ecc.	150.000,00	6,82%
Lavori	2.000.000,0	90,91%

Infine la fonte di finanziamento di tale spesa di investimento risulta essere un mutuo ordinario contratto al fine di dare la copertura finanziaria alla gara di appalto che si è concretizzata nell'ultimo trimestre dell'anno N.

Nella contabilità corrente l'opera pubblica stanziata nell'anno N, ottenuta la necessaria copertura finanziaria per il tramite della sottoscrizione del contratto di mutuo, veniva regolarmente impegnata al fine di procedere alla gara di appalto secondo i tempi e modi definiti dal D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163, "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle Direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE".

Sotto l'aspetto contabile, l'operazione veniva così registrata:

Vecchia
contabilizza-
zione

Accertamento di € 2.200.000,00

Collocati in un capitolo del Titolo V "Entrate derivanti da accensioni di prestiti"

Categoria 3^a "Assunzione di mutui e prestiti"

Anno di competenza dell'accertamento – N

Impegno di € 2.200.000,00

Registrato ed imputato in un capitolo del Titolo II "Spese in conto capitale"

Funzione 06 "Settore sportivo e ricreativo" – Servizio – Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri impianti – Intervento – Acquisizione di beni immobili

Anno di competenza dell'impegno – N

Con la seguente rappresentazione grafica si propone la composizione dei diversi mastri in conto entrata e spesa con il mantenimento di entrambi i residui che andranno, secondo cronoprogramma, consumati nell'esercizio N+1:

BILANCIO ANNO N				BILANCIO ANNO N+1	
ACCERTAMENTO 2200	IMPEGNO 2200	IMPUTATO 2200	RESIDUO DA RIPORTARE 2150	RESIDUO RIPORTATO 2200	RESIDUO RIPORTATO 2150

(Valori in migliaia di euro)

Nella nuova contabilità l’accertamento, essendo esigibile alla sottoscrizione del contratto di mutuo, segue la stessa tempistica dell’accertamento assunto secondo il dettato dell’art. 179 TUEL; mentre per quanto concerne la spesa, essa deve rispondere al requisito della esigibilità della stessa, che secondo cronoprogramma, in via presuntiva, era da quantificarsi in euro 50.000,00 nell’anno N e la restante parte nell’anno N+1.

BILANCIO ANNO N				BILANCIO ANNO N+1	
ACCERTAMENTO 2200	IMPEGNO 2200	IMPUTATO 50	RESIDUO DA RIPORTARE 2150	RESIDUO RIPORTATO 2150	RESIDUO RIPORTATO 2150

(Valori in migliaia di euro)

La rappresentazione grafica, poc'anzi esposta, esprime la composizione dei mastri di contabilità ponendo in relazione le scritture tra loro al fine di meglio evidenziare il mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo.

Ciò premesso, nel nuovo prospetto di bilancio introdotto con il D.P.C.M. 28 dicembre 2011⁵⁴, l'opera pubblica viene così contabilizzata:

Nuova contabilizzazione

Accertamento di € 2.200.000,00

Collocato in un capitolo del Titolo VI "Accensioni di prestiti"

Tipologia 300 "Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine"

Anno di competenza dell'accertamento – N

Impegno di € 50.000,00

Registrato ed imputato, poiché esigibile nell'anno oggetto d'analisi, in un capitolo del Titolo II

Missione 06 "Politiche giovanili, sport e tempo libero"

Programma 01 "Sport e tempo libero" – Spese in conto capitale

Macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni"

Anno di competenza – N

La somma restante di € 2.150.000,00 confluisce nel fondo pluriennale vincolato proprio della Missione 06 – Programma 01, poiché parte di spesa impegnata nell'anno N ma da imputare contabilmente nell'anno N+1.

Ai fini esemplificativi si presume che l'impegno di € 50.000,00 non trovi la propria monetizzazione nell'esercizio N, pur non perdendo la caratteristica di spesa esigibile. In questo caso lo stesso sarà un residuo passivo che ritroveremo nell'esercizio N+1 come di seguito rappresentato:

54) D.P.C.M. 28 dicembre 2011, "Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Enti ed organismi, di cui all'art. 36 del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118", art. 9, "Bilanci".

BILANCIO ANNO N				BILANCIO ANNO N+1		
ACCERTAMENTO 2200	IMPEGNO 2200	IMPUTATO 50	FONDO PLURIEN- NALE VIN- COLATO 2150	FONDO PLURIEN- NALE VIN- COLATO 2150	REISCRIZIONE DI SPESA 2150	RESIDUO PASSIVO 50

(Valori in migliaia di euro)

Se oltre a perdere la propria capacità di monetizzazione, lo stesso impegno non fosse più considerato esigibile nell’esercizio N, lo stesso dovrà confluire obbligatoriamente nel fondo pluriennale vincolato ed essere reimputato nell’esercizio successivo come la restante parte dell’opera pubblica:

BILANCIO ANNO N			BILANCIO ANNO N+1	
ACCERTAMENTO 2200	IMPEGNO 2200	FONDO PLURIEN- NALE VINCOLATO 2200	FONDO PLURIEN- NALE VIN- COLATO 2200	REISCRIZIONE DI SPESA 2200

(Valori in migliaia di euro)

Come già detto, la gradazione temporale della spesa discende dal cronoprogramma; se esso cambia, anche la sua rappresentazione contabile deve cambiare.

Il Legislatore delegato⁵⁵, al fine di permettere un approccio snello ed immediato alla problematica della temporizzazione contabile della spesa, ha affidato quale competenza esclusiva della Giunta comunale le variazioni al bilancio volte ad incrementare, o utilizzare, il fondo pluriennale vincolato, quale insieme di risorse già autorizzate dal Consiglio comunale ed impegnate per spese specifiche imputate in esercizi successivi.

Competenza esclusiva della Giunta comunale

Come ampiamente espresso precedentemente, il fondo pluriennale vincolato risulta una posta contabile volta a mantenere inalterato il rapporto che unisce un'entrata alla spesa da essa finanziata nel caso in cui i tempi di esigibilità siano diversi.

Ove i lemmi contabili abbiano la stessa temporizzazione, il fondo pluriennale vincolato non ha ragione di esistere.

Esempio n. 2

Di seguito si propone un caso pratico di quanto enunciato.

Si presuma che l'opera pubblica in precedenza presentata non sia finanziata da mutuo ma in parte da un contributo regionale "a rendicontazione" per € 1.200.000,00 ed in parte da proventi da alienazioni patrimoniali per € 1.000.000,00. L'opera pubblica mantiene la seguente programmazione tecnica:

FASE DI LAVORO	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1 Gara di appalto con presentazione di progetto definitivo	■	■	■												
2 Stipula del contratto				■											
3 Progetto esecutivo					■	■									
4 Esecuzione lavori							■	■	■	■	■	■	■	■	
5 Collaudo lavori															■

55) D.P.C.M. 28 dicembre 2011, "Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Enti ed organismi, di cui all'art. 36 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118", art. 7, "Principi contabili generali e applicati", comma 3: «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.»

Al fine di definire l’andamento del fondo pluriennale vincolato occorre focalizzare l’attenzione sulle tempistiche d’esigibilità delle poste contabili; in tale esempio si andrà ad analizzare quelle dell’entrata.

Come presentato al capitolo primo, l’entrata derivante da alienazione patrimoniale diviene esigibile al momento della sottoscrizione del contratto di vendita (rogito)⁵⁶, mentre i contributi a rendicontazione⁵⁷ seguono l’andamento della spesa ad essi collegata definita dal cronoprogramma di progetto.

56) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 3.13: «Nella cessione di beni immobili, l’obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito [...]. 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, salve le garanzie di legge.»

57) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 3.6, lett. c): «per quanto riguarda, in particolare, 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 crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa.»

Ciò premesso nel nuovo prospetto di bilancio introdotto con il D.P.C.M. 28 dicembre 2011⁵⁸, l'opera pubblica viene così contabilizzata:

Accertamento di € 1.000.000,00

Collocati in un capitolo del Titolo IV "Entrate in conto capitale"
Tipologia 400 "Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali"
Anno di competenza dell'accertamento – N;

Accertamento di € 1.200.000,00

Collocati in un capitolo del Titolo IV "Entrate in conto capitale"
Tipologia 200 "Contributi agli investimenti"
Anno di competenza dell'accertamento – N+1;

Impegno di € 50.000,00

Registrato ed imputato, poiché esigibile nell'anno oggetto d'analisi, in un capitolo del Titolo II
Missione 06 "Politiche giovanili, sport e tempo libero"
Programma 01 "Sport e tempo libero" – Spese in conto capitale
Macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni"
Anno di competenza – N

La somma restante di € 950.000,00

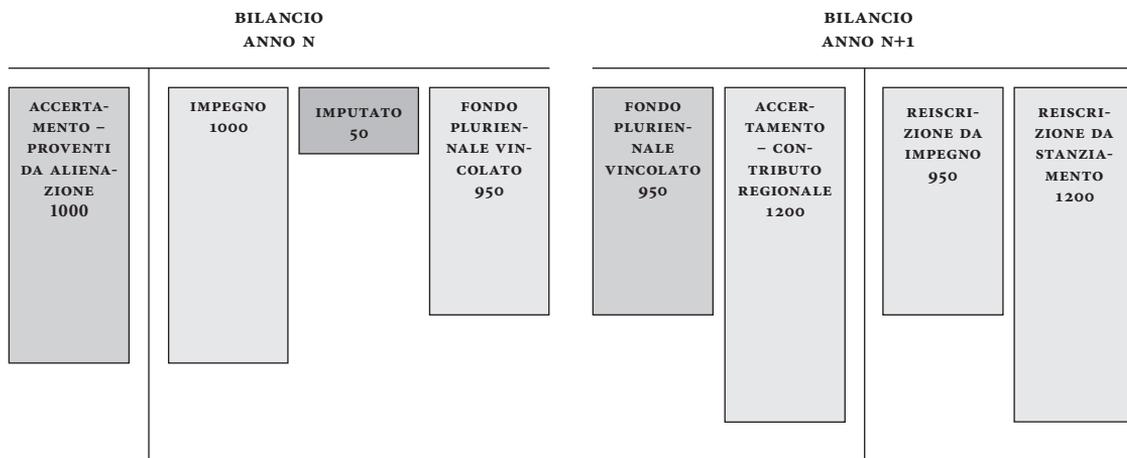
Confluisce nel Fondo pluriennale vincolato proprio della
Missione 06 – Programma 01, poiché parte di spesa impegnata nell'anno N è da imputare contabilmente nell'anno N+1

Impegno di € 1.200.000,00

Registrato ed imputato, poiché esigibile nell'anno successivo a quello oggetto d'analisi, in un capitolo del Titolo II
Missione 06 "Politiche giovanili, sport e tempo libero"
Programma 01 "Sport e tempo libero" – Spese in conto capitale
Macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni"
Anno di competenza – N+1

Di seguito si propone una rappresentazione grafica degli stanziamenti di bilancio nel biennio N e N+1:

58) Vedi nota 54.



(Valori in migliaia di euro)

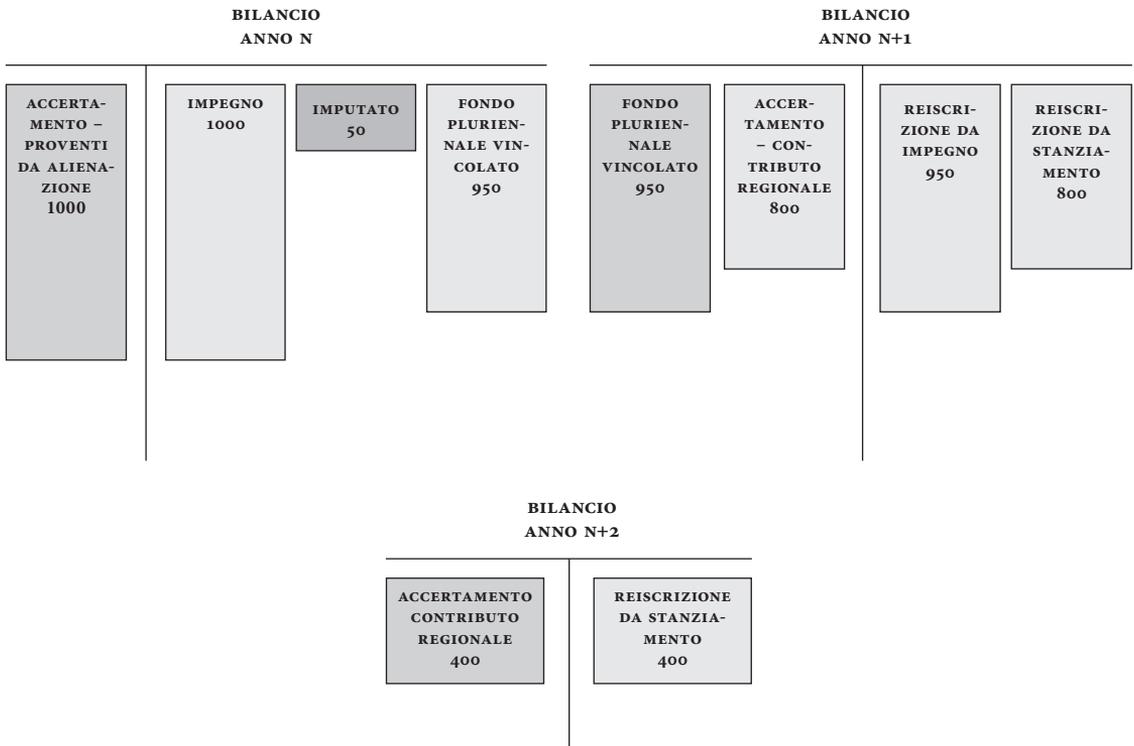
Come si può notare il fondo pluriennale vincolato è interessato da una quota minore (€ 950.000,00) rispetto al primo esempio numerico (€ 2.150.000,00) poiché l’entrata accertabile scende da € 2.200.000,00 a € 1.000.000,00; tale diminuzione è dovuta dalla tipologia di entrata, contributo a rendicontazione, che trova imputazione contabile nell’esercizio N+1 per € 1.200.000,00, anno in cui la spesa ad esso collegata diviene esigibile.

Si suppone, di seguito, che a causa di condizioni climatiche avverse la fase di lavorazione programmata passi da sette a dodici settimane. Il nuovo cronoprogramma avrà la seguente temporizzazione:

FASE DI LAVORO	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1 Gara di appalto con presentazione di progetto definitivo	■	■	■																	
2 Stipula del contratto				■																
3 Progetto esecutivo					■	■														
4 Esecuzione lavori							■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
5 Collaudo lavori																				■

Da tale contrattempo discende un allungamento del cronoprogramma a venti settimane con un discendente slittamento delle esigibilità al bilancio N+2 secondo la seguente rappresentazione grafica:

II – Il fondo pluriennale vincolato



(Valori in migliaia di euro)

In conclusione, ogni revisione temporale del cronoprogramma provoca una ripercussione della contabilizzazione delle entrate e delle spese ad esso collegate.

In conclusione si propone la medesima opera pubblica finanziata con un mutuo così detto “flessibile”.

Tale tipologia di finanziamento deriva da forme di accesso ai mercati finanziari con contratti che permettono l’acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell’investimento, in altre parole questo strumento finanziario permette di ancorare l’esigibilità dell’entrata secondo la tempistica propria della spesa.

Il fondo pluriennale vincolato per tale tipologia di finanziamento non viene interessato poiché la correlazione temporale tra fonte e impiego delle risorse è intrinsecamente garantita dalla flessibilità del debito contratto.

Ciò premesso, nel bilancio l’opera pubblica viene così contabilizzata:

Accertamento di € 50.000,00

Collocati in un capitolo del Titolo VI “Accensioni di prestiti”
 Tipologia 300 “Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine”

Anno di competenza dell’accertamento – N

Accertamento di € 2.150.000,00

Collocati in un capitolo del Titolo VI “Accensioni di prestiti”
 Tipologia 300 “Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine”

Anno di competenza dell’accertamento – N+1

Impegno di € 50.000,00

Registrato ed imputato, poiché esigibile nell’anno oggetto d’analisi, in un capitolo del Titolo II

Missione 06 “Politiche giovanili, sport e tempo libero”

Programma 01 “Sport e tempo libero” – Spese in conto capitale

Macroaggregato 202 “Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni”

Anno di competenza – N

Impegno di € 2.150.000,00

Registrato ed imputato, poiché esigibile nell’anno oggetto d’analisi, in un capitolo del Titolo II

Missione 06 “Politiche giovanili, sport e tempo libero”

Programma 01 “Sport e tempo libero” – Spese in conto capitale

Macroaggregato 202 “Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni”

Anno di competenza – N+1

BILANCIO ANNO N		BILANCIO ANNO N+1	
ACCERTAMENTO – PRESTITO FLESSIBILE 50	IMPUTAZIONE DI IMPEGNO PER CRONOPRO- GRAMMA 50	ACCERTAMENTO – PRESTITO FLESSIBILE 2.150	REISCRIZIONE DA STANZIA- MENTO 2.150

(Valori in migliaia di euro)

Come annunciato, il fondo pluriennale vincolato non trova rappresentazione.

2.4 Il fondo pluriennale vincolato e il risultato di amministrazione

Il fondo pluriennale vincolato ha il compito, come specificato in precedenza, di allineare l'andamento dell'entrata con quello della spesa e di permetterne la copertura finanziaria in futuro.

Tale posta contabile è interessata solo se la spesa viene formalmente impegnata nell'esercizio finanziario oggetto di rendicontazione con l'imputazione in altro esercizio, se ciò non dovesse avvenire lo stanziato di bilancio andrà in economia formando così quota vincolata di avanzo di amministrazione.

Rilevato che l'impegno di spesa è stato assunto e che non trova imputazione nell'esercizio oggetto d'analisi, il fondo pluriennale vincolato trova movimentazione e la stessa è riassunta nel prospetto allegato obbligatoriamente al rendiconto chiamato "composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio N di riferimento del bilancio". Per la presentazione del prospetto si rimanda a quanto trattato al primo paragrafo del presente capitolo.

A tale enunciato di massima il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria propone delle eccezioni, ivi riportate per completezza di informazione, quali quote di spesa non impegnata integralmente ma comunque confluyente nel fondo pluriennale vincolato:

- tutte le voci proprie dei quadri economici inseriti in progetti definitivi o esecutivi relativi ad opere pubbliche approvate;
- spese di opere pubbliche discendenti da prenotazioni necessarie a dare la dovuta copertura finanziaria alla procedura di gara formalmente indetta; se entro l'anno successivo la selezione non ha dato corso ad un affidamento, il fondo è ridotto e le risorse confluiranno nell'avanzo vincolato del rendiconto finanziario successivo.

Ciò doverosamente premesso, il fondo pluriennale vincolato, perlopiù quale sommatoria d'economie di spesa, risulta essere, ove non opportunamente evidenziato, posta concorrente alla quantificazione del risultato d'amministrazione.

In altre parole, se il fondo pluriennale vincolato non fosse opportunamente quantificato ed esposto in sede di rendiconto, il

Quote di spesa impegnata integralmente ma confluyente nel fondo

risultato di amministrazione che si andrà a produrre andrebbe a comprendere anche quelle poste finanziarie accertate volte a finanziare spese impegnate nell’esercizio ma imputate in esercizi futuri, incrementando a dismisura l’avanzo di amministrazione a natura vincolata, fornendo un’informazione distorta dell’azione amministrativa posta in essere.

Esempio

A fini esemplificativi si propone un modello numerico.

In sede di rideterminazione ordinaria, o straordinaria, dei residui, l’Ente locale, ottiene le seguenti risultanze:

REGOLE PRE RIFORMA	
Accertamenti di competenza	1.000,00 €
Impegni di competenza	900,00 €
Saldo di gestione competenza	100,00 €
REGOLE POST RIFORMA	
Accertamenti di competenza	950,00 €
Impegni di competenza	400,00 €
Saldo di gestione competenza	550,00 €

Nell’esempio proposto si presume che nell’esercizio N l’Ente, a nuove regole, abbia potuto mantenere accertamenti per 950, impegni per 400, con una necessità d’imputazione in futuro di nuovi impegni per 450.

La semplice sommatoria algebrica tra le poste accertate e le poste impegnate non è più in grado di fornire una veritiera rappresentazione del risultato della gestione di competenza dell’esercizio oggetto di analisi.

In questo ambito ci viene in aiuto il Legislatore delegato, per il tramite degli allegati agli schemi di rendiconto, con l’introduzione di un nuovo prospetto di calcolo del risultato di amministrazione così sintetizzato:

REGOLE PRE RIFORMA	
Accertamenti di competenza	1.000,00 €
Impegni di competenza	900,00 €
Saldo di gestione competenza	100,00 €

REGOLE POST RIFORMA	
Accertamenti di competenza	950,00 €
Impegni di competenza	400,00 €
Saldo di gestione competenza	550,00 €
REGOLE POST RIFORMA	
Accertamenti di competenza	950,00 €
Impegni di competenza	400,00 €
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti e per spese in conto capitale	450,00 €
Saldo di gestione competenza	100,00 €

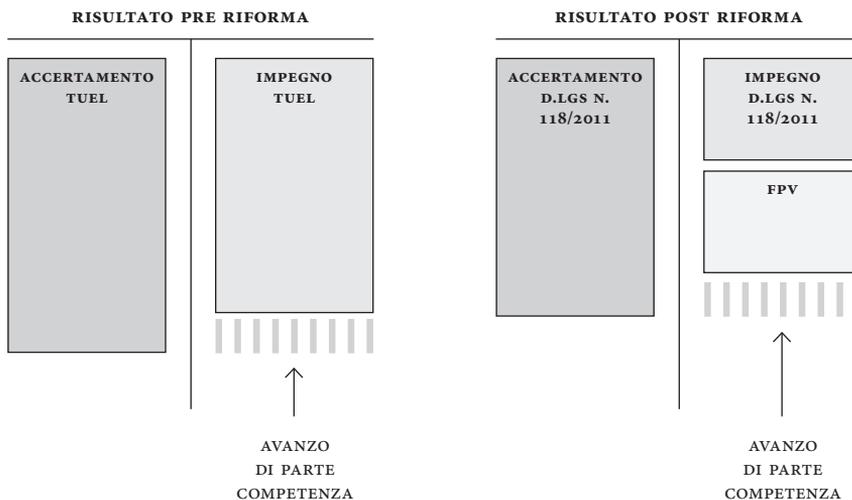
Con l'aggiunta, nel prospetto di riepilogo, della posta dedicata al fondo pluriennale vincolato, il saldo di gestione corrente viene nettizzato dalle economie a natura puramente contabile, frutto di una nuova regolamentazione, volte al rifinanziamento della riscrittura delle spese ad esse collegate reimputate in futuro.

In particolare, di norma, nel fondo pluriennale vincolato confluiscono quelle entrate, a natura vincolata, che sono destinate a finanziare impegni iscrivibili per esigibilità in futuri bilanci, soggette ai seguenti obblighi di correlazione:

- vincoli di legge;
- finanziamento di spese di investimento;
- risorse derivanti da trasferimenti a specifica destinazione;
- vincoli posti autonomamente dall'Ente per le sole entrate a natura non ricorrente accertate e riscosse.

Da quanto esposto, l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato e il suo incremento risulta essere un'attività dedicata a fattispecie ben definite e circoscritte, quanto non possa essere ricondotto ad esse non potrà confluire in tale fondo e le economie, prodotte in sede di revisione ordinaria dei residui, andranno a generare avanzo di amministrazione a natura libera.

Di seguito si propone una rappresentazione grafica dell'equivalenza del risultato d'amministrazione di parte competenza frutto dei due processi contabili:



Quanto sin’ora definito viene ripreso nell’estratto dell’allegato al rendiconto che permette la quantificazione del risultato d’amministrazione:

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	(-)	0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	(-)	0,00	0,00	0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE DELL'ANNO N	(=)			0,00

Come anticipato, il nuovo prospetto di quantificazione del risultato d'amministrazione trova la propria origine dal "quadro riassuntivo della gestione finanziaria" così come approvato dal D.P.R. n. 194/1996; al quale sono stati aggiunti due elementi essenziali al fine di aumentare la capacità informativa di detto documento; in particolare:

Quadro
riassuntivo
della
gestione
finanziaria:
elementi
aggiunti

- alla quantificazione dei residui attivi, è stata affiancata un'informazione aggiuntiva volta a palesare quanto di dette poste contabili positive derivi da «*accertamenti tributari effettuati sulla base delle stime del dipartimento delle finanze*» – tale posta non risulta influente sulla quantificazione del risultato di amministrazione ma incide, se rilevante, sulla spendibilità dello stesso;
- prima dell'espressione del risultato di amministrazione vengono esposti i fondi pluriennali, con ovvio segno (-), volti a permettere una veritiera valorizzazione di tale somma.

Il sistema di bilancio frutto della nuova normativa contabile è volto a permettere una maggiore comprensione dei dati in esso contenuti e a concedere ai diversi portatori di interesse di meglio individuare la capacità di spesa dell'Ente e i tempi necessari alla sua concretizzazione. Proprio in quest'indirizzo si collocano le due integrazioni proprie del prospetto poc'anzi esposto poiché una definisce quanto dell'entrata tributaria sia oggetto di congetture di comparto e l'altra quante risorse assunte nell'esercizio finanziario debbano esse rinviate in futuro, poiché non produttrici di utilità nell'esercizio oggetto di rendicontazione.

Il presentato prospetto in calce alla quantificazione del risultato d'amministrazione ne presenta l'utilizzo per completare la necessità informativa a cui esso è votato:

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE ANNO N	
Parte accantonata Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/N	Totale parte accantonata (B) 0,00
Parte vincolata Vincoli deerivanti 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 0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione dell’esercizio successivo	Totale parte disponibile (E=A-B-C-D) 0,00

In conclusione il risultato d’amministrazione è declinato in quattro diversi livelli d’utilizzo:

- una parte accantonata;
- una parte vincolata;
- una parte destinata agli investimenti;
- una parte a natura libera.

Per la definizione, e relativa quantificazione, si rimanda al capitolo dedicato al rendiconto finanziario e suoi allegati, dove vengono analizzate le relative fattispecie ricorrenti influenti tale risultato finanziario.

2.5 Conclusioni

I principi contabili generali, così come dettato dal D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, ed in particolare il principio 18, Principio della prevalenza della sostanza sulla forma⁵⁹, pongono l’attenzione degli

59) D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, Allegato A, punto 18: «Se l’informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l’esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi

operatori su una rappresentazione veritiera e corretta dei dati raccolti dai sistemi contabili sia in ambito formale che sostanziale, al fine di produrre un flusso informativo consolidato dello Stato italiano coerente con la situazione reale in cui esso si suddivide.

Proprio in quest'ambito s'inserisce il fondo pluriennale vincolato che, come visto, rappresenta il disallineamento temporale tra gli sforzi fatti dal mercato, quale insieme d'operatori diversi dalla Pubblica Amministrazione oggetto di analisi, e la ricaduta di utilità che tale sforzo andrà a produrre. Il fondo pluriennale vincolato quantifica e rappresenta tale situazione e, tanto più ampio è il suo volume, tanto più alto sarà il prezzo, espresso in termini temporali, che la collettività dovrà pagare per il mancato immediato impiego di queste risorse finanziarie rinviate al futuro.

Letta in quest'ottica il fondo pluriennale vincolato riveste un'importanza assoluta anche in ambito politico, oltre che tecnico, come nel capitolo ampiamente presentato, ed impegna l'organo di governo ed indirizzo, nonché di controllo, dell'Ente, a focalizzare la propria attenzione sulla vera capacità di realizzazione della spesa pubblica, oggi informazione affogata nella "gestione residui" di diversi rendiconti finanziari.

Vera
capacità di
realizzazione
della spesa
pubblica

alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.

La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni pubbliche della gestione di ogni amministrazione rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi nei documenti del sistema di bilancio.»

III – Il fondo crediti di dubbia esigibilità di *Doriano Meluzzi*

3.1 Introduzione

La dinamica autorizzatoria del bilancio, legata alla completa e veritiera rappresentazione dei movimenti finanziari propri di un Ente locale, richiede che ogni posta di entrata venga, da sempre, contabilizzata per la sua interezza⁶⁰ anche se della stessa non esista la certezza della sua concretizzazione monetaria.

L'applicazione di tale assunto è di fondamentale importanza al fine di tratteggiare l'attività accertativa svolta all'interno dell'esercizio finanziario oggetto d'analisi, ma espone l'Ente ad eventuali sovrastime delle entrate proprie con correlato disequilibrio potenziale ove le stesse non si realizzino.

Tale situazione ipotetica viene mitigata, se non del tutto fugata, con l'applicazione di un altro principio di bilancio; quello della prudenza, il quale richiede che, contestualmente all'accertamento, venga individuato e finanziato un'apposita posta in spesa avente lo scopo di garantire l'eventuale assorbimento del disequilibrio che potrebbe causare la cancellazione futura dei crediti di dubbia e difficile esazione.

Ciò premesso per palesare che, da una lettura attenta dei postulati e dei principi di bilancio propri dell'ordinamento contabile degli Enti locali, opportunamente elaborati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali, si ottiene un quadro comportamentale esemplare e un indirizzo tecnico-contabile trasparente e completo, volto al mantenimento degli equilibri strutturali di bilancio oggi aventi solennità costituzionale.

Principio
contabile
della
prudenza

60) Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali, Finalità e postulati dei principi contabili degli Enti locali, principio contabile n. 2 per gli Enti locali, Gestione nel sistema del bilancio, punto 13 e 14, 12 marzo 2008.

A tale fondamento regolamentare è mancato solo il carattere coercitivo discendente dalla dignità normativa, pertanto, seppur ad alto valore aggiunto, è stata puntualmente disattesa configurando il panorama amministrativo-contabile proprio di alcuni dei nostri Enti d’oggi.

3.2 Dal fondo svalutazione crediti al fondo crediti di dubbia esigibilità

Come in premessa esposto, i crediti devono essere rappresentati in bilancio per il loro valore nominale, che necessita di essere rettificato da una posta di spesa al fine di limitare l’impiego di risorse non di certa monetizzazione (poiché inesigili o perché il creditore è insolvente oppure irreperibile) o soggette a revisione (rinuncia al credito, atti in autotutela).

Il quadro normativo proprio di settore non regolamentava la creazione e la necessaria quantificazione di detta grandezza finanziaria ma ne identificava solo l’allocazione in bilancio⁶¹.

L’esistenza, il *quantum* e la congruità di tale posta contabile erano affidate al responsabile economico finanziario, il quale ha obbligatoriamente dovuto perseguire una lettura jus-amministrativa del problema piuttosto che seguire quella aziendalistica invocando l’impossibilità della svalutazione del credito, rigorosamente di parte corrente, a fronte dell’assenza della dichiarazione d’inesigibilità.

Il Legislatore delegato, con il D.Lgs. n. 118/2011, ha introdotto, nel quadro normativo proprio dell’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, in ambito sperimentale, la nascita del fondo svalutazione crediti, oggi fondo crediti di dubbia esigibilità⁶², quale elemento di stabilità finanziaria e monetaria di cui si rimanda, per la trattazione completa, ai paragrafi successivi.

61) Il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 ad oggetto “Regolamento per l’approvazione dei modelli di cui all’art. 114 del D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l’ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali” colloca tale fondo all’intervento 10 “Fondo svalutazione crediti” del servizio 08 “Altri servizi generali” della funzione 01 “Funzione generale di amministrazione, di gestione e di controllo” del Titolo primo “Spesa Corrente”.

62) Art. 9, comma 2, lett. c), D.L. n. 102/2013: «*all’istituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità in contabilità finanziaria, in sostituzione del fondo svalutazione crediti.*»

In conclusione il Legislatore, nel corso dell'anno 2012, con il D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito con la Legge 7 agosto 2012, n. 135⁶³, ha introdotto l'obbligatorietà, nelle more dell'attuazione della richiamata armonizzazione contabile, della costituzione di un fondo svalutazione crediti.

D.L. n.
95/2012:
obbligatorietà
del fondo

Gli Enti locali devono, pertanto, iscrivere nella parte corrente della spesa, così come identificato dal richiamato D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194, una quota di risorse idonea a garantire almeno la copertura del 25% dei residui del Titolo I e III delle entrate correnti con anzianità contabile superiore ai cinque anni.

Pur accogliendo che il Legislatore delegato, per la prima volta in ambito normativo, abbia chiesto al comparto degli Enti locali un accantonamento *ex lege* vincolando quote di risorse correnti, alla copertura di poste eventualmente non esigibili, la norma, ad una prima lettura, sembra ancora troppo morbida e legata a dinamiche amministrative e poco aziendalistiche.

Tale richiesta, però, risulta essere, da esplicita lettera della norma, il momento d'incontro tra il nulla, cioè l'assenza d'obblighi normativi, e il vincolo stringente di costituzione e conduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità; pertanto gli Enti locali non sperimentatori, in questo momento, non sono chiamati al solo accantonamento di risorse parziali a copertura dei crediti che, secondo il senso comune, dovrebbero trovare lo stralcio totale dal bilancio, ma ad una presa di coscienza sulla soggettiva capacità di incasso dei propri crediti e sulla necessità di identificare se tali poste contabili possono essere ancora considerate tali o se sono solo un adempimento amministrativo fine a se stesso e porvi rimedio.

Richiesta ancora più stringente se l'Ente locale beneficia dell'anticipazione di liquidità introdotta con l'art. 1, comma 13, del D.L. 8 aprile 2013, n. 35 che attesta la percentuale di accantonamento al 30%.

63) Art. 6, comma 17, D.L. n. 95/2012: «A decorrere dall'esercizio finanziario 2012, nelle more dell'entrata in vigore dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di cui al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, gli Enti locali iscrivono nel bilancio di previsione un fondo svalutazione crediti non inferiore al 25 per cento dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a 5 anni. Previo parere motivato dell'organo di revisione, possono essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità.»

3.3 Il fondo crediti di dubbia esigibilità

Il Legislatore delegato, in seno al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, opportunamente integrato dal D.P.C.M. 28 dicembre 2011 ha focalizzato la necessità del Sistema Italia di dotarsi di un impianto contabile puntuale, veritiero e uniforme volto alla rappresentazione corretta e aggregata, in ambito federalista, delle proprie grandezze finanziarie ed economico-patrimoniali.

Elemento essenziale di tale sistema contabile è il fondo crediti di dubbia esigibilità, allora fondo svalutazione crediti.

Capacità di monetizzazione delle entrate

Tale grandezza è definita nel dettaglio dal principio contabile applicato alla contabilità finanziaria ed ha il compito di legare indissolubilmente la spendibilità delle risorse derivanti dall’attività accertativa dell’Ente con la capacità di monetizzazione di dette entrate.

Il punto 3.3 del richiamato fondamento contabile richiede, al fine del rispetto del principio della veridicità di bilancio e dell’integrità delle poste contabili in esso contenute, che anche i crediti di “dubbia esazione” vengano accertati per il loro valore nominale⁶⁴.

Il principio richiamato individua, formalizzandole, tramite un elenco aperto, pertanto non esaustivo, le entrate di dubbia esazione quali le sanzioni amministrative al Codice della strada, gli oneri d’urbanizzazione e i proventi dalla lotta all’evasione e individua il metodo di calcolo, tramite un completo esempio numerico⁶⁵, da utilizzare per la quantificazione di detto fondo.

Entrate non soggette ad accantonamento a fondo

Lo stesso principio tipizza, tramite un elenco chiuso, le entrate che per natura non sono soggette ad accantonamento a fondo. Le stesse sono così individuate:

- a) i trasferimenti da altre Amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell’assunzione dell’impegno da parte dell’Amministrazione erogante;

64) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, punto 3.3: «Sono accertate per l’intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all’evasione, ecc.»

65) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, punto 3.3, esempio n. 5.

- b) i crediti assistiti da fidejussione;
- c) le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa⁶⁶.

Se le prime due tipologie d'entrata sono di facile riconduzione, occorre definire le entrate accertabili per cassa e il loro riflesso concreto sul fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria individua due diverse tipologie d'entrata che sono soggette all'accertamento per cassa:

- le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento;
- le entrate tributarie in autoliquidazione che, in ambito comunale, sono l'Imposta municipale propria e l'Addizionale comunale all'IRPEF.

La seconda tipologia non influenza il fondo crediti di dubbia e difficile esazione né sulla percentuale di accantonamento né su quanto debba essere accantonato, poiché entrambe pari a zero, mentre la prima incide indirettamente sulla conduzione futura del fondo stesso.

In particolare, al fine di permettere un corretto accantonamento per le poste accertate per cassa in passato, ma soggette ad un cambiamento di metodologia d'accertamento dovuto all'adozione del principio contabile applicato, occorre costruire la potenziale monetizzazione della posta nel suo complesso, in ambito extracontabile, quantificando la percentuale di realizzazione monetaria della totalità del ruolo rapportandola a quanto incassato. Il reciproco di tale percentuale sarà applicato al residuo presente in contabilità che si andrà a creare con la nuova metodologia contabile.

In conclusione l'Ente può, a seguito di un'analisi approfondita, individuare quali entrate non sono da considerarsi di dubbia e difficile esazione e pertanto non è richiesto un accantonamento al

Entrate
soggette ad
accertamen-
to per cassa

66) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato 4.2 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011, punto 3.7.5, «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, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale.»

fondo crediti di dubbia esigibilità. Tale processo deve essere reso pubblico tramite un’adeguata illustrazione nella nota integrativa al bilancio, sia esso di natura previsionale che rendicontativa.

3.4 L’equilibrio di cassa e il fondo crediti di dubbia e difficile esazione

Equilibri da rispettare

La normativa vigente, in particolare quella a natura costituzionale⁶⁷, pone l’accento sull’obiettivo legato al rispetto dei seguenti equilibri a cui l’Ente locale deve tendere:

- il saldo algebrico tra entrate e spese finali deve essere non negativo;
- il saldo algebrico tra entrate e spese di natura corrente comprensivo della quota di rimborso di prestiti deve essere non negativo.

Le poste ricomprese nei rispettivi saldi presentati devono essere espresse sia in termini di competenza che di cassa.

Equilibrio di cassa

Con tale norma, avente caratura costituzionale, l’equilibrio di cassa diviene d’importanza fondamentale e di conseguenza la gestione dei pagamenti e, in maggior luogo, degli incassi, risulta essenziale per una definizione di una politica ottimale volta al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, precorrendo i tempi e anticipando di fatto il bilancio autorizzatorio di cassa, proprio della contabilità finanziaria potenziata.

La capacità di concretizzazione delle proprie entrate da un lato, e la bontà dei crediti-residui attivi dall’altro, sono le basi di tale politica.

In questo ambito si inserisce il fondo crediti di dubbia e difficile esazione poiché utilizza quali elementi costitutivi propri il grado di monetizzazione dell’entrata e il monte residui a cui si applica la percentuale di accantonamento, come nei paragrafi successivi meglio specificato.

67) Art. 9, comma 1, Legge n. 243/2012: «I bilanci delle Regioni, dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano:

- a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;
- b) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.»

Il compito primario del fondo crediti di dubbia e difficile esazione è quello di proteggere l'Ente, tramite il mantenimento dei propri equilibri nel tempo, da possibili sofferenze creditorie dovute alla cancellazione di posizioni attive a fronte della loro insussistenza.

Si è parlato in senso lato di equilibri utilizzando un sostantivo plurale.

La pluralità degli equilibri trova fondamento in quanto poc'anzi palesato nell'equilibrio di parte competenza ed equilibrio di cassa.

Pluralità
degli
equilibri

In particolare, l'equilibrio di competenza è garantito tramite l'assorbimento dell'eventuale cancellazione della posta attiva (residuo attivo) con una diminuzione del richiamato fondo accantonato nell'avanzo di amministrazione come ampiamente esposto al paragrafo ottavo del presente capitolo, mentre l'equilibrio di cassa è supportato dal contenimento della capacità di spesa di natura corrente o capitale, causata da un drenaggio di risorse cagionato dal dovuto accantonamento al fondo, con un discendente aumento del saldo di cassa disponibile.

Tale risultato dovrebbe risolvere una delle gravi patologie proprie degli Enti locali quali la trasformazione dell'utilizzo delle anticipazioni di cassa, previsto dall'art. 222 TUEL, nata come una soluzione di breve periodo volta a superare transitorie situazioni di scarsa o insufficiente liquidità, in una fonte sistematica di finanziamento dell'Ente che non può che provocare un deficit di cassa permanente cagionevole di disequilibri strutturali certi.

Ciò premesso si comprende il dettato del principio contabile applicato che impedisce l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, di natura libera, se il fondo crediti di dubbia e difficile esazione non sia adeguato⁶⁸.

Tale enunciato si collega perfettamente con la normativa vigente anche in ambito non sperimentale.

In particolare, oggi un Ente, anche non appartenente alla sperimentazione contabile, non può utilizzare l'avanzo di natura libera se si trova in anticipazione di cassa oppure utilizza fondi vincolati⁶⁹.

68) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, 3.3: «Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.»

69) Art. 3, comma 1, lett. h), D.L. n. 174/2012: «all'art. 187, dopo il comma 3, è aggiunto, in fine, il seguente: "3-bis. L'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'Ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193".»

Tale situazione non si realizza ove sia presente un fondo crediti di dubbia e difficile esazione capiente e congruo, coesistente con un avanzo di natura libera positivo poiché l’Ente o ha una capacità di incasso dei propri crediti elevata, pertanto un elevato saldo di cassa con un basso accantonamento al fondo richiesto, oppure un elevato fondo accantonato totalmente riassorbito dall’Ente che ha generato un congruo risparmio di risorse impiegate, generatore di un ottimale saldo di cassa finale che non necessita dell’utilizzo di fondi vincolati o tanto meno dell’attivazione dell’anticipazione di cassa.

In questo caso, l’avanzo di amministrazione di natura libera risulta una veritiera risorsa dell’Ente.

In conclusione, l’enunciato principio ha il compito di salvaguardare l’Ente dalla potenziale spesa sostenuta con risorse voluttuarie; rese tali dalla propria incapacità di monetizzarsi, provocando lo stato di degrado finanziario ed economico in cui verte il Sistema Italia e in particolare gli Enti territoriali che lo compongono.

3.5 La prima quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Il fondo di dubbia esigibilità nasce in sede di bilancio di previsione tramite l’“accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità”⁷⁰.

Il principio contabile offre, per la quantificazione del fondo in sede di bilancio di previsione, momenti consequenziali d’applicazione, secondo se l’Ente sia al primo o al secondo anno di applicazione del nuovo principio contabile.

Applicazione
graduale

Il graduale approccio a tale lemma è stato garantito anche agli Enti locali che dal 2015 inizieranno l’adozione del nuovo principio contabile applicato alla contabilità finanziaria permettendo un’applicazione a step triennale di tale accantonamento come di seguito presentato.

Come anticipato, in sede di bilancio di previsione, nel corso del primo anno di adozione, i passi operativi necessari alla quantificazione dell’accantonamento da inserire in bilancio⁷¹ sono i seguenti:

70) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, punto 3.3.

71) La nuova codifica di bilancio, propria del bilancio armonizzato, colloca tale posta contabile nella Missione 20 (Fondi ed accantonamenti), Programma 02 (Fondo crediti di dubbia esigibilità), Piano dei Conti 1.09.01.03 (Fondo crediti di dubbia esigibilità).

- a) individuare le categorie d'entrata stanziata in sede di programmazione, che potranno dar luogo a crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) calcolare, per ogni posta sopra individuata, la media tra incassi e accertamenti degli ultimi cinque anni;
- c) cumulare i vari addendi e iscrivere la sommatoria derivante in bilancio secondo le tempistiche proprie del medesimo principio contabile applicato.

Passi operativi

Per quanto attiene al primo punto funzionale individuato dal Legislatore delegato, l'Ente deve analizzare le proprie poste d'entrata sia di natura corrente che da investimenti non derivanti da trasferimenti concessi dalla Pubblica Amministrazione.

Il livello di dettaglio di tale indagine è lasciato al singolo Ente, mentre il prospetto riepilogativo da allegare al bilancio di previsione è espresso per tipologie poiché le stesse sono l'unità elementare oggetto di voto su cui è competente il Consiglio comunale, organo deputato all'approvazione dei documenti di programmazione.

In ambito di prima applicazione, occorre, al fine di acquisire una coscienza dell'ammontare complessivo delle proprie attività, procedere a un'analisi puntuale di ogni situazione creditoria con un grado di dettaglio elevato, almeno pari al livello quarto di piano dei conti integrato, livello in cui si collocano i capitoli.

Di seguito si riporta in stralcio quanto il Legislatore delegato richieda sia allegato al bilancio di previsione:

Allegato al bilancio di previsione

COMPOSIZIONE DELL'ACCANTONAMENTO AL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ					
Esercizio finanziario ...					
(predisporre un allegato per ciascun anno del bilancio pluriennale)					
TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	STANZIAMENTI DI BILANCIO (A)	ACCANTONAMENTO OBBLIGATORIO AL FONDO (*) (B)	% DI STANZIAMENTO ACCANTONATO AL FONDO NEL RISPETTO DEL PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO 3.3 (C)=(B/A)	ACCANTONAMENTO EFFETTIVO DI BILANCIO (D)
3020000	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE Tipologia 200: proventi derivanti dall'attività di un controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti				

Serie storica

Definito cosa sarà oggetto d’analisi, la seconda operazione consiste nella creazione di una serie storica, per ogni singola posta individuata, che metta in relazione accertamenti complessivi e riscossioni complessive in ogni singolo esercizio per un periodo pari ad un quinquennio:

ANNO	ACCERTAMENTI COMP	INCASSI COMP + RES
2010	3.000.000,00	1.000.000,00
2011	1.500.000,00	1.000.000,00
2012	3.000.000,00	1.800.000,00
2013	3.000.000,00	1.700.000,00
2014	3.000.000,00	1.500.000,00

Dalla serie esposta, si evince che il Legislatore delegato pone l’attenzione sul rapporto tra incassi e accertamenti proprio d’ogni posta d’entrata oggetto d’analisi al fine di individuare la capacità di riscossione che l’Ente locale riesce a concretizzare, e per definire quanto di queste entrate accertate possa essere utilizzata a finanziare spese e quanto debba essere accantonato poiché non di certa esazione.

Metodi di calcolo della capacità di monetizzazione

Al fine di individuare la capacità di monetizzazione delle entrate e definire un indice unico per la serie storica oggetto di analisi, il principio contabile individua tre diversi metodi di calcolo:

- a) la media semplice: le percentuali proprie di ogni anno vengono addizionate tra loro e la somma ottenuta va divisa per cinque:

ANNO	ACCERTAMENTI COMP	INCASSI COMP + RES	% DI REALIZZAZIONE
2010	3.000.000,00	1.000.000,00	33,33%
2011	1.500.000,00	1.000.000,00	66,67%
2012	3.000.000,00	1.800.000,00	60,00%
2013	3.000.000,00	1.700.000,00	56,67%
2014	3.000.000,00	1.500.000,00	50,00%
Media semplice			53,33%

- b) la media ponderata della somma dei relativi incassi della serie storica rispetto alla sommatoria dei relativi accertamenti, secondo pesi individuati dal richiamato principio:

ANNO	ACCERTAMENTI COMP	PESO ACCERTAMENTI	INCASSI COMP + RES	PESO INCASSI
2010	3.000.000,00	0,10	1.000.000,00	0,10
2011	1.500.000,00	0,10	1.000.000,00	0,10
2012	3.000.000,00	0,10	1.800.000,00	0,10
2013	3.000.000,00	0,35	1.700.000,00	0,35
2014	3.000.000,00	0,35	1.500.000,00	0,35
Media ponderata tipo A				52,63%

- c) la media ponderata dei rapporti tra incassi ed accertamenti della serie storica, secondo pesi individuati dal richiamato principio:

ANNO	ACCERTAMENTI COMP	PESO	INCASSI COMP + RES	% PONDERATA
2010	3.000.000,00	0,10	1.000.000,00	3,33%
2011	1.500.000,00	0,10	1.000.000,00	6,67%
2012	3.000.000,00	0,10	1.800.000,00	6,00%
2013	3.000.000,00	0,35	1.700.000,00	19,83%
2014	3.000.000,00	0,35	1.500.000,00	17,50%
Media ponderata tipo B				53,33%

Il principio contabile applicato concede al responsabile economico finanziario dell'Ente la discrezionalità di adottare un metodo di calcolo tra quelli esposti, purché motivi tale scelta nella relazione al bilancio.

Una volta a regime il sistema di calcolo, ad oggi si baserà sull'utilizzo della media semplice.

Al fine di quantificare quanto debba confluire nella voce del bilancio di previsione "accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità", occorre individuare il reciproco della capacità

di riscossione ed applicare la percentuale ottenuta alla posta di bilancio oggetto di analisi:

PROVENTI DERIVANTI DALL’ATTIVITÀ DI CONTROLLO E REPRESSIONE DELLE IRREGOLARITÀ E DEGLI ILLECITI				
TIPO MEDIA	VALORE	% DA UTILIZZARE PER L’ACCANTONAMENTO	STANZIAMENTO DI BILANCIO	ACCANTONAMENTO ATTESO
Media semplice	53,33%	46,67%	2.172.000,00	1.013.600,00
Media ponderata tipo A	52,63%	47,37%	2.172.000,00	1.028.842,11
Media ponderata tipo B	53,33%	46,67%	2.172.000,00	1.013.600,00

Applicando tale procedura ad ogni singola entrata di bilancio soggetta ad accantonamento, l’Ente sarà in grado di quantificare quanto dovrà essere lo sforzo finanziario che lo stesso è chiamato a dedicare per tale accantonamento obbligatorio.

Tempistiche

Al fine di una corretta applicazione del principio, nell’assunto che l’Ente ha l’obbligo di assolvere a tale adempimento, il principio contabile permette, nel triennio di applicazione, di soddisfare gradualmente tale richiesta in cinque⁷² diverse tranches:

- nel primo anno l’accantonamento presente in bilancio dovrà almeno essere pari al 36% di quello atteso;
- nel secondo anno l’accantonamento presente in bilancio dovrà almeno essere pari al 55% di quello atteso;
- nel terzo anno l’Ente dovrà finanziare il 75% dell’accantonamento atteso;
- nel quarto anno dovrà essere accantonato almeno l’85% dell’accantonamento atteso;
- nel quinto anno si richiederà lo stanziamento completo di tale accantonamento.

Primo anno

La concessione permessa dal Legislatore delegato è resa pubblica dal prospetto allegato al bilancio di previsione che individua la composizione dell’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e della sua iscrizione al bilancio di previsione; si propone l’accantonamento nel primo anno di applicazione:

72) Legge 23 dicembre 2014, n. 190, Legge di Stabilità 2015, art. 1, comma 509.

III – Il fondo crediti di dubbia esigibilità

TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	STANZIAMENTI DI BILANCIO (A)	ACCANTONA- MENTO OBBLIGATORIO AL FONDO (*) (B)	% DI STAN- ZIAMENTO ACCANTONATO AL FONDO NEL RISPETTO DEL PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO 3.3 (C)=(B/A)	ACCANTO- NAMENTO EFFETTIVO DI BILANCIO (D)
3020000	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	2.172.000,00	1.013.600,00	46,67%	364.896,00

Tale accantonamento, creato in sede di bilancio di previsione, dovrà essere monitorato durante l'esercizio ed eventualmente rettificato al fine di mantenere la propria natura di garanzia.

Nel secondo anno di conduzione del fondo e del suo accantonamento, il Legislatore delegato non muta la metodologia di calcolo della percentuale d'accantonamento poiché ritenuta consolidabile, ma individua una nuova base su cui la stessa debba essere quantificata.

Secondo
anno

In particolare la serie storica avrà sempre valenza quinquennale ma l'ultimo anno oggetto d'analisi (poiché primo anno in cui si adottano i nuovi principi contabili) verrà cumulato secondo i soli stanziamenti di competenza, come di seguito esemplificato:

PROVENTI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO E REPRESSIONE DELLE IRREGOLARITÀ E DEGLI ILLECITI					
ANNO	ACCERTAMENTI COMP	INCASSI COMP + RES	ACCERTAMENTI COMP	INCASSI COMP	% DI REALIZZAZIONE
2011	1.500.000,00	1.000.000,00			66,67%
2012	3.000.000,00	1.800.000,00			60,00%
2013	3.000.000,00	1.700.000,00			56,67%
2014	3.000.000,00	1.500.000,00			50,00%
2015	3.000.000,00		2.000.000,00	1.000.000,00	50,00%
Media semplice					56,67%
Media ponderata tipo A					53,00%
Media ponderata tipo B					53,33%

La discendente percentuale e il relativo accantonamento atteso saranno pari a:

PROVENTI DERIVANTI DALL’ATTIVITÀ DI CONTROLLO E REPRESSIONE DELLE IRREGOLARITÀ E DEGLI ILLECITI				
TIPO MEDIA	VALORE	% DA UTILIZZARE PER L’ACCANTONAMENTO	STANZIAMENTO DI BILANCIO	ACCANTONAMENTO ATTESO
Media semplice	56,67%	43,33%	2.000.000,00	866.666,67
Media ponderata tipo A	53,00%	47,00%	2.000.000,00	940.000,00
Media ponderata tipo B	53,33%	46,67%	2.000.000,00	933.333,33

Come si può vedere l’applicazione dei nuovi principi di accertamento, e una presa di coscienza delle capacità di incasso delle proprie entrate, ha portato a un ridimensionamento, da un lato delle previsioni di stanziamento di bilancio, e dall’altro della percentuale di accantonamento migliorata dall’aumentata monetizzazione dell’entrata oggetto di analisi.

Anni successivi

Su ogni anno successivo al secondo, peseranno, nella serie storica aggiornata annualmente, sempre più i dati di competenza pura rispetto a quelli tratti dalla sommatoria tra competenza e residui, modificando il peso di tale accantonamento anche grazie alle regole proprie della nuova competenza finanziaria.

Dopo il quinto anno di utilizzo, tale algoritmo di calcolo sarà considerato definitivo e si baserà, come detto, sulla media semplice tra gli accertamenti e incassi di competenza per ogni esercizio proprio della serie storica oggetto di analisi.

3.6 Valutazione della congruità del fondo in sede di gestione

L’“accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità” non è una posta svincolata dagli accadimenti che interessano la gestione dell’Ente locale; pertanto deve essere monitorata e subire i necessari adeguamenti ove le condizioni attuali siano mutate rispetto a quelle presenti al momento della stesura del bilancio di previsione.

Gli elementi che sono da tenere in considerazione influenzanti la quantificazione del richiamato accantonamento sono: Elementi da monitorare

- il rapporto tra quanto è stanziato in bilancio e l'accertamento ad esso collegato – tale variabile incide sulla base di calcolo a cui applicare la percentuale di accantonamento;
- il rapporto tra quanto viene monetizzato rispetto a quanto viene accertato per le entrate oggetto di accantonamento – questa grandezza incide sulla percentuale di capacità di riscossione, pertanto sulla percentuale di accantonamento;
- l'inserimento o lo stralcio di entrate previste nel bilancio di previsione tramite variazione di bilancio – tale variabile incide sulla base di calcolo a cui applicare la percentuale di accantonamento.

Il principio contabile obbliga almeno una revisione annuale in concomitanza dell'assestamento di bilancio tramite una necessaria variazione di bilancio in aumento o diminuzione allo stanziamento dell'accantonamento definito in sede di bilancio di previsione.

Al fine di procedere ad un'analisi completa, da adottarsi su ogni singola posta d'entrata, durante la gestione del bilancio, occorre procedere secondo i seguenti passi operativi: Passi operativi

- a) monitorare gli andamenti dei seguenti elementi: stanziamenti di bilancio, accertamenti e incassi, in termini di competenza, della posta oggetto di analisi in un determinato periodo dell'anno;
- b) applicare la percentuale identificata in sede di bilancio di previsione allo stanziamento di bilancio, o all'accertamento se maggiore, individuando il valore dell'accantonamento teorico da raggiungere;
- c) procedere ad una successiva analisi della capacità di incasso alla data della revisione ponendo a rapporto l'accertato, o lo stanziamento di bilancio se maggiore, e gli incassi; ove tale percentuale fosse migliorativa, cioè il complemento a 100 fosse più basso rispetto a quanto applicato in sede di bilancio di previsione, occorre adottare tale nuova percentuale in sede di revisione dell'accantonamento.

Di seguito si propone un esempio numerico con la presentazione di due diverse analisi svolte durante l'esercizio finanziario oggetto di valutazione: Esempio

PROVENTI DERIVANTI DALL’ATTIVITÀ DI CONTROLLO E REPRESSIONE DELLE IRREGOLARITÀ E DEGLI ILLECITI				
TIPO MEDIA	VALORE	% DA UTILIZZARE PER L’ACCANTONAMENTO	STANZIAMENTO DI BILANCIO	ACCANTONAMENTO ATTESO
Media ponderata tipo B	53,33%	46,67%	2.172.000,00	1.013.600,00

Si riprendono i dati numerici usati in precedenza utilizzando come metodologia di calcolo la media semplice delle percentuali d’incasso definite dalla serie storica utilizzata.

Al 30 settembre, l’andamento della posta di bilancio presenta una percentuale di riscossione più bassa rispetto al bilancio di previsione e un’invarianza di stanziamento; il valore di accantonamento non subisce variazioni.

30 SETTEMBRE					
STANZIAMENTO DI BILANCIO	ACCERTAMENTI	RISCOSSIONI	% RISCOSSIONI/STANZIAMENTI	RECIPROCO AL 30/09	% DI RIFERIMENTO (BILANCIO DI PREVISIONE)
2.172.000,00	1.500.000,00	1.000.000,00	46,04%	53,96%	53,33%
Percentuale da adottare		53,33%			
Reciproco		46,67%			
Nuovo accertamento atteso		1.013.672,40			
Risorse da accantonare		0,00			
Stanziamento		1.013.672,40			

In sede di ultima variazione, tramite l’esempio numerico seguente, si desume che, pur aumentando le previsioni iniziali ma migliorando l’andamento della capacità d’incasso, l’accantonamento può essere contenuto ridistribuendo capacità di spesa al bilancio.

30 NOVEMBRE					
STANZIAMENTO DI BILANCIO	ACCERTAMENTI	RISCOSSIONI	% RISCOSSIONI/STANZIAMENTI	RECIPROCO AL 30/11	% DI RIFERIMENTO (BILANCIO DI PREVISIONE)
3.000.000,00	2.500.000,00	2.000.000,00	66,67%	33,33%	53,33%
Percentuale da adottare		66,67%			
Reciproco		33,33%			
Nuovo accertamento atteso		1.000.000,00			
Risorse da stornare		-13.672,40			
Stanziamento		1.000.000,00			

Dall'esempio numerico si desume che, mantenendo invariate le previsioni iniziali, ma migliorando l'andamento della capacità d'incasso, l'accantonamento può essere contenuto ridistribuendo capacità di spesa al bilancio.

Infine, variando lo stanziamento di bilancio in aumento mantenendo invariata la capacità di incasso, obbligatoriamente l'accantonamento è modificabile in aumento.

3.7 Valutazione della congruità del fondo in sede di rendicontazione

Ultimo momento importante per la valutazione di congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità risulta essere l'analisi svolta in sede di rendiconto della gestione.

Tale controllo si effettua tramite una puntuale verifica delle singole poste di bilancio d'entrata cumulate in termini di competenza e residuo sia in ambito di quanto accertato che incassato.

I passi operativi che occorre percorrere sono:

- a) quantificare per ogni singola entrata i residui da riportare all'esercizio successivo iscritti nel rendiconto oggetto di analisi;
- b) definire la percentuale di capacità di incasso per una serie storica a cadenza quinquennale definita dal rapporto tra gli incassi in conto residuo e i residui iniziali per ogni annualità;
- c) determinare il reciproco alla percentuale così come ottenuta al punto b) e applicarla alla grandezza finanziaria propria del punto a).

A fini esemplificativi si presenta un'esercitazione numerica.

Lo stralcio del conto del bilancio, gestione delle entrate, proprio del nuovo prospetto così come individuato dal D.P.C.M. 28 dicembre 2011, è di seguito rappresentato. Vengono ripresi, quale esempio, i proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti:

Passi operativi

Conto di bilancio, gestione delle entrate

TITOLO, TIPOLOGIA	DEFINIZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 01/01/... (RS)	RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)	RIACCERTAMEN- TI RESIDUI (R)	MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI COMPETENZA = A-CP	RESIDUI ATTIVI DA ESER- CIZI PRECEDEN- TI (EP=RS-RR+R)				
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)	RISCOSSIONI IN C/COM.NZA (RC)	ACCERTAMENTI (A)		RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=A-RC)				
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)	TOTALE RISCOSSIONI (TR=RR+RC)	MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI CASSA = TR-CS		TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)				
A	B	C	D	E	F	G				
Titolo 3: entrate extratributarie										
Tipologia 200: Proventi derivanti dall’attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	RS	6.000.000,00	RR	600.000,00	R	-400.000,00	CP	-1.000.000,00	EP	5.000.000,00
	CP	3.000.000,00	RC	1.500.000,00	A	2.000.000,00			EC	500.000,00
	CS	2.000.000,00	TR	2.100.000,00	CS	100.000,00			TR	5.500.000,00

Il valore numerico riconducibile al primo punto (a) è pari ad € 5.500.000,00.

Seguendo le indicazioni operative occorre individuare le percentuali di incasso della serie storica dell’ultimo quinquennio tra gli stanziamenti iniziali e gli incassi, entrambi in conto residuo, così quantificati:

ANNO	RESIDUO INIZIALE	INCASSI CONTO RESIDUO	% DI INCASSO
2010	3.500.000,00	400.000,00	11,43%
2011	4.000.000,00	250.000,00	6,25%
2012	4.500.000,00	500.000,00	11,11%
2013	5.000.000,00	800.000,00	16,00%
2014	6.000.000,00	600.000,00	10,00%
Media semplice			10,96%

Proseguendo si ottiene il reciproco della media della serie storica della capacità d’incasso e si definisce quanto debba essere il fondo crediti di dubbia esigibilità per il primo anno di applicazione

per la singola posta di bilancio “proventi derivanti dall’attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti”:

Media semplice	10,96%
Reciproco della capacità di incasso calcolato col metodo della media semplice	89,04
Totale residui attivi da riportare	5.500.000,00
Totale accantonamento	4.897.313,49

L’Ente locale è chiamato a compiere tale operazione per ogni posta di bilancio d’entrata oggetto d’accantonamento al fine di quantificare, in termini di sommatoria, il valore complessivo del fondo crediti di dubbia esigibilità per l’esercizio in esame.

Tale posta totale dovrà trovare allocazione per l’intero importo, quale accantonamento, nel risultato d’amministrazione scaturente dal rendiconto dell’esercizio in esame⁷³.

Il Legislatore delegato individua, quale allegato al rendiconto di gestione, un prospetto comprovante il calcolo del richiamato fondo secondo la seguente traccia:

TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	TOTALE RESIDUI ATTIVI (C)=(A)+(B)	% DI ACCAN- TONAMENTO AL FONDO SVALUTAZIONE	IMPORTO MINIMO DEL FONDO	FONDO SVALUTA- ZIONE
3020000	Tipologia 200: Proventi derivanti dall’attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	5.500.000,00	89,04%	4.897.313,49	4.897.313,49
3000000	Totale Titolo III				
Totale generale					

73) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, punto 3.3, «In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l’Ente accantona nell’avanzo di amministrazione l’intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio.»

Tale prospetto ha il compito di pubblicizzare le voci che compongono il fondo nel suo complesso ed evidenziano le poste di bilancio, per tipologia⁷⁴, che soffrono di una maggiore difficoltà di concretizzazione monetaria.

3.8 L'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione

L'epilogo del fondo crediti di dubbia esigibilità lo si ottiene, una volta averlo quantificato a consuntivo, con l'accantonamento dello stesso nel risultato di amministrazione del chiudendo esercizio finanziario.

Allegato
obbligatorio

Tale attività avviene tramite la compilazione di un allegato obbligatorio al conto del bilancio ivi riportato:

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				1.800.000,00
RISCOSSIONI	(+)	20.000.000,00	60.000.000,00	80.000.000,00
PAGAMENTI	(-)	15.000.000,00	62.000.000,00	77.000.000,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			4.800.000,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			4.800.000,00
RESIDUI ATTIVI di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze	(+)	28.000.000,00	16.000.000,00	44.000.000,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	600.000,00	10.000.000,00	10.600.000,00
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	(-)			300.000,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	(-)			30.000.000,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE DELL'ANNO N	(=)			7.900.000,00

74) Unità elementare del bilancio, parte entrata e oggetto di voto di competenza del Consiglio comunale.

Questa tabella risulta essere la prima parte del prospetto dimostrativo del risultato d'amministrazione.

A tale sommatoria occorre ricondurre le quote vincolate ed accantonate al fine di quantificare la quota di risultato "libero", ove positivo, spendibile da parte dall'Ente nei casi definiti dall'art. 187, comma 3-bis, TUEL⁷⁵.

Nel caso tale grandezza finanziaria fosse negativa, l'Ente locale ha l'obbligo di iscrivere nel bilancio di previsione tale posta tra le spese per trovarne finanziamento con le entrate correnti⁷⁶.

Il Legislatore delegato concede, ove permesso dalla normativa, la possibilità di procedere ad un'imputazione pluriennale di tale fabbisogno finanziario tecnico, al fine di permettere una corretta applicazione del richiamato principio contabile applicato⁷⁷.

L'art. 14, comma 3, del D.P.C.M. 28 dicembre 2011, originariamente prevede la facoltà di imputare tale disavanzo tecnico, trovandone necessaria copertura, alla spesa corrente del bilancio pluriennale⁷⁸.

Per quanto attiene agli Enti locali propri della Regione Piemonte tale cadenza temporale è pari ad un triennio.

Si procede con la presentazione del prospetto dimostrativo del risultato d'amministrazione evidenziando l'incapienza del risultato d'amministrazione rispetto alle poste di natura vincolata o da accantonare:

Art. 14,
comma 3,
D.P.C.M. 28
dicembre
2011

Prospetto
dimostrativo
risultato
d'ammini-
strazione

75) Art. 187, comma 3-bis, TUEL: «L'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'Ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193».

76) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, punto 9.2: «In occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario procedere alla determinazione del risultato di amministrazione presunto, che consiste in una previsione ragionevole e prudente del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, formulata in base alla situazione dei conti alla data di elaborazione del bilancio di previsione. Nel caso di disavanzo di amministrazione presunto è necessario iscrivere tale posta tra le spese del bilancio di previsione e, a seguito dell'approvazione del rendiconto, variare tale importo, al fine di iscrivere l'importo del disavanzo definitivamente accertato.»

77) Principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, Allegato A.2 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, punto 9.2: «Nei casi espressamente previsti dalla Legge è possibile ripartire il disavanzo tra più esercizi.»

78) D.P.C.M. 28 dicembre 2011, "Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Enti ed organismi, di cui all'art. 36 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118", art. 14, comma 3: «La copertura dell'eventuale accantonamento al fondo svalutazione crediti effettuato ai sensi del comma 1, lettera d), nel caso in cui il risultato di amministrazioni non presenti un importo sufficiente a comprenderlo, può essere effettuata anche negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale.»

COMPOSIZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2014		
Parte accantonata		
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2014	8.000.000,00	8.000.000,00
Totale parte accantonata (B)		
Parte vincolata		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	800.000,00	800.000,00
Totale parte vincolata (C)		800.000,00
Totale parte disponibile (E=A-B-C)		-900.000,00
Se D è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione dell’esercizio successivo		

Secondo quanto esposto il disavanzo tecnico proprio del conto del bilancio 2014, per un Ente che già partecipava alla sperimentazione contabile, deve essere iscritto negli esercizi del bilancio pluriennale:

	ANNO			TOTALE
	2015	2016	2017	
Risultato di amministrazione	-300.000,00	-300.000,00	-300.000,00	-900.000,00

La copertura di detta necessità finanziaria è così garantita:

Per l’anno 2015

CORRENTE	ENTRATE	SPESE
Fondo pluriennale vincolato parte corrente	300.000,00	
Titoli I – Entrate correnti di natura tributaria	20.000.000,00	
Titoli II – Trasferimenti correnti	4.000.000,00	
Titoli III – Entrate extratributarie	8.000.000,00	
	32.300.000,00	
Disavanzo di amministrazione		300.000,00
Titoli I – Spese correnti		24.000.000,00
Titoli IV – Rimborso di prestiti		7.000.000,00
		32.300.000,00

Per l'anno 2016

CORRENTE	ENTRATE	SPESE
Fondo pluriennale vincolato parte corrente	0,00	
Titoli I – Entrate correnti di natura tributaria	22.000.000,00	
Titoli II – Trasferimenti correnti	2.300.000,00	
Titoli III – Entrate extratributarie	7.500.000,00	
	31.800.000,00	
Disavanzo di amministrazione		300.000,00
Titoli I – Spese correnti		24.000.000,00
Titoli IV – Rimborso di prestiti		7.500.000,00
		31.800.000,00

Per l'anno 2017

CORRENTE	ENTRATE	SPESE
Fondo pluriennale vincolato parte corrente	0,00	
Titoli I – Entrate correnti di natura tributaria	23.000.000,00	
Titoli II – Trasferimenti correnti	1.800.000,00	
Titoli III – Entrate extratributarie	7.000.000,00	
	31.800.000,00	
Disavanzo di amministrazione		300.000,00
Titoli I – Spese correnti		23.000.000,00
Titoli IV – Rimborso di prestiti		8.500.000,00
		31.800.000,00

Il Legislatore, al fine di agevolare la messa a regime del nuovo sistema contabile, con l'art. 1, comma 2, D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, ha introdotto notevoli modifiche all'art. 3 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e in particolare al comma 16 si apprende che: *«Nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato per una quota pari almeno al 10 per cento l'anno. In attesa del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di cui al comma 15, sono definiti criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero*

Art. 3,
comma 16,
D.Lgs. n.
118/2011

dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell’interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata. Tale decreto si attiene ai seguenti criteri:

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

In particolare, per completezza, in calce all’esemplificazione tecnica n. 5 – Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità – il Legislatore affronta la problematica dell’accantonamento del presente fondo nel risultato di amministrazione e dei possibili disavanzi discendenti.

Il Legislatore delegato conclude affermando il seguente principio: *«Ai sensi di quanto previsto dall’art. 3, comma 16, del presente decreto, il disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, compreso il primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel caso in cui il risultato di amministrazioni non presenti un importo sufficiente a comprenderlo, è ripianato per una quota pari almeno al 15 per cento l’anno nei primi tre anni a decorrere dal 2015.*

Anche la copertura degli eventuali disavanzi di amministrazione, compresi i casi in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere l’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità a seguito del riaccertamento ordinario dei residui, può essere effettuata 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 del collegio dei revisori.»

Tempi
di rientro

Con tale enunciato si comprimono i tempi di rientro legando gli stessi a un piano da sottoporre al collegio di revisione ed all’approvazione del Consiglio comunale.

In ultima analisi i tempi di rientro del disavanzo tecnico sono stati definiti al comma 538 dell’art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, Legge di Stabilità 2015, in un massimo di anni trenta a quote costanti.

Con l'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione si conclude l'iter di tale posta contabile con i presentati riflessi sulla programmazione dell'esercizio successivo, al quale dovrà essere addizionato l'accantonamento di competenza come al paragrafo 3.5 quantificato.

3.9 Conclusioni

Il fondo crediti di dubbia e difficile esazione, come precedentemente ampiamente dibattuto, ha il compito di permettere il permanere degli equilibri di bilancio nel tempo e garantire il migliorarsi della liquidità dell'Ente locale, al fine di diminuire l'accesso del credito anche a breve, di detti Enti.

Esso risulta essere una leva importante sia per il rispetto degli obblighi correnti di finanza pubblica, quali il saldo positivo di cassa, sia quelli a lungo termine definiti dalla Legge Costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, così come attuata dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 243, come presentati al successivo capitolo quarto.

L'Ente locale, infine, è chiamato a produrre, come al capitolo quinto esplicitato, una rendicontazione veritiera ed economicamente sostenibile, ed il fondo oggetto di analisi nel presente capitolo permette tale attività neutralizzando quei crediti, oggi residui attivi, che potrebbero destabilizzare l'assetto contabile generale al momento della loro cancellazione per insussistenza.

Il fondo crediti di dubbia e difficile esazione è il prezzo, a volte salato, che le Amministrazioni pubbliche debbono pagare per una gestione contabile retta da regole formali, pure non calmierate da principi di prudenza e di sana gestione.

IV – Gli equilibri di bilancio e i fondi vincolati

di *Daniele Lanza*

4.1 Introduzione

La contabilità finanziaria, di natura autorizzatoria, deve sottostare a un insieme di vincoli programmatici volti al mantenimento dell'equilibrio economico a valere nel tempo, in un arco temporale ovviamente maggiore ad un mandato sindacale, quale elemento di stabilità e punto di forza per il raggiungimento degli scopi istituzionali dell'Ente.

In questo ambito si inserisce la normativa contabile atta al monitoraggio gestionale con il fine di reperire dati e analizzare gli scostamenti tra quanto rilevato ed i risultati attesi.

Lo scopo del seguente capitolo vuole essere la presentazione degli equilibri che l'Ente locale deve garantire in sede di programmazione, gestione e rendicontazione esposti alla luce di quanto enunciato dal TUEL così come novellato dal D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e s.m.

Elemento di rilievo sarà l'analisi di quanto è stato introdotto dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 attuata dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 243.

4.2 Definizione degli equilibri di bilancio nel contesto del TUEL

Il TUEL ha raggruppato quanto, sino alla data della sua emanazione, regolamentava il comparto; un testo unico ove si possono, anche oggi, trovare i fondamenti essenziali della contabilità degli Enti locali.

Gli equilibri di bilancio sono tra le nozioni basilari richiamate.

Il primo equilibrio che il TUEL propone viene enunciato per il tramite dei principi di bilancio; nella fattispecie all'art. 162,

Art. 162,
comma 1,
TUEL

“Principi del bilancio”, comma 1, si legge: «*Gli Enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza, per l’anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità.*»

Equilibrio economico

Il Legislatore nel chiarire il concetto di pareggio finanziario, al comma 6 del medesimo richiamato articolo, introduce, definendolo, il concetto di equilibrio economico: «*Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell’entrata (...) e non possono avere altra forma di finanziamento, salva le eccezioni previste per legge.*»

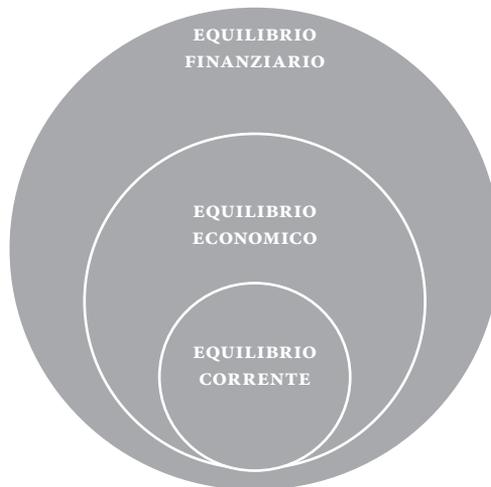
In altre parole, come risaputo, la sommatoria dei titoli di entrata deve finanziare la totalità della spesa (equilibrio, o pareggio, finanziario), mentre la sommatoria delle entrate correnti deve garantire la copertura delle spese correnti addizionata della quota di rimborso della quota capitale di mutui, prestiti obbligazionari e oneri pluriennali (equilibrio economico).

Schematicamente:

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
PAREGGIO FINANZIARIO	
Totale Entrate (Titoli I, II, III, IV, V, VI)	Totale Entrate (Titoli I, II, III, IV, V, VI, VII, IX)
=	=
Totale Spese (Titoli I, II, III, IV)	Totale Spese (Titoli I, II, III, IV, V, VII)
EQUILIBRIO CORRENTE	
Totale Entrate correnti (Titoli I, II, III)	Totale Entrate correnti + FPV parte corrente (Titoli I, II, III)
=	=
Totale Spese correnti (Titolo I)	Totale Spese correnti (Titolo I)

EQUILIBRIO ECONOMICO	
Totale Entrate correnti (Titoli I, II, III)	Totale Entrate correnti + FPV parte corrente (Titoli I, II, III)
>	>
Totale Spese correnti (Titoli I, III)	Totale Spese correnti (Titoli I, IV)

Graficamente l'interazione dei tre equilibri poc'anzi presentati è così raffigurabile:



In particolare, dopo quanto presentato, la programmazione dovrà ovviamente garantire in prima battuta l'equilibrio corrente sino a giungere all'equilibrio finanziario per il tramite, anche, di poste fuori competenza quali ad esempio l'avanzo di amministrazione, volutamente non inserito, poiché per quanto concerne l'ambito armonizzato lo stesso risulta essere una posta "fuori struttura" e con fattispecie di utilizzo ben specificate come meglio esposte nel capitolo ad esso dedicato.

Continuando a scorrere il testo normativo, il Legislatore ci propone una serie aggiuntiva di vincoli.

Gestione per
conto terzi

Il primo che si incontra riguarda la gestione per conto terzi. In particolare all’art. 168 TUEL testualmente si legge: «*Le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi, ivi compresi i fondi economici, e che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l’Ente [...]»* ed ancora «*le previsioni e gli accertamenti d’entrata conservano l’equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa*». Schematicamente:

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
EQUILIBRI GESTIONE CONTO TERZI	
Totale Entrate (Titolo VI)	Totale Entrate (Titolo IX)
=	=
Totale Spese (Titolo IV)	Totale Spese (Titolo VII)

Equilibrio
di parte
capitale

Di seguito, all’art. 199⁷⁹ TUEL, si evince un ulteriore elemento di equilibrio ove vengono definite le fonti di finanziamento delle spese di investimento ed implicitamente l’equilibrio di parte capitale.

79) Art. 199 TUEL: «Per l’attivazione degli investimenti gli Enti locali possono utilizzare:

- a) entrate correnti destinate per Legge agli investimenti;
- b) avanzi di bilancio, costituiti da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti;
- c) entrate derivanti dall’alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
- d) entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle Regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
- e) avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall’art. 187;
- f) mutui passivi;
- g) altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla Legge.»

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
PAREGGIO INVESTIMENTI	
Totale Entrate (Titoli IV, V)	Totale Entrate (Titoli IV, V, VI)
=	=
Totale Spese (Titolo II)	Totale Spese (Titoli II, III)

Un ulteriore vincolo che il Legislatore presenta è individuabile nella formalizzazione dell'anticipazione di tesoreria.

Anticipazione di tesoreria

Essa, così come quantificata dal dettato dell'art. 222⁸⁰ TUEL, trova contabilizzazione in bilancio secondo la seguente schematizzazione:

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
ANTICIPAZIONE DI TESORERIA	
Totale Entrate (Titolo V, parte)	Totale Entrate (Titolo VII)
=	=
Totale Spese (Titolo III, parte)	Totale Spese (Titolo V)

Il TUEL chiede solo un'equivalenza in base alla gestione di competenza, pertanto l'Ente locale è nella possibilità normativa, a rendiconto per il tramite della riconciliazione con il tesoriere, di registrare un debito a breve verso il tesoriere che potrà trovare ristoro nell'esercizio successivo.

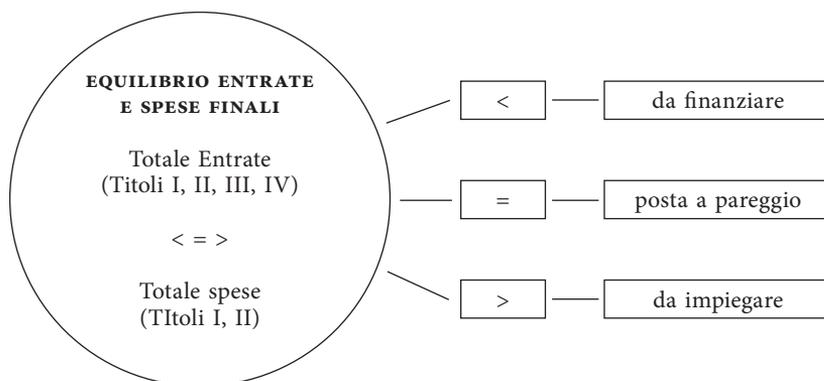
80) Art. 222 TUEL, "Anticipazione di tesoreria": «Il tesoriere, su richiesta dell'Ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti per i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Unioni di Comuni ai primi tre titoli di entrata del bilancio».

La soglia dei tre dodicesimi è incrementata a cinque dodicesimi con il D.L. 28 gennaio 2014, n. 4 convertito con modificazioni dalla Legge 28 marzo 2014, n. 50, per tutto l'anno 2014.

Per molti Enti questo debito a breve si è consolidato obbligando il Legislatore ad adottare limiti stringenti sia dell’utilizzo del fondo di riserva⁸¹ che dell’avanzo di amministrazione⁸², libero sino a che l’Ente stia utilizzando quote di liquidità non propria.

In conclusione preludio a quanto si è poi concretizzato nel patto di stabilità di competenza e cassa, prima, e di competenza mista, dopo, il D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194, ha proposto il seguente schema di equilibrio, programmatico e ricognitivo, tra le entrate e le spese finali.

Prima di analizzare l’allegato al bilancio di previsione e al rendiconto di gestione si propone una schematizzazione dei titoli di bilancio interessati:



81) Art. 166, comma 2-ter, TUEL, “Fondo di riserva”: «Nel caso in cui l’Ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, il limite minimo previsto dal comma 1 è stabilito nella misura dello 0,45 per cento del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio».

82) Art. 187, comma 3-bis, TUEL, “Avanzo di amministrazione”: «L’avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l’Ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l’utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all’art. 193».

IV – Gli equilibri di bilancio e i fondi vincolati

BILANCIO DI PREVISIONE ALLEGATO ENTRATE E SPESE FINALI					
RISULTATI DIFFERENZIALI		COMPETENZA	NOTE SUGLI EQUILIBRI		COMPETENZA
A) Equilibrio finanziario			Note sugli equilibri		
Entrate (Titoli I, II, III)	(+)		*La differenza è finanziata con 1) quota di oneri di urbanizzazione 2) mutuo pere debiti fuori bilancio 3) avanzo di amministrazione	(%)	
Spese Correnti	(-)				
Differenza					
Quota di capitale per l'ammortamento dei mutui	(-)				
Differenza*					
B) Equilibrio finale					
Entrate finali (avanzo + Titoli I, II, III, IV)	(+)				
Spese finali (disavanzo + Titoli I, II)	(-)				
Finanziare	(-)				
Saldo netto da					
Impiegare	(+)				

4.3 Definizione degli equilibri di bilancio nel contesto della Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 quali precursori della normativa armonizzata

Il sistema degli equilibri di bilancio subisce un profondo mutamento con la Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 e soprattutto tramite la Legge 24 dicembre 2012, n. 243, ove, all'art. 9, comma 1, il Legislatore ha enunciato quanto segue: *«I bilanci delle Regioni, dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, registrano:*

Art. 9,
comma 1,
Legge n.
243/2012

a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;

b) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti».

La normativa poc'anzi richiamata anticipa quanto dettato dal D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, oltre a darne rilevanza costituzionale, obbligando il comparto a porre la giusta attenzione alla gestione di cassa che troverà pari dignità autorizzatoria con la regolamentazione sperimentale.

In particolare la norma attuativa analizza i seguenti equilibri tra:

a) le entrate e le spese finali;

b) le entrate e le spese correnti.

Come anticipato l'equilibrio tra le entrate e le spese finali è così schematizzabile:

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
EQUILIBRIO ENTRATE E SPESE FINALI	
Totale Entrate (Titoli I, II, III, IV)	Totale Entrate (Titoli I, II, III, IV, V)
= >	= >
Totale Spese (Titoli I, II)	Totale Spese (Titoli I, II, III)
ESPRESSO SIA IN TERMINI DI COMPETENZA E CASSA	

Questo principio costituzionale obbliga a definire una programmazione che permetta un risultato “non negativo” della sommatoria algebrica delle poste presentate.

Anticipazione di tesoreria

Da questo equilibrio discende, in ambito sperimentale, l’equilibrio dell’anticipazione di tesoreria che rispetto a quanto proposto trova l’aggravante dell’equivalenza anche in ambito di cassa come di seguito schematizzato:

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
ANTICIPAZIONE DI TESORERIA	
Totale Entrate (Titolo V, parte)	Totale Entrate (Titolo VII)
=	=
Totale Spese (Titolo III, parte)	Totale Spese (Titolo V)
ESPRESSO SIA IN TERMINI DI COMPETENZA E CASSA	

Equilibrio di parte corrente

L’equilibrio di cassa è garantito dal saldo delle poste finali che dovrà essere almeno positivo, a cui si aggiungono la gestione conto terzi, che tradizionalmente genera un saldo positivo in termini di cassa, e la conduzione dei capitali di terzi già remunerati dalle entrate correnti come regolamentato dall’equilibrio di parte corrente così come schematizzato:

BILANCIO EX TUEL	BILANCIO EX D.LGS. N. 118/2011
EQUILIBRIO ECONOMICO	
Totale Entrate correnti (Titoli I, II, III)	Totale Entrate correnti + FVP parte corrente (Titoli I, II, III)
=>	=>
Totale Spese (Titoli I, III)	Totale Spese (Titoli I, IV)
ESPRESSO SIA IN TERMINI DI COMPETENZA E CASSA	

Seppur il fondo pluriennale vincolato di parte corrente non generi flussi positivi di cassa, lo stesso è compensato da quelle poste di spesa che hanno il compito di contenere la capacità finanziaria dell'Ente, quali ad esempio il fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

In conclusione, il D.Lgs. n. 118/2011, oltre a riprendere tutto quanto sinora esposto, ha introdotto un nuovo concetto di equilibrio economico secondo il seguente prospetto:

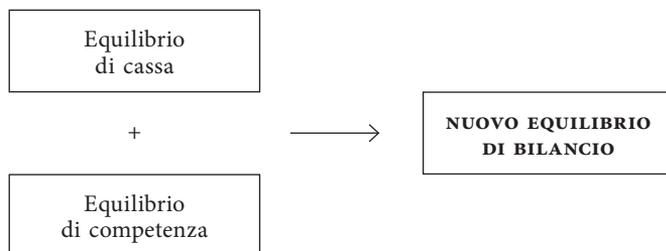
Equilibrio
economico-
finanziario

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		0,00
A) Fondo pluriennale vincolato per spese correnti (di entrata)	(+)	0,00
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	0,00
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)	0,00
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	0,00
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)	0,00
DD) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)	0,00
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	0,00
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari	(-)	0,00
G) Somma finale (G=A-AA+B+C-D-DD-E-F)		0,00

Oltre a quanto presentato in capo agli equilibri di parte corrente, ciò che è stato esposto dal Legislatore delegato per il tramite del D.P.C.M. 28 dicembre 2011 e dai suoi allegati, propone una nuova quantificazione di tale saldo, addizionando alle entrate correnti il fondo pluriennale vincolato presente nei capitoli fuori struttura, e alle spese correnti il fondo pluriennale vincolato di parte corrente, presente nei programmi di bilancio oltre quanto

viene stanziato per i trasferimenti in conto capitale che in tale saldo devono trovare copertura.

In conclusione la novazione della Legge costituzionale può essere raffigurata dal seguente grafico:



4.4 Definizione degli equilibri di bilancio in esercizio provvisorio

La conduzione del bilancio in esercizio provvisorio è una prassi oggi sempre più frequente, dettata dalla notevole incertezza fiscale e contributiva, frutto di un quadro normativo sempre in mutamento.

Esercizio provvisorio ex art. 163, commi 1 e 3, TUEL

L'esercizio provvisorio come noto è regolamentato dal combinato disposto dell'art. 163, commi 1 e 3, TUEL che testualmente recitano: «*Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione da parte dell'organo regionale di controllo, l'organo consiliare dell'Ente delibera l'esercizio provvisorio, per un periodo non superiore a due mesi, sulla base del bilancio già deliberato. Gli Enti locali possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nel bilancio deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla Legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. [...] Ove la scadenza del termine per la deliberazione del bilancio di previsione sia stata fissata da norme statali in un periodo successivo all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento, l'esercizio provvisorio si intende automaticamente autorizzato sino a tale termine e si applicano le modalità di gestione di cui al comma 1, intendendosi come riferimento l'ultimo bilancio definitivamente approvato.*»

Data l'estrema criticità della gestione di tale argomentazione, la Corte dei Conti, Sezione Autonomie, con propria deliberazione 12 giugno 2014, pubblicata in G.U. 7 luglio 2014, n. 155⁸³, ha voluto dettare delle linee guida, al fine di definire quali siano gli attori del controllo volto al mantenimento degli equilibri di bilancio e le maggiori problematiche che possono investire un Ente in esercizio provvisorio.

Corte dei
Conti, deli-
berazione
12 giugno
2014

In prima battuta vengono individuati i soggetti a cui detto controllo viene affidato secondo il disposto dell'art. 147, comma 2, lett. c)⁸⁴, del richiamato TUEL, quali:

Art. 147,
comma 2,
lett. c),
TUEL

- l'organo di revisione;
- il responsabile economico finanziario;
- i diversi responsabili dei servizi.

Nel citato lemma, il Legislatore definisce l'oggetto del controllo, cioè gli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, lo scopo del controllo, ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal Patto di Stabilità interno, nonché definisce una gradualità di intervento che vede il responsabile economico finanziario soggetto deputato al coordinamento dei diversi responsabili di servizio chiamati, per proprie realtà affidate, a garantire gli equilibri di cui sopra.

Il tutto si colloca nel sistema dei controlli interni ove impera l'attività dell'organo di revisione volta a vigilare il "sistema integrato di verifica"⁸⁵ così come definito dall'art. 147-quinquies⁸⁶ del TUEL.

83) Delibera 12 giugno 2014, indirizzi ex art. 1, commi 166 e ss., della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativi al bilancio di previsione 2014, per una prudente gestione dell'esercizio provvisorio (Delibera n. 18/SEZAUT/2014/INPR), (14A05076), (GU Serie Generale n. 155 del 7 luglio 2014)

84) TUEL, art. 167, comma 2, lett. c): «*garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi.*»

85) Delibera 12 giugno 2014, indirizzi ex art. 1, commi 166 e ss., della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativi al bilancio di previsione 2014, per una prudente gestione dell'esercizio provvisorio (Delibera n. 18/SEZAUT/2014/INPR), (14A05076), (GU Serie Generale n. 155 del 7 luglio 2014).

86) TUEL, art. 167-quinquies, comma 1: «*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.*»

Oggetto del controllo Definiti i soggetti deputati al controllo si analizza ciò ne che sarà l’oggetto.

Come anticipato, tale oggetto consta di tre diverse, ma interagenti, parti:

- la gestione di competenza;
- la gestione dei residui;
- la gestione di cassa.

Controllo della gestione di competenza Il controllo della gestione di competenza, che il responsabile economico finanziario è chiamato ad effettuare in sede di copertura finanziaria su dichiarazione esplicita del responsabile del servizio, è già dettato dalla norma⁸⁷, in particolare: «*Gli Enti locali possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nel bilancio deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla Legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi*».

Esercizio provvisorio In chiave sperimentale la gestione in esercizio provvisorio viene enunciata nel punto 8 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato A/2 al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42”, così come novellato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, “Disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42”.

In particolare «*nel corso dell’esercizio provvisorio deliberato o attuato secondo le modalità previste dall’ordinamento vigente, gli Enti gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nell’ultimo bilancio di previsione, definitivamente approvato per l’esercizio cui si riferisce la gestione o l’esercizio provvisorio*»⁸⁸. Questo è un primo elemento di novità che sposta l’orizzonte temporale dall’ultimo bilancio approvato, così come individuato dal comma 3 del richiamato art. 163 TUEL, al primo esercizio successivo del bilancio di previsione a cadenza triennale.

87) TUEL, art. 163, comma 1, 2° capoverso.

88) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 8.1.

Se l'esercizio provvisorio sarà ed esempio il 2016, il bilancio di riferimento dovrà essere quanto approvato nell'anno 2015, seconda annualità; ciò obbliga ad effettuare programmazioni di medio periodo coerenti con la realtà e ove non lo siano adeguare le stesse entro il 30 novembre, termine ultimo per le variazioni di bilancio.

Inoltre, il principio contabile richiamato al punto 8.5⁸⁹ definisce cosa è impegnabile nell'esercizio provvisorio ed in particolare:

Punto 8.5
principio
contabile

- solo spese correnti per un importo mensile non superiore a un dodicesimo di quanto stanziato nell'ultimo bilancio approvato (annualità eguale a quella dell'esercizio provvisorio), al netto di quanto già impegnato e di quanto confluito nel fondo pluriennale vincolato. È d'obbligo sottolineare la coerenza esplicativa del principio contabile poiché, dato che i conteggi dei dodicesimi si basano sull'unità elementare del bilancio, quale il titolo, e che nella sua quantificazione a bilancio ingloba anche il richiamato fondo, essendo quest'ultimo posta contabile per natura non impegnabile, lo stesso deve essere defalcato dal richiamato stanziamento;
- spese tassativamente regolate dalla legge non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;
- spese a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

Il principio contabile poi definisce al punto 8.6 cosa si intende per impegni già assunti e quanto risulterebbe ancora impegnabile. Tale principio testualmente recita: «*La gestione in dodicesimi dell'esercizio provvisorio riguarda solo gli stanziamenti di competenza*

Punto 8.6
principio
contabile

89) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 8.5: «*Nel corso dell'esercizio provvisorio, [...] gli Enti possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, unitamente alla quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti, spese correnti non superiori ad un dodicesimo delle somme previste nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione deliberato, ridotte delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale (la voce "di cui fondo pluriennale vincolato)", con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla Legge, non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi e le spese a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.*

I rimborsi in c/capitale di somme non dovute o incassate in eccesso, quali i rimborsi degli oneri di urbanizzazione, costituiscono spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.»

della spesa al netto degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione all’esercizio provvisorio e dell’importo del fondo pluriennale vincolato.

Gli impegni assunti negli esercizi precedenti, in quanto “già assunti”, non sono soggetti ai limiti dei dodicesimi e comprendono gli impegni cancellati nell’ambito delle operazioni di riaccertamento dei residui e reimputati alla competenza dell’esercizio in gestione.

Pertanto, nel corso dell’esercizio provvisorio:

a) sono impegnate nel limite dei dodicesimi le spese che, per loro natura, possono essere pagate in dodicesimi;

b) sono impegnate, al di fuori dei limiti dei dodicesimi, le spese tassativamente regolate dalla Legge, quelle che, per loro natura, non possono essere pagate frazionandole in dodicesimi, e le spese a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.»

Il principio contabile, infine, chiosa così: «*Nei casi in cui è consentito assumere impegni senza fare riferimento al limite dei dodicesimi, le spese sono impegnate nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, con imputazione agli esercizi in cui le spese sono esigibili, nei limiti degli stanziamenti dell’ultimo bilancio approvato*», riportando la gestione finanziaria ai dettami fondamentali dell’esigibilità.

Analisi sulla
tenuta
prospettica
degli
equilibri di
bilancio

Oltre alla gestione in dodicesimi, il responsabile finanziario è chiamato, ove l’esercizio provvisorio si protragga nel tempo, insieme ai soggetti con lui individuati nel “sistema integrato di verifica”⁹⁰, a produrre delle analisi approfondite sulla tenuta prospettica degli equilibri di bilancio, tenendo conto che il bilancio autorizzatorio risulta quanto meno datato e lo stesso si potrebbe basare su realtà tributarie e tariffarie obsolete.

L’azione di controllo svolta dal responsabile economico-finanziario dovrà ovviamente produrre dei report periodici puntuali che dovranno tradursi in azioni positive volte al mantenimento degli equilibri di bilancio, e, ove si dovessero presentare i presupposti, attivare la procedura presentata dall’art. 153, comma 6⁹¹, del TUEL.

90) Vedi nota 84.

91) TUEL, art. 153, comma 6: «*Il regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante*

Altro elemento di analisi su cui il Legislatore chiede grande attenzione è la consistenza e la qualità dei residui sia di natura attiva che passiva.

Gestione
dei residui

Già è stato scritto molto su tale argomento sia in ambito di revisione ordinaria e straordinaria dei residui, sia per quanto concerne il fondo crediti di dubbia e difficile esazione e il rendiconto finanziario ed economico-patrimoniale, e a tali capitoli si rimanda per completezza.

Prima di giungere alla trattazione dell'ultimo punto, la cassa, si vuole proporre una breve trattazione dei debiti fuori bilancio e passività potenziali, quale problematica che può minare gli equilibri di bilancio, oggetto del presente capitolo.

In particolare il debito è definibile “fuori bilancio” ed è degno di essere eventualmente riconosciuto se «*derivante da:*

Debiti
fuori
bilancio

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'art. 114 ed 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'art. 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'Ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.»⁹²*

Da quanto esposto si ottengono immediatamente i seguenti assunti:

dell'Ente, al consiglio dell'Ente nella persona del suo presidente, al segretario ed 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'art. 193, entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della giunta.»

92) TUEL, art. 194, comma 1.

Organismi
partecipati

- quanto individuato dal primo comma del presentato art. 194 del TUEL costituisce debito fuori bilancio, anche se in finanziamento già è presente in bilancio, poiché le spese discendenti mancano di un elemento essenziale proprio del bilancio autorizzatorio: la volontà di sostenere la spesa;
- quanto sia non ricompreso nell’elenco poc’anzi esposto non può essere riconosciuto, e pertanto finanziario, dall’Ente locale.
Elementi di estrema attualità risultano essere le fattispecie legate agli organismi partecipati quali società, consorzi ed aziende speciali.

Tali rapporti commerciali possono sfociare in diversi casi riconducibili al dettato dell’art. 194 TUEL, quali le lett. b), c) ed e) del richiamato disposto normativo.

Correttivi

In questo ambito, il Legislatore ha introdotto diversi correttivi volti a regolamentare, e pubblicizzare, i rapporti tra questi soggetti; in particolare si considerano degni di nota:

- quanto introdotto con il D.L. 6 luglio 2012, n. 95 all’art. 6, comma 4⁹³, volto a permettere una riconciliazione dei saldi tra Ente e partecipata al fine di ricondurre il tutto al bilancio anche per il tramite della procedura dell’art. 194, comma 1, lett. e), TUEL;
- l’obbligo sancito dalla Legge 27 dicembre 2013, n. 147, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (Legge di Stabilità 2014), art. 1, commi da 550 al 552⁹⁴:

93) D.L. 6 luglio 2012, n. 95, “Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario”, art. 6, comma 4: «A decorrere dall’esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l’Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.»

94) Legge 27 dicembre 2013, n. 147, “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di Stabilità 2014), art. 1, commi da 550 a 552: «550. Le disposizioni del presente comma e dei commi da 551 a 562 si applicano alle aziende speciali, alle istituzioni e alle società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali indicate nell’elenco di cui all’art. 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Sono esclusi gli intermediari finanziari di cui all’art. 106 del testo unico di cui al D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385, nonché le società emittenti strumenti finanziari quotati nei mercati regolamentati e le loro controllate.

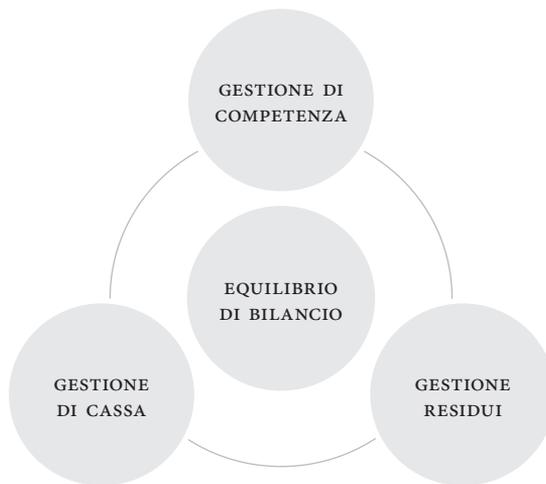
551. Nel caso in cui i soggetti di cui al comma 550 presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano nell’anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica,

con tale norma il Legislatore obbliga l'Ente a porre in essere le dovute procedure per migliorare la governance del gruppo allargato Pubblica Amministrazione.

Il Legislatore, infine, chiede agli Enti locali di porre un'attenzione particolare alla gestione di cassa, vista come un'entità essenziale per la tenuta degli equilibri di bilancio nel tempo, poiché una gestione di competenza non supportata da una proficua gestione di cassa non può che creare disavanzi palesi o sommersi in futuro.

In conclusione l'equilibrio finanziario, alla luce di quanto esposto, si può così raffigurare:

Gestione
di cassa



compresa la gestione dei rifiuti, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'art. 2425 del codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'Ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli Enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

552. Gli accantonamenti di cui al comma 551 si applicano a decorrere dall'anno 2015. In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017:

- a) l'Ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo accantona, in proporzione alla quota di partecipazione, una somma pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25 per cento per il 2014, del 50 per cento per il 2015 e del 75 per cento per il 2016. Qualora il risultato negativo sia peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento è operato nella misura indicata dalla lettera b);*
- b) l'Ente partecipante di soggetti che hanno registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo accantona, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25 per cento per il 2015, al 50 per cento per il 2016 e al 75 per cento per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.»*

Nel paragrafo seguente si propone un'analisi approfondita della gestione di cassa.

4.5 I fondi liberi e i fondi vincolati. Influenze sugli equilibri di bilancio

Gli equilibri di bilancio, visti nel loro complesso, risentono dell'esistenza o meno dei fondi vincolati.

Fondi
vincolati

I fondi vincolati, come noto, possono interessare sia grandezze finanziarie che monetarie, pertanto influenzare il risultato di amministrazione o il fondo di cassa finale.

Il fondo generato dalla gestione finanziaria risulta essere la somma algebrica positiva tra la quota di entrata accertata (nel sistema contabile armonizzato risulta essere, ove non incassato, un credito), e il consumo della stessa (impegno, che oggi coincide, se non pagato, con un debito).

La peculiarità del vincolo discende dalla tipologia dell'entrata non consumata che obbliga a disattendere il principio dell'unità di bilancio⁹⁵ al fine di assolvere il dettato dell'art. 183, comma 5⁹⁶, TUEL che pone in stretta relazione certe tipologie di entrata con le relative spese.

Tale articolo trova una nuova formulazione nel nuovo quadro normativo collocando in primo piano il concetto di esigibilità della spesa, ma per le argomentazioni del presente paragrafo nulla cambia.

95) TUEL, art. 162, comma 2: «Il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge».

96) TUEL, art. 183, comma 5: «Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi:

a) con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata;

b) con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;

c) con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;

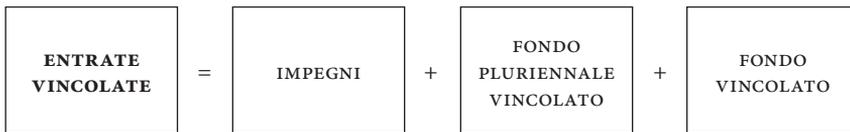
c-bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati;

d) con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.

Si considerano altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per Legge.»

Definita la natura del vincolo, il sistema informativo dell'Ente locale deve garantire la conoscenza “just in time” della quantificazione, e composizione, di tali fondi in entrambe le grandezze prese in esame (sia monetaria che finanziaria) poiché il Legislatore, ovviamente, non permette l'utilizzo di tali grandezze, salvo una deroga di breve periodo per i saldi di cassa vincolati ove garantiti da mancati utilizzi dell'anticipazione di tesoreria⁹⁷.

Ciò premesso si propone una rappresentazione grafica di quanto poc'anzi presentato:



Di seguito si propone un'esemplificazione numerica volta alla quantificazione del fondo vincolato.

Si presuma che l'entrata vincolata abbia uno stanziamento in bilancio di 100, un accertamento di pari importo di cui 30 incassato, mentre la relativa spesa abbia pari stanziamento di bilancio di cui 10 impegnato e la restante parte confluita nel fondo pluriennale vincolato poiché esigibile nell'esercizio successivo.

Esempio
n. 1

97) TUEL, art. 195: «1. Gli Enti locali, ad eccezione degli Enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'art. 261, comma 3, possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, di entrate aventi specifica destinazione 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 ai sensi dell'art. 222.

2. L'utilizzo di somme a specifica destinazione presuppone l'adozione della deliberazione della giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'art. 222, comma 1, e viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio ed è attivato dal tesoriere su specifiche richieste del servizio finanziario dell'Ente.

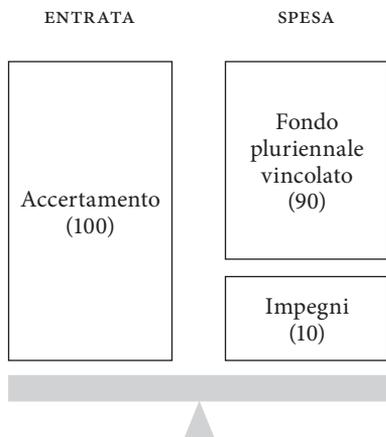
3. Il ricorso all'utilizzo delle somme a specifica destinazione, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2, vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria. Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti.

4. Gli Enti locali che hanno deliberato alienazioni del patrimonio ai sensi dell'art. 193 possono, nelle more del perfezionamento di tali atti, utilizzare in termini di cassa le somme a specifica destinazione, 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.»

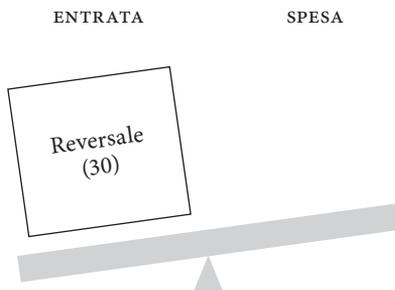
In questo caso nulla dovrà essere vincolato, secondo l’analisi finanziaria, poiché le poste sono equivalenti, e in equilibrio, mentre per quanto riguarda la monetizzazione delle singole poste avremo parte del fondo di cassa finale da far confluire nel fondo di cassa vincolato.

Di seguito si propone una rappresentazione grafica dell’esempio presentato sia per quanto concerne la situazione di cassa che la situazione di competenza, analizzando l’influenza di tali poste sull’equilibrio di bilancio generale.

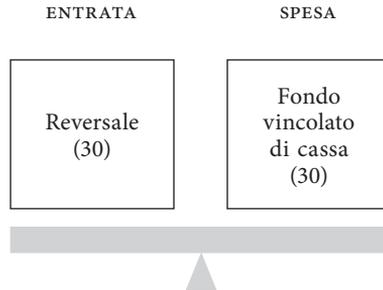
Secondo l’aspetto finanziario:



Secondo l’aspetto monetario:



Al fine del mantenimento dell'equilibrio occorre introdurre il vincolo di cassa come presentato:



In questo, ponendo un vincolo su parte del fondo di cassa finale, si garantisce per il futuro la liquidità monetaria necessaria a far fronte ai pagamenti futuri.

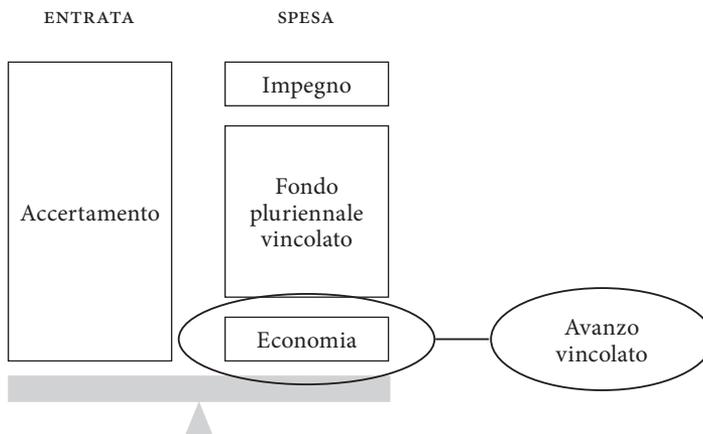
A fini didattici si propone di modificare un poco l'esempio proposto presumendo che anziché valorizzare il fondo pluriennale vincolato pari a 90, lo stesso sia 85 e la restante parte per motivi di affidamento, vedi ribasso d'asta, venga rinviata ad economia, e, in aggiunta, si presume vi sia una monetizzazione della spesa per 5.

Esempio n. 2

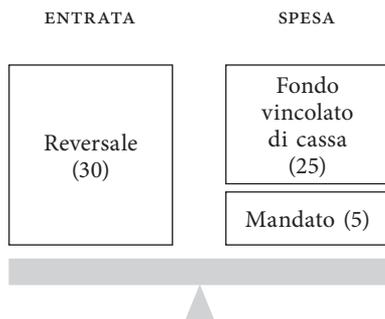
Tali variazioni ovviamente incideranno sulla quantificazione dei fondi vincolati a natura finanziaria e monetaria obbligando, da un lato, a istituire un vincolo nuovo derivante dall'economia e, dall'altro, a contenere quello già posto nel fondo di cassa finale.

Di seguito si propone la rappresentazione grafica di entrambe le variazioni.

Per la parte finanziaria:



Per la parte monetaria:



Definito graficamente quanto esemplificato, segue un’analisi dei componenti dei vari saldi utilizzati per l’esempio per giungere in conclusione a proporre un modello di calcolo dei fondi vincolati di natura monetaria.

In particolare:

- il fondo di cassa finale è dato dalla sommatoria tra il fondo di cassa iniziale, le reversali ed i mandati ed ha il compito di quantificare il circolante liquido a disposizione dell’Ente locale:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{INIZIALE} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{REVERSALI} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{MANDATI} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{FINALE} \end{array}}$$

- il flusso di cassa finale è la somma algebrica tra il fondo di cassa finale e il fondo di cassa iniziale:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{FINALE} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{INIZIALE} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{FLUSSO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{FINALE} \end{array}}$$

ponendo a sistema le due definizioni poc'anzi esposte si ottiene che il flusso di cassa finale non è altro che:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{INIZIALE} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{REVERSALI} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{MANDATI} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{INIZIALE} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{FLUSSO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{FINALE} \\ \hline \end{array}$$

e più semplicemente

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{REVERSALI} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{MANDATI} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{FLUSSO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{FINALE} \\ \hline \end{array}$$

In conclusione, il flusso di cassa finale risulta essere la somma algebrica tra reversali e mandati, all'interno del quale si andrà a collocare la quota incrementale, o decrementale, dei fondi vincolati di cassa.

Flusso di
cassa finale

Ciò premesso, al fine di permettere una concreta e veritiera ricostruzione di fondi vincolati di cassa occorre che tale attività risulti obiettivo comune di tutta la struttura organizzativa, poiché il responsabile economico-finanziario deve implementare il sistema informativo contabile con le informazioni ottenibili dai diversi responsabili dell'entrata e della spesa ad essa collegata, al fine di meglio rappresentare la realtà operativa presente.

In particolare, le informazioni che occorre ottenere devono permettere:

- di definire una chiara ed univoca correlazione tra entrate e spese;
- che, a valori finanziari, l'entrata e la spesa siano equivalenti, e che tale equivalenza permanga per ogni tipologia di vincolo che si deve assegnare e necessariamente quantificare;
- di ottenere la necessaria certezza al fine di ottimizzare l'attività di riscossione di alcune entrate di dubbia imputazione.

Fondi
vincolati
a natura
finanziaria

Da una corretta gestione degli incassi discende una più facile quantificazione degli eventuali fondi vincolati.

Definito l’iter operativo per quanto concerne l’attività monetaria, occorre analizzare anche come bisogna operare per quantificare i fondi vincolati a natura finanziaria.

In particolare, come per la cassa, anche l’aspetto finanziario può essere schematizzato come di seguito presentato:



Come conosciuto, i tre elementi di sinistra concorrono a formare il risultato di amministrazione nel suo complesso ed in particolare occorre definire cosa si intenda per variazione dei residui attivi o passivi che siano.

Al fine di definire tale valore occorre quantificare la varianza tra il saldo iniziale e il saldo finale di tali grandezze finanziarie secondo il prospetto di seguito proposto:

RESIDUI INIZIALI (+, -)	-	RESIDUI FINALI (+, -)	=	VARIAZIONE DEI RESIDUI (+, -)
-------------------------------	---	-----------------------------	---	-------------------------------------

Ciò premesso, è facile evidenziare gli elementi necessari a quantificare, per ogni posta vincolata di entrata, la quota di avanzo di amministrazione vincolato da essa prodotta secondo la seguente formula schematizzata:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{VARIAZIONE} \\ \text{DEI RESIDUI} \\ \text{(+, -)} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{FONDO} \\ \text{DI CASSA} \\ \text{VINCOLATO} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{AVANZO DI} \\ \text{AMM.NE} \\ \text{VINCOLATO} \\ \hline \end{array}$$

In conclusione, la consapevolezza concreta e fondata su calcoli certi e trasparenti dei fondi vincolati sia a natura monetaria che finanziaria, permette di affrontare con serenità gli adempimenti sanciti dall'art. 193, comma 2⁹⁸, TUEL.

Adempimenti ex art. 193, comma 2, TUEL

In particolare un saldo di cassa e/o un avanzo di amministrazione positivo non sono sintomo di sana gestione ove non si sia ben quantificato quanto sin'ora presentato.

Si propone un esempio numerico volto a meglio far comprendere la problematica:

Esempio

	FONDO DI CASSA INIZIALE	INCASSI	PAGAMENTI	FONDO DI CASSA FINALE
Libero	85	5	100	-10
Vincolato	115	25	50	90
Totale	200	30	150	80

98) TUEL, art. 193, comma 2: «Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'Ente locale, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio. La deliberazione è allegata, al rendiconto dell'esercizio relativo.»

Dalla consapevolezza dei fondi vincolati di cassa si può identificare, quale parte residua, la quota libera utilizzabile per la totalità delle spese che, a normativa vigente, deve presentare a fine esercizio un saldo positivo, essendo l'anticipazione di tesoreria un debito di breve periodo da restituire entro il 31 dicembre di ogni anno.

In più, per concludere l'esercitazione proposta, l'anticipazione di tesoreria sarà attivabile per far fronte alla carenza momentanea di liquidità, solo per la parte residua ottenibile dall'applicazione del dettato normativo del richiamato art. 222 TUEL, nettizzato dai fondi necessari al ripristino della cassa necessaria ad onorare i fondi vincolati.

4.6 Conclusioni

Gli equilibri di bilancio, nel corso del tempo, hanno cambiato sia modalità di calcolo che orizzonti d'azione; sono divenuti lo strumento di monitoraggio oltre che della gestione finanziaria anche di quella di cassa, al fine di permettere una maggior consapevolezza delle proprie ricchezze e della capacità delle stesse a concretizzarsi.

Obiettivo di ogni Ente deve essere la presa di coscienza dei propri fondi, in particolare di quelli vincolati, al fine di permettere un giusto utilizzo degli stessi secondo la normativa vigente, che trova quale scopo primario il contenimento del debito del Sistema Italia nel solco degli indirizzi comunitari.

V – Il rendiconto della gestione

di *Daniele Lanza*

5.1 Introduzione

Il rendiconto di gestione, secondo quanto disposto nel nuovo principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, introdotto nel sistema della sperimentazione con il D.Lgs. 31 agosto 2013, n. 102 convertito con la Legge 28 ottobre 2013, n. 124, entra a far parte del sistema della programmazione del bilancio ed ha il compito di fornire un report di natura finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente locale sia in termini di competenza che di cassa.

Da quanto poc'anzi esposto, le principali novità introdotte dal nuovo sistema contabile, riconducibili al rendiconto, sono così schematizzabili:

Novità
introdotte

- una nuova presentazione grafica così come definita nell'Allegato 8⁹⁹ del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118;
- al conto del bilancio sono correlati diversi allegati come di seguito proposti ed analizzati;
- individuazione del rendiconto come un tassello del processo di programmazione e non un documento contabile a sé stante senza una gran valenza politica, novellando il concetto teorico del processo della programmazione e dei documenti ad essa collegati;
- le risultanze finanziarie debbono essere coerenti con il principio generale n. 16, e consistono nelle entrate e spese divenute esigibili nel corso dell'esercizio, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti. L'esigibilità di ciascuna obbliga-

99) A seguito dell'adozione del D.Lgs. n. 126/2014, l'Allegato oggetto d'analisi ha adottato la numerazione 10.

zione è individuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all’Allegato n. 2 al D.P.C.M. 28 dicembre 2011;

- al rendiconto di gestione sono correlati uno stato patrimoniale e un conto economico quali elementi di sintesi della contabilità economico-patrimoniale e non di un prospetto di conciliazione così come ampiamente presentato nel capitolo ad essi dedicato.

5.2 Il conto del bilancio. Schemi e allegati

Il rendiconto di gestione trova il suo fondamento normativo nell’art. 11¹⁰⁰ del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, dove viene normata la necessità di una rendicontazione di tipo finanziario, economico-patrimoniale e di gruppo secondo uno scadenziario temporale definito dall’art. 18¹⁰¹ del medesimo decreto.

Rendiconto
finanziario

Per quanto concerne il rendiconto finanziario, oggetto del presente capitolo, il termine d’approvazione è stato traslato dall’art. 9, comma 9-bis¹⁰², individuando il 30 aprile quale data entro la quale il progetto di rendiconto debba essere approvato dalla Giunta comunale ed il 31 maggio quale data di approvazione da parte del Consiglio comunale.

D.P.C.M.
28 dicembre
2011, art. 9,
comma 1

Il presentato quadro normativo è stato integrato in origine, a fini attuativi, dal noto D.P.C.M. 28 dicembre 2011 che, all’art. 9, “Bilanci”, a comma 1, testualmente sanciva: «*Negli esercizi*

100) D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, art. 11, comma 1: «*Le Amministrazioni pubbliche di cui all’art. 2, commi 1 e 2, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri Enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.*»

101) D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, art. 18, comma 1: «*Le Amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 3, approvano:*

a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell’anno precedente;

b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell’anno successivo;

c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell’anno successivo.»

102) Decreto Legge 31 agosto 2013 n. 102, art. 9, comma 9-bis: «*La giunta o l’organo esecutivo degli Enti in sperimentazione approva il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell’anno successivo. Le Regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell’anno successivo, gli altri Enti approvano il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 31 maggio dell’anno successivo.*»

2012 e 2013 gli Enti in sperimentazione in contabilità finanziaria adottano, accanto agli schemi di bilancio e di rendiconto previsti dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118 completi dei relativi allegati, i seguenti schemi di bilancio:

a) (...);

b) rendiconto della gestione, costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale di cui agli allegati n. 8».

Argomentazioni arricchite dal successivo comma 3 ivi riportato: «Al rendiconto della gestione sono allegati:

Art. 9,
comma 3

a) prospetto delle entrate accertate per titoli, tipologie e categorie (allegato n. 8-a);

b) prospetto delle spese impegnate per missioni, programmi e macroaggregati (allegato n. 8-b);

c) prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (allegato n. 8-c),

d) la tabella dimostrativa degli accertamenti e degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi (allegato n. 8-d);

e) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per funzioni, nonché dei relativi costi e fabbisogni standard (art. 14, comma 3, del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118) (allegato n. 8-e);

f) la relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa. La nota integrativa è corredata di un prospetto che espone i risultati della gestione con le relative previsioni, secondo la struttura del piano dei conti di cui all'art. 8, comma 4. Il prospetto è predisposto secondo l'allegato n. 8-f.

g) la relazione del collegio dei revisori dei conti, escluse le Regioni che non hanno istituito il collegio dei revisori dei conti;».

Compito del presente paragrafo è presentare nel dettaglio gli schemi di rendiconto con i relativi allegati, così come individuati dalla normativa riportata.

Il rendiconto di gestione, come detto, è composto dal conto del bilancio, dallo stato patrimoniale e dal conto economico. Da tale affermazione normativa si desumono subito due fattori importanti:

Rendiconto
di gestione

- il rendiconto è un insieme di tre documenti contabili diversi e autonomi di natura finanziaria ed economico-patrimoniale;

- il prospetto di conciliazione, accluso al conto economico secondo il dettato dell’art. 230, comma 9¹⁰³, TUEL, risulta abolito di fatto poiché lo stesso aveva quale compito la quantificazione del risultato economico da dati finanziari, oggi attività anacronistica dato l’obbligo per ogni Pubblica Amministrazione di adottare la contabilità economico-patrimoniale, come ampiamente dibattuto nel capitolo ad essa dedicato.

Conto del bilancio

Il conto del bilancio, quale elemento di sintesi della contabilità finanziaria dell’Ente locale, risulta essere un prospetto, come detto, a contenuti e struttura tipizzati dal Legislatore delegato aventi lo scopo di porre in correlazione le previsioni definitive sia di entrata che di spesa, quali target attesi, con i risultati ottenuti sia in ambito finanziario (accertamenti/impegni) che monetario (incassi/pagamenti), per permettere seri controlli sulla capacità programmatica e gestionale dell’Ente e, avendo normalizzato a livello nazionale gli schemi, attività di comparazione dei risultati tra strutture omogenee e consolidamento degli stessi al fine di definire un risultato del Sistema Italia nel suo complesso, obiettivi cardine della riforma contabile in attuazione del quadro del federalismo fiscale così come concepito dalla Legge 5 maggio 2009, n. 42, art. 2, comma 1¹⁰⁴.

Parte entrata

Ciò premesso il conto del bilancio parte entrata risulta così rappresentabile:

103) Art. 230, “Conto economico”, comma 9, TUEL: «Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l’aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio».

104) Legge 5 maggio 2009, n. 42, art. 2, comma 1: «Il Governo è delegato ad adottare, entro trenta mesi dalla data di entrata in vigore della presente Legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l’attuazione dell’art. 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l’autonomia finanziaria di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi Enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica.»

TITOLO, TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 01/01/... (RS)	RISCOSSIONI IN C/RESI- DUI (RR)	RIACCER- TAMENTI RESIDUI (R)	MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI COMPETENZA (A=A-CP)	RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-RR+R)
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPE- TENZA (CP)	RISCOSSIONI IN C/COM. NZA (RC)	ACCERTA- MENTI (A)		RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=A-RC)
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)	TOTALE RISCOSSIONI (TR=RR+RC)	MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI CASSA (=TR-CS)		TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)
A	B	C	D	E	F	G

La tabella riportata evidenzia sin da subito una delle grandi novità del nuovo sistema contabile; la gestione di cassa.

Gestione
di cassa

Tale posta sino ad oggi era presa in considerazione solo al momento del rendiconto, conto del bilancio, al fine del controllo della riconciliazione del saldo di cassa contabile con quanto gestito dall'Istituto tesoriere; oggi riveste un'importanza maggiore sia in ambito di saldo tendenziale, bilancio di previsione, che di rendiconto, come è stato ampiamente esposto nel capitolo dedicato agli equilibri di bilancio.

Dopo aver considerato ciò, nella colonna "C" il Legislatore delegato richiede il riporto dei residui attivi derivanti da annualità precedenti espressi per titolo e tipologia, le previsioni definitive della gestione di competenza e di cassa.

Nella colonna "D" vengono espone le risultanze di cassa relative alle riscossioni in conto residuo e conto competenza, valore in sommatoria che andrà, ovviamente, riconciliato con il conto del tesoriere.

Nella colonna "E" viene riassunta l'attività del riaccertamento dei residui, da compiere entro il 28 febbraio di ogni anno, aventi ad oggetto sia le gestioni passate, "riaccertamento residui (R)", sia la gestione di competenza, "accertamenti (A)", nonché un primo controllo sulla monetizzazione delle entrate, elemento di assoluta importanza da cui discendono implicazioni molteplici come di seguito presentate.

La colonna "F" propone quanto della competenza, rispetto alle previsioni definitive, si sia concretizzato in accertamento, al fine di meglio identificare la capacità programatoria di un Ente.

Infine, la colonna “G” identifica la quantità di crediti (residui attivi) che l’Ente andrà “a riportare a nuovo”, espressi sia in termini di “residui da anni precedenti” che di “residui da esercizio in corso”.

Il Legislatore delegato ha voluto, con il nuovo prospetto di bilancio, parte entrata, evidenziare tre elementi importanti:

- la capacità di monetizzazione delle proprie previsioni, frutto della gestione di cassa autorizzatoria;
- la capacità di concretizzazione delle proprie previsioni, dato già esistente, ma oggi esposto in modo più visivamente chiaro;
- l’identificazione dei crediti che l’Ente è in grado di vantare verso le terze economie, individuabile nell’ultima colonna del prospetto proposto (G).

Parte spesa

Di seguito si presenta lo schema di rendiconto parte spesa:

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 01/01/... (RS)	PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)	RIACCERTA- MENTI RESIDUI (R)	ELIMINAZIO- NE PER PE- RENZIONE (P)	RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS- PR+R-P)
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPE- TENZA (CP)	PAGAMENTI IN C/COM. NZA (PC)	IMPEGNI (I)	ECONOMIE DI COMPE- TENZE (ECP=CP-I- FPV)	RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=I-PC)
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)	TOTALE PAGAMENTI (TP=PR+PC)	FONDO PLURIENNA- LE VINCO- LATO (FPV)		TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)
A	B	C	D	E	F	G

Rispetto a quanto commentato per la parte entrata, vi è coincidenza, ovviamente parametrato per la spesa, per quanto concerne la colonna “A”, “B”, “C”, “D” e “G”.

La colonna “E” propone al terzo rigo la quantificazione per missione, programma e titolo del fondo pluriennale vincolato, grandezza finanziaria già ampiamente presentata nei capitoli precedenti.

La colonna “F” propone una lettura delle economie suddividendole per natura, se derivanti da pure economie o da perenzione.

Allo schema principale di rendiconto sono allegati diversi prospetti informativi volti a meglio specificare i dati in essi compresi; di seguito vengono riportati e commentati i principali.

I primi prospetti che il Legislatore delegato ha delineato sono i prospetti di riepilogo per “Titoli”, per l’entrata, e per “Missione e programmi” e per “Titoli” per la spesa. Gli stessi propongono la medesima presentazione delle grandezze finanziarie solo cumulate secondo le proprie peculiarità. Si riportano in stralcio i due schemi come presentati.

Entrata per titoli:

TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 01/01/... (RS)		RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R)		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI COMPETENZA (=A-CP)	RFESIDUI ATTIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI		
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		RISCOSSIONI IN C/COM. NZA (RC)		ACCERTAMENTI (A)			RESIDUI ATTIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=A-RC)		
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE RISCOSSIONI (TR=RR+RC)		MAGGIORI O MINORI ENTRATE DI CASSA (=TR-CS)			TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)		
Titolo 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	RS	0,00	RR	0,00	R	0,00	CP	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	RC	0,00	A	0,00			EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	CS	0,00			TR	0,00

Spesa per missioni:

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 01/01/... (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R)		ELIMINAZIONE PER PERENZIONE (P)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R-P)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COM. NZA (PC)		IMPEGNI (I)		ECONOMIE DI COMPETENZA (ECP=CP-I-FPV)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=I-PC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TR=PR+PC)		FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)				TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)	
Missione 1	Servizi istituzionali e generali, di gestione	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	P	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00

Spesa per titoli:

TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 01/01/... (RS)	PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)	RIACCERTAMENTI RESIDUI (R)	ELIMINAZIONE PER PERENZIONE (P)	RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R-P)
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)	PAGAMENTI IN C/COM. NZA (PC)	IMPEGNI (I)	ECONOMIE DI COMPETENZA (ECP=CP-I-FPV)	RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=I-PC)
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)	TOTALE PAGAMENTI (TR=PR+PC)	FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)		TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)
Titolo 1	Spese correnti	RS 0,00 CP 0,00 CS 0,00	PR 0,00 PC 0,00 TP 0,00	R 0,00 I 0,00 FPV 0,00	P 0,00 ECP 0,00	EP 0,00 EC 0,00 TR 0,00

Tale secondo prospetto risulta molto importante ai fini pratici per la quantificazione degli equilibri di bilancio poiché i titoli, nella spesa, non rappresentano più il maggior elemento aggregatore, poiché sono un di cui di missione e programmi da individuare nell’intero bilancio.

Quadro generale riassuntivo

Un primo elemento di novità lo si incontra nell’allegato denominato “quadro generale riassuntivo”.

Tale prospetto risulta essere un aggregato per titoli sia d’entrata che di spesa, riassumendo la gestione di competenza e di cassa, esposto a sezioni contrapposte con l’espressione, a quadratura, del risultato finanziario (avanzo o disavanzo d’amministrazione) e di cassa (fondo di cassa finale).

I compiti di tale prospetto sono molteplici, in particolare:

- a) permette una celere individuazione se l’Ente ha rispettato il vincolo della restituzione dell’eventuale anticipazione di cassa attinta; per questo controllo esistono due check:
 - l’equivalenza tra incassi e pagamenti in conto anticipazione di tesoreria (titoli assestati sia in entrata e spesa);
 - saldo di cassa finale maggiore di zero;
- b) valorizzazione immediata dell’andamento della gestione di competenza.

Di seguito si propone il prospetto richiamato:

QUADRO GENERALE RIASSUNTIVO					
ENTRATE	COMPETENZA	CASSA	SPESE	COMPETENZA	CASSA
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		0,00	Disavanzo di amministrazione	0,00	
Utilizzo avanzo di amministrazione	0,00				
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente	0,00				
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale	0,00				
Titolo 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	0,00	Titolo 1 – Spese correnti	0,00	0,00
Titolo 2 – Trasferimenti correnti	0,00	0,00	Fondo pluriennale vincolato di parte corrente	0,00	
Titolo 3 – Entrate extratributarie	0,00	0,00	Titolo 2 – Spese in conto capitale	0,00	0,00
Titolo 4 – Entrate in conto capitale	0,00	0,00	Fondo pluriennale vincolato in c/ capitale	0,00	
Titolo 5 – Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,00	0,00	Titolo 3 – Spese per incremento di attività finanziarie	0,00	0,00
Totale entrate finali	0,00	0,00	Totale spese finali	0,00	0,00
Titolo 6 – Accensione di prestiti	0,00	0,00	Titolo 4 – Rimborso di prestiti	0,00	0,00
Titolo 7 – Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00	Titolo 5 – Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	0,00	0,00
Titolo 9 – Entrate per conto di terzi e partite di giro	0,00	0,00	Titolo 7 – Spese per conto terzi e partite di giro	0,00	0,00
Totale entrate dell'esercizio	0,00	0,00	Totale spese dell'esercizio	0,00	0,00
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	0,00	0,00	TOTALE COMPLESSIVO SPESE	0,00	0,00
DISAVANZO DELL'ESERCIZIO	0,00	0,00	AVANZO DI COMPETENZA/ FONDO DI CASSA	0,00	0,00
TOTALE A PAREGGIO	0,00	0,00	TOTALE A PAREGGIO	0,00	0,00

Il prospetto presentato riassume la gestione di competenza per titoli ponendo a confronto il risultato della gestione monitorata dai vincoli di finanza pubblica (entrate e spese finali) sia in termini di cassa che di competenza.

A tale risultato viene addizionata la gestione dei flussi monetari derivanti dal mercato dei capitali costituito da finanziamenti a medio lungo (Titolo VI, "Accensione di prestiti", in entrata, e

Titolo IV, “Rimborso di prestiti”, in spesa), e a breve (Titolo VII, “Anticipazione da istituto tesoriere/cassiere”, in entrata, e Titolo V, “Chiusura anticipazione da istituto tesoriere/cassiere”, in spesa), e la gestione delle entrate e spese per conto terzi, per giungere al risultato finanziario della gestione di competenza e al fondo di cassa finale dell’esercizio finanziario oggetto di rendicontazione.

Un’altra informazione ottenibile risulta essere il saldo per titoli di spesa del fondo pluriennale vincolato, quale grandezza finanziaria che coincide con quanto esposto in spesa, suddiviso per missioni, programmi e titoli, nel conto del bilancio poc’anzi analizzato rappresentante «*gli impegni imputati agli esercizi successivi finanziati con il fondo pluriennale vincolato*».

Verifica
degli
equilibri

Al rendiconto è allegato un altro prospetto denominato “verifica degli equilibri” avente il compito di individuare gli addendi che hanno concorso alla creazione del risultato della gestione di competenza. Le grandezze inserite sono di natura finanziaria, salvo il saldo di cassa iniziale che è un’entità monetaria.

Di seguito si propone lo schema suddiviso in tre parti secondo il tipo di saldo in esso presentato.

Parte
corrente

Verifica degli equilibri – parte corrente:

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO			COMPETENZA
Fondo di cassa all’inizio dell’esercizio		0,00	
A) Fondo pluriennale vincolato per spese correnti (di entrata)	(+)		0,00
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)		0,00
B) Entrate Titoli 1.00 - 2.00 - 3.00	(+)		0,00
C) Entrate Titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)		0,00
D) Spese Titolo 1.00 - Spese correnti	(-)		0,00
DD) Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)		0,00
E) Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)		0,00
F) Spese Titolo 4.00 - Quote di capitale amm.to dei mutui e prestiti obbligazionari <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(-)		0,00 0,00
SOMMA FINALE G=A-AA+B+C-D-DD-E-F			0,00

Il saldo di parte corrente gestione competenza viene influenzato dalle seguenti risultanze finanziarie a carattere innovativo:

- fondo pluriennale vincolato di parte corrente (parte entrata): quale posta di spese che hanno trovato finanziamento in passato e che, ove esigibili, saranno imputate nell'esercizio oggetto di rendicontazione. Al fine di quantificare le fattispecie di spesa che debbono essere inserite in tale posta contabile si rimanda a quanto argomentato al capitolo primo e secondo del presente volume;
- recupero del disavanzo di amministrazione: tale posta nulla ha di innovativo tranne la maggiore frequenza di esposizione dovuta, tra l'altro, all'applicazione al bilancio del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, già fondo svalutazione crediti, come ampiamente presentato nel capitolo ad esso dedicato;
- fondo pluriennale vincolato di parte corrente (parte spesa): tale lemma quantifica quanta spesa a natura corrente debba essere ricondotta per esigibilità e per natura al futuro;
- altri trasferimenti in conto capitale: le liberalità, iscrivibili in bilancio al Titolo II – macro aggregato 204 – , seppur classificate come spese di investimento, concorrono al saldo di parte corrente, pertanto devono trovare finanziamento dalle risorse in esso conteggiabili.

Ove la totalità delle entrate correnti non siano in grado di far fronte alle spese correnti, il prospetto evidenzia un saldo negativo (G – Somma finale) che andrà ad essere equilibrato dalle poste di seguito proposte:

Poste per
equilibrio
saldo
negativo

ALTRE PROPOSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ART. 162, COMMA 6, TUEL			
H) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese correnti <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)		0,00 0,00
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge <i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>	(+)		0,00 0,00
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	(-)		0,00
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	(+)		0,00
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE O=G+H+I-L+M			0,00

Da rilevare l’indicazione che quantifica quanta entrata di natura corrente possa, per legge, finanziare spese di investimento: in tale posta contabile potrebbe essere collocata la quota di proventi da sanzioni al Codice della strada, a natura vincolata, destinata al finanziamento delle spese ricondotte al Titolo II del bilancio.

Il prospetto degli equilibri continua con la presentazione dell’andamento contabile degli investimenti secondo il prospetto di seguito proposto.

Parte
investimenti

Verifica degli equilibri – parte investimenti:

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA
p) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese di investimento	(+)	0,00
q) Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale (di entrata)	(+)	0,00
r) Entrate Titoli 4.00 - 5.00 - 6.00	(+)	0,00
c) Entrate Titolo 4.02.06 – Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	0,00
i) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge	(-)	0,00
s1) Entrate Titolo 5.02 – Riscossione crediti di breve termine	(-)	0,00
s2) Entrate Titolo 5.03 – Riscossione crediti di medio-lungo termine	(-)	0,00
t) Entrate Titolo 5.04 – Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	(-)	0,00
l) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge	(+)	0,00
u) Spese Titolo 2.00 – Spese in conto capitale	(-)	0,00
uu) Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)	0,00
v) Spese Titolo 3.01 – Acquisizioni di attività finanziarie	(-)	0,00
e) Spese Titolo 2.04 – Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	0,00
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE Z=P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-U-UU-V+E		0,00

Lo stralcio di prospetto riportato, ovviamente, risultando un “di cui” dell'allegato al bilancio “verifica degli equilibri”, risente delle poste contabili ricondotte alla quantificazione dell'equilibrio di parte corrente; ecco perché i punti C) e I) hanno segno negativo, poiché poste di entrata precedentemente prese in considerazione, ed il punto E) e punto L), poste di spesa ed entrata che sono state insite o detratte dall'antecedente sommatoria.

Per quanto concerne alcune tipologie del nuovo Titolo V dell'entrata – entrate da riduzione di attività finanziarie – vengono portate in detrazione perché sono legate alla particolare fattispecie della concessione di crediti e di riscossione di tali concessioni che trovano una propria rappresentazione nel prospetto degli equilibri di bilancio, al fine di palesare la corrispondenza univoca tra le poste di entrata e di spesa come di seguito esposto.

Verifica degli equilibri – parte concessione e riscossione crediti:

Parte concessione e riscossione crediti

EQUILIBRIO ECONOMICO-FINANZIARIO		COMPETENZA
s1) Entrate Titolo 5.02 – Riscossione crediti di breve termine	(+)	0,00
s2) Entrate Titolo 5.03 – Riscossione crediti di medio-lungo termine	(+)	0,00
T) Entrate Titolo 5.04 – Altre entrate per riduzioni di attività finanziarie	(+)	0,00
x1) Spese Titolo 3.02 – Concessione crediti di breve termine	(-)	0,00
x2) Spese Titolo 3.03 – Concessione crediti di medio-lungo termine	(-)	0,00
Y) Spese Titolo 3.04 – Altre spese per incremento di attività finanziarie	(-)	0,00
EQUILIBRIO FINALE W=O+Z+S1+S2+T-X1-X2-Y		0,00

Negli equilibri di bilancio non vengono riportati i saldi propri dell'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e della gestione conto terzi poiché hanno titoli di bilancio ad essi dedicati e l'equivalenza è controllabile in sede di confronto a tale livello di bilancio e per

natura, dovendo coincidere *ex lege* i totali degli accertamenti e degli impegni, oltre che incassi e pagamenti per quanto concerne l’utilizzo dell’anticipazione di tesoreria, sono ininfluenti sul risultato finale degli equilibri.

Al rendiconto di gestione vengono allegati un prospetto volto a identificare l’andamento per missione e programmi del fondo pluriennale vincolato. Tale prospetto è stato ampiamente presentato nel capitolo dedicato a tale posta contabile, a cui si rimanda per eventuali necessari chiarimenti.

Piano dei conti integrato

Continuando l’analisi degli allegati al bilancio il Legislatore delegato richiede la compilazione di uno schema che per l’entrata e la spesa riclassifica i dati di rendiconto secondo lo schema del piano dei conti integrato. Tale piano ha il compito di codificare in modo univoco tutti i capitoli di bilancio su base nazionale, al fine di permetterne un consolidamento immediato sia per grandezze di competenza che di cassa. Di seguito si propone uno stralcio di tale schema per la parte entrata:

CODIFICA DEL PIANO DEI CONTI	DENOMINAZIONE VOCE DEL PIANO DEI CONTI	COMPETENZA		CASSA	
		PREVISIONI	RISULTATI	PREVISIONI	RISULTATI
E.1.00.00.00.000	ENTRATE Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	0,00	0,00	0,00	0,00
E.1.01.00.00.000	Tributi	0,00	0,00	0,00	0,00
E.1.01.01.00.000	Imposte, tasse e proventi assimilati	0,00	0,00	0,00	0,00
E.1.01.01.03.000	Imposta sostitutiva dell’IRPEF e dell’imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	0,00	0,00	0,00	0,00

e per la parte spesa:

CODIFICA DEL PIANO DEI CONTI	DENOMINAZIONE VOCE DEL PIANO DEI CONTI	COMPETENZA		CASSA	
		PREVISIONI	RISULTATI	PREVISIONI	RISULTATI
U.1.00.00.00.000	SPESE Spese correnti	0,00	0,00	0,00	0,00
U.1.01.00.00.000	Redditi da lavoro dipendente	0,00	0,00	0,00	0,00
U.1.01.01.00.000	Retribuzioni lorde	0,00	0,00	0,00	0,00
U.1.01.01.01.000	Retribuzioni in denaro	0,00	0,00	0,00	0,00

Ai fini esplicativi si rimanda al capitolo dedicato alla contabilità economico-patrimoniale, ove tale piano dei conti viene trattato con completezza di termini.

Dati i nuovi schemi di bilancio, anche il conto del tesoriere deve adeguarsi ai nuovi prospetti. Di seguito si propone uno stralcio di tale rendicontazione che ha di nuovo solo la veste grafica. Per la parte entrata:

Rendicon-
tazione di
tesoreria

TITOLO, TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI ATTIVI AL 01/01/... (RS)		RISCOSSIONI IN C/RESIDUI (RR)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		RISCOSSIONI IN C/COM.NZA (RC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE RISCOSSIONI (TR)	
Titolo 1	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa				
10101	Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati	RS	0,00	RR	0,00
		CP	0,00	RC	0,00
		CS	0,00	TR	0,00

per la parte spesa

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 01/01/... (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (RR)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COM.NZA (RC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TR)	
Missione 01	Servizi istituzionali, generali e di gestione				
0101 Programma 01	Organi istituzionali				
Titolo 1	Spese correnti	RS	0,00	PR	0,00
		CP	0,00	PC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00
Titolo 2	Spese in conto capitale	RS	0,00	PR	0,00
		CP	0,00	PC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00

Una particolare attenzione è stata posta alla rendicontazione dell’utilizzo delle entrate a natura vincolata derivanti dall’Unione Europea e dalla Regione, dedicando ad entrambe un allegato al rendiconto che esplicita per missione, programmi e titoli l’utilizzo di tali contributi.

Di seguito si riporta uno stralcio di entrambi i prospetti.
Per quanto concerne l’Unione Europea:

UTILIZZO DI CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI DA PARTE DI ORGANISMI COMUNITARI E INTERNAZIONALI											
MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO (*)	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 01/01/... (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R)		ELIMINAZIONE PER PERENZIONE (P)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R-P)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COM. NZA (PC)		IMPEGNI (I)		ECONOMIE DI COMPETENZ (ECP=CP-I-FPV)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=I-PC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TR=PR+PC)		FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)				TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)	
Missione 01	Servizi istituzionali, generali e di gestione										
0101 Programma 01	Organi istituzionali										
Titolo 1	Spese correnti	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	P	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00
Titolo 2	Spese in conto capitale	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	P	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00

e per quanto concerne le funzioni trasferite dalla Regione:

UTILIZZO DI CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI DA PARTE DI ORGANISMI COMUNITARI E INTERNAZIONALI											
MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO (*)	DENOMINAZIONE	RESIDUI PASSIVI AL 01/01/... (RS)		PAGAMENTI IN C/RESIDUI (PR)		RIACCERTAMENTI RESIDUI (R)		ELIMINAZIONE PER PERENZIONE (P)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZI PRECEDENTI (EP=RS-PR+R-P)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI COMPETENZA (CP)		PAGAMENTI IN C/COM. NZA (PC)		IMPEGNI (I)		ECONOMIE DI COMPETENZA (ECP=CP-I-FPV)		RESIDUI PASSIVI DA ESERCIZIO DI COMPETENZA (EC=I-PC)	
		PREVISIONI DEFINITIVE DI CASSA (CS)		TOTALE PAGAMENTI (TR=PR+PC)		FONDO PLURIENNALE VINCOLATO (FPV)				TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE (TR=EP+EC)	
Missione 01	Servizi istituzionali, generali e di gestione										
0102 Programma 02	Segreteria generale										
Titolo 1	Spese correnti	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	P	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00
Titolo 2	Spese in conto capitale	RS	0,00	PR	0,00	R	0,00	P	0,00	EP	0,00
		CP	0,00	PC	0,00	I	0,00	ECP	0,00	EC	0,00
		CS	0,00	TP	0,00	FPV	0,00			TR	0,00

Data la pluriennalità del processo di programmazione, almeno ad orizzonte triennale, anche in sede di rendiconto il Legislatore delegato richiede la quantificazione degli accertamenti e degli impegni a cadenza sovra annuale. Di seguito si riportano estratti d'entrambi gli allegati.

Per quanto inerente agli accertamenti pluriennali:

Accertamenti pluriennali

TITOLI E TIPOLOGIE DI ENTRATA		ANNO SUCCESSIVO A QUELLO CUI SI RIFERISCE IL RENDICONTO		SECONDO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO CUI SI RIFERISCE IL RENDICONTO		ANNI SUCCESSIVI
		PREVISIONI DI COMPETENZA	ACCERTAMENTI	PREVISIONI DI COMPETENZA DEL BILANCIO PLURIENNALE	ACCERTAMENTI	ACCERTAMENTI
Titolo 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa						
10101	Tipologia 101 – Imposte, tasse e proventi similari	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Impegni
pluriennali

e per quanto legato agli impegni pluriennali:

TITOLI E MACROAGGREGATI DI SPESA		ANNO SUCCESSIVO A QUELLO CUI SI RIFERISCE IL RENDICONTO		SECONDO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO CUI SI RIFERISCE IL RENDICONTO		ANNI SUCCESSIVI
		PREVISIONI DI COMPETENZA	IMPEGNI	PREVISIONI DI COMPETENZA DEL BILANCIO PLURIENNALE	IMPEGNI	IMPEGNI
Titolo 1 – Spese correnti						
101	Redditi da lavoro dipendente	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Il nuovo processo di rendicontazione non si limita a fornire un dato finanziario e da esso derivare un valore economico-patrimoniale, ma obbliga a un’analisi approfondita delle tematiche della contabilità ordinaria, argomentazione trattata ampiamente nel capitolo ad essa dedicata, obbligando gli operatori ad avvicinarsi al concetto di costo e ricavo e alle dinamiche gestionali ad esse legate.

In questo ambito si colloca il nuovo allegato denominato “prospetto dei costi per missione”.

Prospetto
dei costi per
missioni

Tale prospetto presenta per ogni missione gli input produttivi consumati per il raggiungimento degli obiettivi assegnati. La particolarità di tale prospetto risulta essere la netta divisione tra i costi a natura gestionale e quelli a carattere finanziario o straordinario.

Altro elemento di interesse risulta la classificazione delle imposte, per lo più IRAP, data la personalità giuridica pubblica del Comune, che da costo del personale viene, come giusto, classificata in una voce contabile non assoggettabile a manovre contenitive quali i costi discendenti dai consumi intermedi.

Schema
di sintesi
economico-
patrimoniale
ex D.Lgs. n.
127/1991

Il Legislatore delegato adottando, anche per la Pubblica Amministrazione, uno schema di sintesi economico-patrimoniale che trova il proprio fondamento normativo nei dettami della IV Direttiva CEE recepita con il D.Lgs. n. 127/1991¹⁰⁵, permette la quantificazione del risultato puro di gestione caratteristica, concetto totalmente innovativo per tali Enti, isolando imposte ed oneri finanziari in altre parti del conto economico.

105) D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, “Attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell’art. 1, comma 1, della Legge 26 marzo 1990, n. 69”, IV Direttiva, artt. 23, 28 e 30, art. 7, “Conto economico”.

Di seguito si propone il prospetto così come identificato dal D.P.C.M. 28 dicembre 2011, art. 9, “Bilanci”:

COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	Totale componenti negativi della gestione		0
	ONERI DIVERSI DI GESTIONE	Oneri diversi di gestione	
	ACCANTONAMENTI	Altri accantonamenti	
		Accantonamento per rischi	
	AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI	Svalutazione dei crediti	
		Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	
		Ammortamenti immobilizzazioni materiali	
		Ammortamenti immobilizzazioni Immateriali	
	PERSONALE	Personale	
	UTILIZZO DI BENI DI TERZI	Utilizzo beni di terzi	
	PRESTAZIONI DI SERVIZI E TRASFERIMENTI E CONTRIBUTI	Contributi agli investimenti ad altri soggetti	
		Quota annuale di contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	
		Trasferimenti correnti	
		Prestazioni di servizi	
	CONSUMI MATERIE PRIME	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	
Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			
Missioni		Servizi istituzionali, generali e di gestione	
		Missione 01	

Missioni	ONERI FINANZIARI		RETTIFICA DI VALORE ATTIVITÀ FINANZIARIE		COMPONENTI ED ONERI STRAORDINARI				IMPOSTE		Totale costi per missione
	ONERI FINANZ.	Totale Oneri finanziari	SVALUTAZIONI	Totale rettifiche di valore attività finanziarie	ONERI STRAORDINARI				IMPOSTE	Totale Imposte	
	Interessi ed altri oneri finanziari		Svalutazioni		Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo	Minusvalenze patrimoniali	Trasferimenti in conto capitale	Altri oneri straordinari	Totale Oneri straordinari		
Missione 01	Servizi istituzionali, generali e di gestione	0		0				0		0	0

Prospetti riepilogativi della spesa per macro-aggregati

In conclusione, come allegati al rendiconto, il Legislatore delegato individua i prospetti riepilogativi della spesa per macroaggregati raggruppati, ovviamente, per titoli di spesa.

Pertanto ne avremo uno per il Titolo I – Spesa corrente – con la presentazione di otto macroaggregati propri per gli Enti del comparto Enti locali, così individuati:

- 101 – spesa di personale;
- 102 – imposte e tasse;
- 103 – acquisto di beni, servizi e beni di terzi;
- 104 – trasferimenti correnti;
- 107 – interessi passivi;
- 108 – altre spese per redditi da capitale;
- 109 – rimborsi ed altre poste correttive dell’entrata;
- 110 – altre spese correnti.

Di seguito si propone uno stralcio del richiamato prospetto:

V – Il rendiconto della gestione

MISSIONI E PROGRAMMI / MACROAGGREGATI	Redditi da lavoro dipen- dente	Imposte e tasse a carico dell'ente	Acquisto di beni e servizi	Trasfe- rimenti correnti	Interessi passivi	Altre spese per red- diti da capitale	Rimborsi e poste corretti- ve delle entrate	Altre spese correnti	Totale
	101	102	103	104	107	108	109	110	100
01	Missione 1 – Servizi istituzionali, generali e di gestione								
01	Organi istituzionali								0,00

uno proprio del Titolo II abbinato al Titolo III:

MISSIONI E PROGRAMMI / MACROAGGREGATI	Tributi in conto capitale a carico dell'Ente	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni	Contributi agli investimenti	Altri trasferimenti in conto capitale	Altre spese in conto capitale	Totale spese in conto capitale
	201	202	203	204	205	200
01	Missione 1 – Servizi istituzionali, generali e di gestione					
01	Organi istituzionali					0,00

MISSIONI E PROGRAMMI / MACROAGGREGATI	Acquisizioni di attività finanziarie	Cessione crediti di breve termine	Concessione crediti di medio-lungo termine	Altre spese per incremento di attività finanziarie	Totale spese per incremento di attività finanziarie
	301	302	303	304	300
01	Missione 1 – Servizi istituzionali, generali e di gestione				
01	Organi istituzionali				0,00

ed infine uno dedicato al Titolo IV ed uno al Titolo VII:

MISSIONI E PROGRAMMI / MACROAGGREGATI	Rimborso di titoli obbligazionari	Rimborso prestiti a breve termine	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio-lungo termine
	401	402	403
50	Missione 50 – Debito pubblico		
02	Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari		
	Totale missione 50 – Debito pubblico	0,00	0,00

MISSIONI E PROGRAMMI / MACROAGGREGATI		Uscite per partite di giro	Uscite per conto terzi	Totale
		701	702	700
99	Missione 99 – Servizi per conto terzi			
01	Servizi per conto terzi e partite di giro			0,00
02	Anticipazioni per il finanziamento del sistema sanitario nazionale			0,00
	Totale missione 99 – Servizi per conto terzi	0,00	0,00	0,00

5.3 Il risultato di amministrazione: possibilità di utilizzo

Come noto il risultato di amministrazione è una sommatoria tra il fondo di cassa finale, a cui si addizionano i residui attivi mantenuti, e si sottraggono i residui passivi presenti in contabilità, e la quota totale del fondo pluriennale vincolato così come quantificato in sede di revisione ordinaria dei residui.

In prima istanza occorre definire la composizione del fondo di cassa finale.

Tale grandezza monetaria trova fondamento nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 4.1¹⁰⁶

106) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 4.1, “Riscossione e versamento dell’entrate”, «L’entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.

Per tutte le entrate riscosse dal tesoriere/cassiere, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d’incasso da registrarsi in contabilità entro 60 giorni dall’incasso, attribuendoli all’esercizio in cui l’incasso è stato effettuato (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).

La reversale di incasso deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall’ordinamento e, in particolare, riportare i codici identificativi della transazione elementare.

Nel rispetto dell’art. 7, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione degli incassi tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

I titoli di incasso che regolarizzano incassi effettuati dal tesoriere nell’esercizio precedente, sono imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell’esercizio precedente, anche se emessi nell’esercizio successivo.

In generale, gli incassi ed i pagamenti effettuati in un esercizio non possono essere regolarizzati imputandoli al bilancio dell’anno successivo attraverso l’emissione di un titolo in conto residui. Considerato che l’imputazione in conto residui di un titolo rappresenta l’incasso (o il pagamento), effettuato nell’esercizio in corso di un’entrata accertata in precedenti esercizi (o di una spesa impegnata in precedenti esercizi), si ribadisce che emettere un titolo di entrata o di spesa, sia in c/competenza che in c/residui, riferito ad un esercizio diverso da quello in cui l’operazione di cassa è eseguita, costituisce una rappresentazione contabile del fatto gestionale che non rispetta il principio contabile della veridicità.

e risulta essere la somma algebrica tra il fondo di cassa iniziale e gli ordinativi d'incasso e di pagamento emessi.

Il risultato di amministrazione, a differenza del passato, è soggetto ad un processo di quantificazione duplice, uno in sede di bilancio di previsione¹⁰⁷ (avanzo di amministrazione presunto), e uno in sede di rendiconto di gestione¹⁰⁸ (avanzo di amministrazione definitivo).

Duplica
processo di
quantifica-
zione

Se l'imputazione degli incassi e dei pagamenti all'esercizio è stata effettuata correttamente, alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività di regolarizzazione dei sospesi ed annullati i titoli ineseguiti, il fondo di cassa risultante dalle scritture dell'Ente (c.d. "fondo contabile" o "di diritto") coincide con il fondo di cassa risultante dalle scritture della banca (c.d. "fondo di cassa di fatto") senza che sia necessario procedere ad alcuna riconciliazione. Gli Enti allegano al consuntivo una dichiarazione, firmata dal tesoriere/cassiere, che attesta il fondo di cassa effettivo all'inizio dell'esercizio, il totale degli incassi e dei pagamenti effettuato nell'esercizio e l'ammontare del fondo di cassa effettivo al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il consuntivo. Tali importi finanziari devono coincidere con le risultanze del consuntivo dell'Ente.

In caso di discordanza il bilancio non rispetta il principio contabile della veridicità.

Per gli Enti soggetti alla rilevazione SIOPE, la dichiarazione del tesoriere/cassiere è costituita dai prospetti delle disponibilità liquide, da allegare ai consuntivi ai sensi dell'art. 77-quater, comma 11, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2008, n. 133.

In nessun caso il tesoriere dell'Ente può rifiutare la riscossione di entrate.

Nel caso di riscossioni senza ordinativi d'incasso, il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso.

Le entrate sono riscosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità.

Le modalità di attuazione della "riscossione" rispettano i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;
- registrazione cronologica dei versamenti ed immodificabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.»

107) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 4.1, "Riscossione e versamento dell'entrate": «In occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario procedere alla determinazione del risultato di amministrazione presunto, che consiste in una previsione ragionevole e prudente del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, formulata in base alla situazione dei conti alla data di elaborazione del bilancio di previsione. Nel caso di disavanzo di amministrazione presunto è necessario scrivere tale posta tra le spese del bilancio di previsione e, a seguito dell'approvazione del rendiconto, variare tale importo, al fine di iscrivere l'importo del disavanzo definitivamente accertato.

Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile ripartire il disavanzo tra più esercizi.»

108) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 9.2, "Il risultato di amministrazione": «Il risultato di amministrazione è accertato e verificato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Nel risultato di amministrazione sono evidenziati i residui attivi derivanti dall'accertamento di entrate tributarie sulla base della stima effettuata dal Ministero dell'economia e delle finanze – dipartimento delle finanze.»

Il risultato di amministrazione come già in precedenza esposto si suddivide nelle seguenti grandezze finanziarie:

- parte accantonata;
- parte vincolata;
- parte destinata agli investimenti;
- parte a natura libera.

Secondo il dettato del richiamato principio contabile, di seguito si propone come tali poste si compongono.

Quota
vincolata

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

- a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa. Per gli Enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali; il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria propone a fini esemplificativi i seguenti casi:
 - 1) l'eventuale differenza positiva derivante dalla regolazione annuale di differenze dei flussi finanziari derivanti dai contratti derivati, destinata a garantire i rischi futuri del contratto (principio 3.23),
 - 2) l'accantonamento dei proventi derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato, nel caso di valore di mercato positivo (c.d. "mark to market"), per un valore corrispondente alle entrate accertate. Il vincolo permane fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'Ente, a copertura di eventuali *mark to market* negativi futuri e, in caso di quota residua, per l'estinzione anticipata del debito (principio 3.23),
 - 3) una quota pari al credito IVA maturato per operazioni di investimento finanziate con il debito. Il vincolo è destinato alla realizzazione di investimenti (principio contabile applicato 5.2, lett. e),
 - 4) la quota del risultato corrispondente ai residui passivi non classificati correttamente in bilancio, eliminati dalle scritture per essere reimputati alla competenza dell'esercizio in gestione, correttamente classificato (principio contabile applicato 9.1);
- 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 straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'Amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'Ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio.

La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da:

Quota
accantonata

- l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità a cui si rimanda per la quantificazione al capitolo ad esso dedicato;
- gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi).

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione.

Con il bilancio di previsione o, nel corso dell'esercizio, con provvedimento di variazione al bilancio, è sempre consentito l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione risultanti dall'ultimo consuntivo approvato.

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita 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. Negli allegati al bilancio di previsione ed al rendiconto riguardanti il risultato di amministrazione, non si provvede all'indicazione della destinazione agli investimenti delle entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.

Quota
destinata
agli investi-
menti

La quota libera del risultato di amministrazione viene costituita dalla somma algebrica tra il risultato di amministrazione e le poste poc'anzi presentate e può essere utilizzata con il bilancio di

Quota
libera

previsione o con provvedimento di variazione di bilancio, solo a seguito dell’approvazione del rendiconto, 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 (per gli Enti locali previsti dall’art. 193 TUEL), 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.

Esercizio
provvisorio

L’utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione è consentito anche nel corso dell’esercizio provvisorio esclusivamente per garantire la prosecuzione o l’avvio di attività soggette a termini o scadenza, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, la Giunta, previa acquisizione del parere dell’organo di revisione, delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione vincolato o accantonato determinato, sulla base di dati di pre-consuntivo dell’esercizio precedente, secondo le modalità previste dal presente principio. Nel corso dell’esercizio provvisorio, se il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunta evidenzia un disavanzo di amministrazione (lett. d) della Sezione 2 del prospetto, non è possibile proseguire la gestione secondo le regole dell’esercizio provvisorio. È necessario che l’Ente proceda all’immediata approvazione del bilancio di previsione, iscrivendo tra le spese il disavanzo. Nelle more dell’approvazione del bilancio di previsione, la gestione prosegue secondo le regole della gestione provvisoria.

Pertanto, l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione è prioritariamente destinato alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e della sana e corretta gestione finanziaria dell’Ente.

Resta salva la possibilità di impiegare l’eventuale quota del risultato di amministrazione “svincolata”, sulla base della determinazione dell’ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell’esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

5.4 Conclusioni

Il rendiconto di gestione risulta essere un documento contabile fondamentale del processo della programmazione degli Enti locali e di tutta la Pubblica Amministrazione.

Tale affermazione non discende solo dalla nuova definizione del ciclo della programmazione frutto del principio contabile applicato alla programmazione¹⁰⁹, ma anche da autorevoli organi costituzionali, quali la Corte Costituzionale, che con la sentenza n. 138 del 5 giugno 2013¹¹⁰, ha emesso formale parere, per la prima volta, sulla funzione del rendiconto di gestione nel suo complesso, con particolare attenzione all'analisi che occorre obbligatoriamente fare in capo all'esistenza e alla quantificazione dei residui attivi¹¹¹, definendo in modo inequivocabile i presupposti di cui deve godere una somma per poter essere accertata e, ove non riscossa, divenire residuo¹¹².

Altro elemento di novità della richiamata sentenza è la consacrazione a dignità costituzionale del processo di armonizzazione contabile, definito con forza elemento di pregio e ad alto valore aggiunto, quali i vincoli di finanza pubblica¹¹³.

Sentenza
Corte Costi-
tuzionale
n. 138/2013

109) Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, approvato dal D.L. 31 agosto 2013 n. 102, art. 9.

110) Sentenza Corte Costituzionale 5 giugno 2013, n. 138, G.U. 19 giugno 2013.

111) Sentenza Corte Costituzionale 5 giugno 2013, n. 138: *«Il principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini dell'avanzo d'amministrazione, è, nel nostro ordinamento, principio risalente, in ragione della sua stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria. Alla luce di tale principio, la definizione dei residui attivi – contenuta nell'art. 21, comma 1, del D.Lgs. n. 76 del 2000 – come «somme accertate e non riscosse» ha un implicito valore deontologico cogente, nel senso che il Legislatore ha voluto che del conto consuntivo possano entrare a far parte solo somme accertate e non presunte. La disposizione così interpretata assume pertanto, sicuramente, il ruolo di norma interposta rispetto al «coordinamento della finanza pubblica», di cui all'art. 117, terzo comma, Costituzione.»*

112) Sentenza Corte Costituzionale n. 138/2013 del 5 giugno 2013: *«La determinazione di questa somma è avvenuta in assenza dei requisiti minimi dell'accertamento contabile quali la ragione del credito, il titolo giuridico, il soggetto debitore, l'entità del credito e la sua scadenza (sulla indefettibilità dell'accertamento contabile delle risorse provenienti da esercizi precedenti, sentenze n. 309, n. 192 e n. 70 del 2012). In tal modo vengono assunte quali attività del bilancio consuntivo una serie di valori non dimostrati, espressi attraverso un'aggregazione apodittica e sintetica, suscettibile di alterare le risultanze finali del conto, che a sua volta deve essere consolidato con quello delle altre pubbliche amministrazioni per le richiamate finalità di coordinamento della finanza pubblica.»*

113) Sentenza Corte Costituzionale 5 giugno 2013, n. 138: *«A far data dall'esercizio 2014 – ai sensi del combinato disposto degli artt. 36 e 38, comma 1, del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio*

In conclusione il rendiconto di gestione nel suo complesso permette oggi una seria analisi dell’andamento della gestione sia finanziaria che economico-patrimoniale necessaria per poter abbandonare il metodo della spesa storica ormai anacronistico e, finalmente, procedere verso un approccio più aziendalistico.

delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42), e dell’art. 7, allegato 2, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011 (Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Enti ed organismi, di cui all’art. 36 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118) – l’accertamento delle partite attive provenienti da esercizi precedenti dovrà essere ancora più limitato e rigoroso di quanto previsto dall’art. 21 della Legge quadro sulla finanza regionale n. 76 del 2000, per effetto dell’obbligatoria istituzione di una posta correttiva in diminuzione, cosiddetto “fondo svalutazione crediti”, proporzionale «alla dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti, [...] [a]lla loro natura e [a]ll’andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata)» (art. 7, comma 1, allegato 2, punto 3.3). In sostanza la parte attiva del bilancio, inerente ai residui attivi, già soggetta ad accertamento secondo quanto in precedenza specificato, dovrebbe essere compensata da una ulteriore decurtazione, secondo un coefficiente proporzionale alla capacità media di realizzazione dei crediti del quinquennio precedente».

VI – La contabilità economico-patrimoniale di Delia Frigatti

6.1 Introduzione¹¹⁴

La contabilità si può definire come un sistema logico di operazioni che analizzano i singoli fatti amministrativi, li registrano ed infine li scompongono analiticamente, riassumendoli in un prospetto conclusivo.

Questo prospetto, elaborato con il metodo economico-patrimoniale si qualifica come bilancio d'esercizio¹¹⁵ ed è composto dal Conto economico, dallo stato patrimoniale e dalla nota integrativa.

La contabilità riporta tutti i fatti amministrativi riguardanti la vita aziendale a partire dalla sua costituzione, descrivendoli e annotandoli nelle scritture contabili seguendo una precisa tecnica.

Come ampiamente trattato nei capitoli precedenti, possiamo riassumere la definizione di contabilità finanziaria come un sistema

114) AA.VV., coordinamento scientifico a cura di L. PUDDU, D. DI RUSSO, L. FALDUTO, S. SECINARO, *Il Bilancio consolidato negli Enti pubblici*, e-book, MAP servizi s.r.l. editore, Torino, 2013.

115) Dispositivo dell'art. 2423 C.C., Libro V, "Del lavoro", Titolo V, "Delle società" (artt. 2247-2511), Capo V, "Società per azioni", Sezione IX, "Del bilancio": «*Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa [disp. att. 111undecies]. Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio. Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo. Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato. Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro [disp. att. 223-undecies, 223-octiesdecies]».*

di rilevazione dei valori finanziari espressi dalle entrate e dalle uscite di un’azienda pubblica. Tale sistema ha la caratteristica di rilevare questi valori sia nel loro aspetto previsionale sia nella loro dinamica, e conseguentemente nella loro consuntivazione; il metodo economico-patrimoniale invece consiste nel rilevare tutti gli aspetti che si manifestano nel corso di un fatto amministrativo, identificandone gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari.

Il sistema economico-patrimoniale ha quindi come scopo finale la rappresentazione della situazione aziendale attraverso la definizione del risultato economico d’esercizio e del patrimonio che ne ha consentito la produzione, così come rappresentati nei prospetti finali e riassuntivi del conto economico e dello stato patrimoniale.

Per poter impostare una gestione contabile si deve definire un piano dei conti, ovvero un elenco di voci da utilizzare nella descrizione e annotazione dei fatti amministrativi.

Metodo
della partita
doppia

Il conto è lo strumento che viene utilizzato dal “metodo della partita doppia” al fine di rilevare i fatti amministrativi della vita aziendale, mentre la contabilità è lo strumento con il quale si descrivono i fatti amministrativi, identificandone le singole componenti (economica, finanziaria e patrimoniale); tali componenti vengono rappresentate dai conti che accolgono, ad ogni movimentazione, i valori interessati. A fine anno si effettua il saldo dei singoli conti e mentre i conti economici confluiscono nel conto economico originando il risultato dell’esercizio, i conti patrimoniali e finanziari confluiscono nello stato patrimoniale determinando il patrimonio aziendale.

Piano
dei conti
integrato

A seconda delle caratteristiche aziendali, dalle necessità manageriali e dalle imposizioni normative e fiscali, l’elenco dei conti può essere differente da azienda ad azienda. In particolare, per quello che concerne le aziende pubbliche, (intese come Enti locali, Province, Regioni, ecc.), viene previsto, attraverso il D.Lgs. n. 118/2011, un piano dei conti integrato, per mezzo del quale viene affiancato il piano dei conti economico-patrimoniale a quello finanziario. La conformazione del citato piano dei conti permette di avere corrispondenza tra i conti della contabilità finanziaria con quelli utilizzati in contabilità economico-patrimoniale, in quanto il IV livello dei rispettivi piani dei conti utilizza le stesse denominazioni e codifiche.

6.2 Le aziende di erogazione

L'uomo, durante il corso della sua vita, avverte innumerevoli bisogni di vario genere; per soddisfare tali bisogni deve poter consumare quelli che, semplificando, chiameremo "beni".

Mentre alcuni beni sono largamente e immediatamente disponibili, molti altri non lo sono e pertanto devono essere prodotti.

La produzione e il consumo di tali beni sono, dunque, funzioni essenziali e integrate per il soddisfacimento dei bisogni umani che sono innumerevoli, mentre le risorse necessarie per soddisfarli sono limitate. Da qui nasce l'esigenza di gestire le attività di produzione e consumo in "modo economico".

La definizione del termine "economico" è complessa, ma accogliendo l'interpretazione di uso quotidiano, possiamo riassumerla come "l'ottimizzazione delle risorse," o "la riduzione degli sprechi con contestuale e inalterata capacità di soddisfare i bisogni".

Per rispondere alle esigenze sopra esposte nasce l'azienda, la quale rappresenta lo strumento con cui l'uomo svolge, in modo economico, attività di produzione e consumo di beni atti a soddisfare i propri bisogni.

Nel tempo, i bisogni umani sono diventati sempre più numerosi e articolati e come naturale risposta è sorta la necessità di specializzare le attività di produzione e consumo, separando le une dalle altre. Infatti, un'azienda non può svolgere in modo economico, sia le attività di consumo e contemporaneamente l'attività di produzione di tutti i beni necessari per il consumo.

Pertanto si delinea una prima distinzione fra:

- aziende di produzione o imprese;
- aziende di consumo o aziende di erogazione.

Le aziende di erogazione, in quanto imperniate sul consumo, si rivolgono direttamente alla soddisfazione dei bisogni umani; perseguono l'obiettivo immediato dell'appagamento dei bisogni dei soggetti che beneficiano direttamente della loro attività.

Definizione

Anche le imprese hanno come obiettivo il soddisfacimento di bisogni umani che avviene, però, in maniera indiretta. Infatti, l'attività dell'impresa si sostanzia nel rendere disponibili al consumo i beni prodotti a tale scopo. Questi beni giungono ai soggetti terzi attraverso lo "scambio di mercato". Da qui, possiamo arricchire la definizione sopra riportata in aziende di produzione per lo scambio di mercato.

Lo scambio attraverso il mercato avviene a titolo oneroso ed è finalizzato a realizzare un guadagno per mezzo del quale coloro che gestiscono l'impresa possono acquistare i beni necessari per soddisfare le proprie esigenze di consumo.

L'impresa, dunque, ha una duplice funzione: da un lato, appaga direttamente i bisogni di coloro che acquistano, in qualità di consumatori, i beni da essa prodotti; dall'altro, appaga indirettamente i bisogni di coloro che la sostengono, fornendo loro i mezzi monetari con i quali acquistare i beni di consumo. Anche le imprese, quindi, consumano, non per soddisfare i bisogni dei propri soggetti ma per produrre.

Similmente le aziende di erogazione possono produrre, non per lo scambio di mercato, ma per il consumo interno.

Fra le due tipologie di aziende si sviluppano relazioni di complementarità: ogni impresa produce per molte aziende erogative che ne costituiscono il mercato e per contro, ogni azienda erogativa si rivolge a una pluralità di imprese per soddisfare le sue esigenze di consumo.

Fra imprese e aziende erogative si intrecciano sia flussi reali (beni e servizi) sia finanziari (scambi di moneta), senza i quali nessuna delle due aziende potrebbe esistere e funzionare.

La distinzione fra imprese e aziende erogative non è fine a se stessa. Le strutture e le problematiche delle due tipologie aziendali presentano rilevanti differenze.

Classifica-
zioni

In base
all'attività

Le aziende di erogazione possono essere classificate analizzando diverse prospettive.

In alcuni casi, le attività di erogazione e di produzione sono tra loro così intimamente connesse, all'interno della stessa entità economica, da connotare l'azienda come composta o mista. Esempi di aziende composte si ritrovano spesso negli Enti territoriali (Stato, Province, Comuni). Sotto questo aspetto pertanto, si possono distinguere due tipologie:

- a) aziende di erogazione pura nelle quali non si rileva alcuna forma di attività produttiva, quali per esempio i circoli che basano la loro attività sul contributo finanziario volontario da parte dei soci iscritti;
- b) aziende miste a fine erogativo dove l'attività prevede, a fianco di quella erogativa, anche la produzione di beni o servizi. In questo tipo di aziende le attività di produzione sono finaliz-

zate alla realizzazione delle attività di erogazione. Le aziende familiari o le aziende dello Stato, rappresentano un esempio di questa tipologia.

Dal punto di vista della natura del soggetto giuridico, si possono individuare due tipologie:

In base alla natura del soggetto giuridico

1) aziende private: il soggetto è una persona giuridica privata. All'interno di questa classificazione si possono distinguere ulteriori categorie:

- aziende familiari: i bisogni dei componenti della famiglia (vestiario, alloggio, ...) sono soddisfatti attraverso le risorse messe a disposizione grazie al lavoro di uno o più componenti presso altra azienda, oppure tramite la gestione di un'impresa;
- associazioni private: sorte dall'iniziativa di più persone (fisiche e giuridiche) che intendono così soddisfare bisogni specifici e collettivi. È il caso delle associazioni culturali, ad esempio, i cui mezzi si sostanziano nei contributi dei soci;

2) aziende pubbliche di erogazione: fanno capo a un soggetto giuridico pubblico, appositamente create per il soddisfacimento di bisogni collettivi di pubblico interesse (istruzione, sanità, ...). Anche all'interno di questa categoria si possono operare distinzioni:

- azienda dello Stato;
- azienda di Enti locali, sorte a seguito del trasferimento di funzioni dallo Stato agli Enti locali per il soddisfacimento dei bisogni della collettività locale. Sia per lo Stato che sia per gli Enti locali, i mezzi derivano dai tributi versati dai cittadini, anche se in alcuni casi questi possono derivare dall'esercizio di attività produttive sotto forma di prezzo politico;
- aziende di Enti pubblici istituzionali, finalizzate al soddisfacimento dei bisogni di determinate categorie di persone a prescindere dal territorio a cui appartengono. Rientrano in questa tipologia le IPAB (Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza) e gli Enti di particolare utilità pubblica dotati di personalità giuridica di diritto pubblico. I mezzi derivano da contributi e dal patrimonio fruttifero, talvolta anche dalla produzione di beni o servizi.

6.3 I sistemi contabili

I sistemi decisionali delle aziende pubbliche, che come ampiamente argomentato in precedenza non sono orientate allo scambio di mercato, risentono dell'esercizio di poteri sovraordinati. Il carattere di obbligatorietà conduce a scelte economiche che si riflettono su obiettivi, logiche economico-gestionali e adozione di sistemi contabili differenti rispetto alle aziende di produzione.

Le rilevazioni contabili delle aziende pubbliche hanno sostanzialmente lo scopo di evidenziare l'aspetto finanziario della gestione, trascurando quello economico, dando vita a un documento di programmazione preventiva, il bilancio di previsione. Quest'ultimo ha carattere autorizzatorio e definisce il quadro complessivo dell'attività che l'azienda si prefigge di svolgere; rappresenta nei fatti il punto di partenza dell'attività gestionale dell'azienda stessa.

A prescindere dalla tipologia di azienda, i sistemi di scrittura servono a rilevare informazioni che possono essere definite sia per natura sia per dimensione temporale.

Classifica-
zione
per natura

La classificazione per natura opera una distinzione in base all'oggetto informativo rilevato: il sistema del reddito si pone come obiettivo la rilevazione del risultato economico d'esercizio e del capitale e registra informazioni sia sotto l'aspetto finanziario che economico, mentre il sistema finanziario¹¹⁶ si limita alla raccolta delle informazioni inerenti alle variazioni monetarie o ai movimenti finanziari di crediti e debiti¹¹⁷.

Classifica-
zione
per natura
temporale

Sotto il profilo dell'estensione temporale invece le scritture possono rilevare previsioni oppure i risultati conseguiti.

Poiché, come detto, le aziende pubbliche sono amministrare in base a un bilancio di previsione di competenza e di cassa, esse adottano come sistema contabile un *sistema finanziario* che si basa su rilevazioni preventive. Questo sistema contabile è stato in grado di rispondere per anni alle esigenze informative degli organi amministrativi, fino a quando cioè gli Enti locali si sono

116) L. PUDDU, *Ragioneria Pubblica*, Giuffrè, Milano, 2001, pag. 25.

117) «Specialmente nelle pubbliche aziende di erogazione si possono avere sistemi parziali aventi per oggetto le sole scritture di cassa o le scritture di cassa e le scritture dei crediti e dei debiti a breve scadenza. Questi ultimi sistemi sono anche denominati sistemi finanziari», G. ZAPPA, L. AZZINI, O. CUDINI, *Ragioneria generale*, Giuffrè, Milano, 1949, pag. 235.

limitati a svolgere compiti “istituzionali” in una logica di finanza derivata, ma ha palesato i suoi limiti quando gli stessi Enti hanno iniziato a produrre beni e servizi per la collettività¹¹⁸.

Tale passaggio ha determinato un immediato aumento dei livelli di complessità della gestione rendendo necessario analizzare le operazioni oltre che nell’aspetto finanziario, anche negli aspetti economici e patrimoniale. Per questo motivo l’art. 2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 prevede, per gli Enti in contabilità finanziaria, quanto segue: «*Le Regioni e gli Enti locali di cui all’art. 2 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.*»

6.4 La partita doppia: le origini

Come sopra esposto, le aziende misurano i risultati della propria gestione e la controllano attraverso un sistema informativo che si basa sulla contabilità cioè sulla metodologia sistematica di tenuta dei conti.

Le scritture contabili possono essere:

- in partita doppia quando le operazioni vengono rilevate in due aspetti (es.: numerario ed economico), in conti diversi per ciascun aspetto, in modo simultaneo ed antitetico con equivalenza di ammontari accreditati rispetto a quelli addebitati;
- in partita semplice quando viene rilevato un solo aspetto, di norma finanziario, senza mai mantenere un bilanciamento di quadratura tra valori accreditati e addebitati.

In questo contesto, cioè nell’attività di rilevazione dei fatti aziendali, deve essere inquadrata la nascita della ragioneria, intesa come disciplina che si occupa principalmente delle modalità di contabilizzazione delle operazioni aziendali.

118) Per approfondimenti vedasi C. MANACORDA, *Contabilità pubblica*, Giappichelli, Torino, 2009; S. CASSESE, G. COSTA, *Riformare la pubblica amministrazione*, Edizioni della Fondazione Agnelli, Torino, 1995; A. ZANFRADI, *Autonomia ed economicità delle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

Origini delle
scritture
contabili

Fin dall'antichità si possono ritrovare primissime forme embrionali di contabilità. Fino al primo millennio, la «*storia del conto si confonde, sotto molti riguardi, con la storia della scrittura*»¹¹⁹.

Il Melis, nella sua opera citata in nota, suggerisce spunti di analisi, facendo riferimento a scritture degli Egizi, degli Assiro-Babilonesi, dei Greci e infine dei Romani.

I Romani usavano per le loro contabilizzazioni le “adversaria” (libri di prime note); e il “codex rationum” (libro partitario o mastro). In quest'ultimo si possono ritrovare i primi esempi di conti a due sezioni che costituiscono la base della moderna partita doppia.

I primi libri ritrovati negli archivi, in cui si riscontrano forme embrionali di partita doppia, sono i Cartulari del Comune di Genova (1340), i Mastri del Banco di Giussano (1356-1358), e altri, di data posteriore e non perfettamente individuabile, reperiti nell'archivio della Fabbrica del Duomo di Milano e, infine, i Registri della Fraternita dei Soranzo (1406-1434).

Sempre il Melis afferma che «*in registri dei conti Senesi della metà del XIII secolo, la partita doppia inalbera la sua bandiera*»¹²⁰.

In ogni caso i libri sopra citati sono testimonianze di prassi contabile che non hanno alcun carattere a sfondo divulgativo-formativo.

L'effettiva collocazione storica della partita doppia è sempre stata oggetto di ampi dibattiti.

Il Melis tende a collocarla in corrispondenza del XIII secolo, considerando la Toscana come luogo di origine. Fabio Besta, grande maestro della ragioneria italiana, tende invece a far risalire l'origine della partita doppia a Venezia nel XV secolo. Ciò perché, tradizionalmente, la nascita della partita doppia viene identificata con l'opera di un frate veneziano, Luca Pacioli¹²¹, che nella sua *Summa de aritmetica, geometria, proportioni et proportionalità* inserisce il

Nascita
del metodo
della partita
doppia

119) F. MELIS, *Storia della ragioneria*, Zuffi, Bologna, 1950.

120) Libro Senese delle fiere di Champagne del 1255-1262; frammento di libro contabile della Compagnia Ugolini di Siena del 1280-1282; Libro sull'entrata e sull'uscita della succursale di Londra della Compagnia Gallerani di Siena del 1305-1308.

121) Fra' Luca Bartolomeo de Pacioli o anche Paciolo (Borgo San Sepolcro, c. 1445 – 1514 o 1517) è stato un religioso, presbitero e matematico italiano, autore della *Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità e della Divina Proportione*.

Tractatus de computis et scripturis, nel quale è contenuta la prima esposizione sistematica della partita doppia (Venezia, 1494).

A onore del vero i due studiosi avevano entrambi ragione; infatti era la loro prospettiva di osservazione ad essere differente. Il Melis si basava sull'effettiva applicazione della partita doppia, mentre per il Besta l'origine risaliva alla prima trattazione divulgativa della materia. In ogni caso, la dottrina prevalente fa coincidere la nascita della partita doppia e gli studi della ragioneria moderna con il Pacioli la cui opera, come già accennato, costituisce una prima divulgazione dell'arte della tenuta dei conti.

Il Melis mette in evidenza come il Pacioli riferisca nella sua trattazione, degli inventari, della logica della partita doppia, della chiusura dei conti e del bilancio di verifica.

Come dice il Melis, «*Il Pacioli ha compreso chiaramente il meccanismo del metodo e il suo fondamento matematico: la costante uguaglianza o equivalenza nelle partite di ogni fatto aziendale, la quale fa sì che i totali dei valori di conto delle due serie siano sempre concordanti*».

Successivamente all'opera del Pacioli, per circa un secolo, si assiste a una notevole fioritura della letteratura contabile senza però ulteriori significativi sviluppi o arricchimenti scientifici¹²². Anche all'estero, soprattutto in Germania, Inghilterra, Olanda, Francia, Spagna, si registra il sorgere di una letteratura che accoglie il “metodo italiano” riconoscendo così la paternità della partita doppia all'Italia.

Proseguendo nel corso della storia, nel Seicento e Settecento, si assiste a un'importante evoluzione degli studi ragioneristici. Infatti emergono in questo periodo i primi tentativi di inquadrare il bilancio d'esercizio, così come proprio in questo periodo si estendono gli studi aziendalistici anche alle aziende di erogazione. Tra gli studiosi del periodo ricordiamo il monaco Angelo Pietra¹²³, il quale si occupa della contabilità dei monasteri, offrendo una prima trattazione specifica del bilancio d'esercizio.

122) Tra le opere del periodo, segnaliamo:

- B. COTRUGLI, *Della mercatura e del mercante perfetto*, terminata nel 1458, ma pubblicata da Giuseppi da Ragusa nel 1573;
- G.A. TAGLIENTE, *Luminario di aritmetica*, libro doppio, 1525;
- G. CARDANO, *Pratica Aritmeticae*, 1539;
- D. MANZONI, *Quaderno doppio* (...), 1540.

123) A. PIETRA, *Indirizzo degli economi*, Mantova, 1586.

Ragioneria
contempo-
ranea

Nel periodo compreso tra l’inizio del Settecento e la fine dell’Ottocento vengono prodotte opere che, per il loro contenuto con forte valenza concettuale, rappresentano la base per la nascita della ragioneria contemporanea.

Negli ultimi decenni dell’Ottocento gli studi aziendalistici si sviluppano con maggiore intensità, dando origine alla c.d. “ragioneria contemporanea”. La letteratura contabile presenta sempre più aspetti di rilevanza scientifica, soprattutto grazie ad eventi particolarmente significativi, tra i quali ricordiamo la nascita e la diffusione di vere e proprie riviste di ragioneria come la *Rivista di Contabilità* (1874-1905), il *Logismografo* (1877-1882) e la *Rivista di Amministrazione e Contabilità* (1881-1917) e l’organizzazione a Roma nel 1879 del primo Congresso nazionale dei ragionieri. Il periodo è anche caratterizzato dall’affermarsi della scuola veneta di Fabio Besta (1845-1922), grande maestro della ragioneria italiana, che ha avuto il merito di fornire agli studi ragioneristici un contributo molto originale e innovativo, valido ancora oggi sotto il profilo concettuale. Il Besta riprende e sviluppa in modo completo la teoria dei conti a valore riprendendo la corrente dottrinale di Lodovico Crippa e Francesco Villa.

Il conto è «una serie di scritture riguardanti un oggetto determinato, commensurabile e mutabile, e aventi per ufficio di serbar memoria della condizione e misura di tale oggetto in un dato istante e dei mutamenti che va subendo, in maniera da poter rendere ragione dello stato di codesto oggetto in un tempo quale si voglia». Da tale impostazione, che unisce l’idea di grandezza misurabile al concetto di conto, discende anche l’esistenza di un legame tra quest’ultimo, il patrimonio e la concezione economica del patrimonio.

Sistema
patrimoniale

Il patrimonio assume dunque importanza primaria così come fondamentale diventa la distinzione tra fatti di gestione permutativi e modificativi, classificati in questo modo analizzando gli effetti sul patrimonio. Al vertice delle teorie del Besta, come importanza e significatività, si pone quindi l’ideazione del sistema patrimoniale, il quale tende alla determinazione del patrimonio di funzionamento e, quale differenza tra patrimonio iniziale e finale, del correlato reddito d’esercizio. È doveroso ricordare inoltre, gli studi del Besta sulle valutazioni degli elementi patrimoniali.

Tra gli allievi del Besta, particolare importanza assume Gino Zappa¹²⁴ il quale ebbe il merito di trasformare gli studi “ragioneristici” in studi di “economia aziendale”.

In riferimento agli aspetti contabili teorizzati da Zappa, assumono importanza gli sviluppi concettuali (in alcuni casi contrastanti con la teoria del Besta), quali la concezione del patrimonio come “fondo di valori”, la visione dinamica del processo di formazione del reddito d’esercizio e l’analisi della sua determinazione sulla base della “finzione” contabile della suddivisione della gestione in esercizi, necessaria sul piano operativo seppure in contrasto con la continuità della vita aziendale.

In campo contabile, il culmine degli studi dello Zappa si concretizza nell’ideazione del sistema del reddito. Con questa evoluzione contabile, si sposta l’attenzione dal patrimonio al reddito modificando in modo sostanziale il sistema patrimoniale ideato dal Besta. Nel sistema del reddito il principio logico che permette la costante uguaglianza tra totale degli addebitamenti e totale degli accreditamenti, si sostanzia nella contrapposizione tra variazioni numerarie (originarie) e variazioni economiche (derivate).

La scuola zappiana, può vantare il contributo di illustri studiosi che hanno ulteriormente sviluppato le nuove tendenze. Tra essi ricordiamo in particolare: Pietro Onida, allievo dello Zappa, autore tra l’altro dell’opera *Il bilancio d’esercizio nelle imprese*, e Aldo Amaduzzi (1904-1991), anch’egli allievo dello Zappa, il quale definisce l’economia aziendale come «*scienza della fisiologia e della patologia aziendale tendente a individuare le condizioni di equilibrio del sistema azienda e gli strumenti che ne consentono il mantenimento o il miglioramento.*»

L’Amaduzzi, in campo contabile ebbe il merito di ideare il sistema del capitale e del risultato economico, che possiamo considerare

Sistema
di reddito

124) Gino Zappa (1897-1960), titolare della cattedra di ragioneria a Genova e a Venezia, sviluppa, intensifica e allarga, con notevole acume scientifico, l’impostazione dottrinale del Besta, nell’ottica che la ricerca scientifica non può considerarsi tale se si ritiene paga dei risultati raggiunti.

La produzione scientifica dello studioso è di notevole portata e, in questa sede, ci limitiamo a sintetizzare alcuni spunti individuabili nelle seguenti opere:

- *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, discorso tenuto in occasione dell’inaugurazione dell’anno accademico 1926-1927 alla Ca’ Foscari di Venezia;
- *Il reddito d’impresa*, edito definitivamente nel 1937 ma già parzialmente pubblicato tra il 1920 e il 1929.

come una variante del sistema del reddito dello Zappa e che viene applicato tutt’oggi nelle moderne metodologie contabili.

6.5 La metodologia contabile economico-patrimoniale

La contabilità consiste in un insieme ordinato e cronologico di scritture. Ciascuna scrittura costituisce la rilevazione di un fatto amministrativo e movimentata due o più conti.

Il singolo conto è la cellula base dell’impianto contabile e presenta una propria natura che può essere finanziaria o economica ed è graficamente rappresentabile con il prospetto sotto riportato chiamato *mastrino*.

CONTO “..”	
DARE	AVERE

Il “conto” rappresentato graficamente dal *mastrino*, presenta due sezioni contrapposte denominate, rispettivamente, dare e avere, che accolgono, al loro interno, quantità omogenee per oggetto e per unità di misura (moneta di conto). Ogni conto deve essere intestato in coerenza con l’oggetto di rilevazione, utilizzando la voce prevista dal “piano dei conti” adottato.

Fatto amministrativo o di gestione

Ogni fatto amministrativo quale, a titolo esemplificativo, un acquisto, una vendita, un pagamento o un incasso, deve essere rilevato contabilmente. In particolare, sono considerati fatti amministrativi o di gestione e quindi da rilevare attraverso la contabilità, tutti quegli aspetti della gestione che hanno per oggetto od originano movimenti di cassa, di credito o di debito¹²⁵.

125) C.A. DI FAZIO; a cura di G. BÜCHI, C.A. DI FAZIO, M. PELLICELLI, *Economia aziendale. Temi e metodi per le facoltà scientifiche*, Franco Angeli, 2008, pag. 94.

Lo strumento utilizzato per la rilevazione dei fatti amministrativi è quindi il “conto”. Il conto

Ogni informazione amministrativa determina per la registrazione in contabilità l'utilizzo di un conto. Ogni scrittura di registrazione, che coinvolge almeno due conti, movimentata le sezioni contrapposte dei singoli conti, in modo tale che per ogni fatto amministrativo rilevato, il totale del dare coincida (per quantità) al totale dell'avere.

Gli importi indicati di volta in volta all'interno dei conti non possono mai essere negativi, ma eventualmente devono essere iscritti nella sezione opposta.

Secondo il metodo della partita doppia, tutte le movimentazioni che si sostanziano in un aumento della cassa/banca/tesoreria o credito in quanto considerato come sostitutivo della cassa, sono da iscriversi nella sezione dare. Poiché le rilevazioni in partita doppia devono essere bilanciate tra quanto iscritto in dare e quanto rilevato in avere, le restanti movimentazioni dei conti vengono movimentate di conseguenza come sotto indicato.

MOVIMENTAZIONI DEI CONTI PER NATURA			
DARE		AVERE	
	+ banca + credito - debito	- banca + debito - credito	
	+ costo - ricavo	+ ricavo - costo	
	- patrimonio	+ patrimonio	

Nella sezione dare dei conti con natura finanziaria vengono posizionate le variazioni finanziarie attive, mentre quelle passive si collocano nella sezione avere dei conti con la medesima natura; i componenti negativi di reddito, cioè i costi di esercizio, le variazioni economiche negative (costi pluriennali) e le variazioni passive di patrimonio netto sono movimentati in dare, mentre i componenti positivi di reddito (ricavi di esercizio), e le variazioni attive di patrimonio netto vengono iscritti in avere.

Solitamente i conti di natura finanziaria vengono movimentati più volte sia nella sezione dare che in avere a seconda che stiano aumentando o diminuendo il loro valore, come avviene per i conti che rappresentano la cassa, la banca o la tesoreria. I conti aventi

Conti
di natura
finanziaria

Conti
di natura
economica

natura economica, invece, vengono movimentati generalmente in una sola delle due sezioni: per quanto attiene ai ricavi/proventi in avere, mentre per quel che concerne i costi/oneri, in dare. Come detto poc’anzi, relativamente ai conti di natura economica, viene movimentata la sezione contrapposta solo come rettifica del costo o del ricavo stesso.

Avvenimenti
gestionali

L’aspetto fondante e quindi “originario” del fatto amministrativo è l’aspetto finanziario; pertanto, sotto il profilo teorico, gli avvenimenti gestionali possono essere suddivisi nelle seguenti categorie:

- aspetto originario finanziario che riclassifica un aspetto derivato economico;
- aspetto originario finanziario che riclassifica un aspetto derivato patrimoniale;
- aspetto originario finanziario che riclassifica un altro aspetto derivato finanziario.

Riassumendo possiamo ipotizzare alcuni semplici fatti gestionali, analizzarli e, sulla base di quanto detto sopra, provare a descriverli contabilmente.

1) Acquisto fattori produttivi

Ricevimento di fattura con addebito di imposta sul valore aggiunto:

- aspetto originario, aumento debiti, “debiti verso fornitori”, variazione finanziaria passiva, sezione avere:

DEBITI VERSO FORNITORI	
DARE	AVERE
	X

- aspetto derivato, componente negativa di reddito, aumento costi per “merci c/acquisti”, sezione dare:

MERCİ C/ACQUISTI	
DARE	AVERE
X	

- aspetto derivato, aumento di credito, variazione finanziaria attiva, “iva nostro credito”, sezione dare:

IVA NOSTRO CREDITO	
DARE	AVERE
X	

Come sopra descritto, in questo esempio l’aspetto originario ri-classifica i due conti derivati e quantitativamente è pari alla somma dei due importi derivati. Dare e avere si bilanciano.

2) Pagamento di fornitori

Pagamento di fattura fornitori:

- aspetto originario, diminuzione di debiti e quindi variazione finanziaria attiva, conto “debiti verso fornitori”, sezione dare:

DEBITI VERSO FORNITORI	
DARE	AVERE
X	X

- aspetto derivato, diminuzione di banca e quindi variazione finanziaria passiva, conto “banca”, sezione avere:

BANCA	
DARE	AVERE
	X

I due conti vengono movimentati sia in dare che in avere per il medesimo importo.

3) Vendita di fattori produttivi

Emissione di fattura con addebito di imposta sul valore aggiunto:

- aspetto originario, aumento di crediti, variazione finanziaria attiva, “crediti verso clienti”, sezione dare:

CREDITI VERSO CLIENTI	
DARE	AVERE
X	

- aspetto derivato, aumento di ricavo, componente positiva di reddito, “merci c/vendite”, sezione avere:

MERCİ C/VENDITA	
DARE	AVERE
	X

- aspetto derivato, aumento di debito, variazione finanziaria passiva, “iva nostro debito”, sezione avere:

IVA NOSTRO DEBITO	
DARE	AVERE
	X

- l’aspetto originario rappresentato dal conto dare è pari alla somma degli aspetti derivati rappresentati dai conti avere.

4) Incasso di crediti verso clienti

Incasso di fattura emessa a clienti:

- aspetto originario, diminuzione di crediti e quindi variazione finanziaria passiva, “crediti verso clienti”, sezione avere:

CREDITI V/CLIENTI	
DARE	AVERE
X	X

- aspetto derivato, aumento di banca e quindi variazione finanziaria attiva, sezione dare:

BANCA	
DARE	AVERE
X	

Anche in questo caso i due conti vengono movimentati sia in dare che in avere per lo stesso importo.

Dopo aver scomposto e descritto ogni fatto amministrativo nelle modalità di cui sopra, si procede all'annotazione dello stesso sul libro giornale, la cui istituzione è prevista obbligatoriamente dall'art. 2214 C.C. Si procederà a rappresentare un fatto amministrativo attraverso la scrittura di un "articolo" che addebita o accredita uno o più conti, bilanciando comunque le sezioni dare e avere. Nel libro giornale le operazioni sono annotate in ordine cronologico e, oltre alla data, compaiono i codici dei conti, le sezioni dare e avere, e una colonna per valori parziali e una per valori totali.

Libro
giornale

Nel caso in cui, partendo dagli esempi fatti in precedenza, volessimo registrare l'acquisto di una fornitura di cancelleria per 200,00 € oltre ad IVA 22%, avremmo la seguente rappresentazione a libro giornale:

Diversi	a	Debiti verso fornitori		244
Spese di cancelleria			200	
Iva nostro credito			44	

La sezione centrale del libro giornale si divide in due parti, dove la parte sinistra accoglie i nomi dei conti con saldo dare, e la parte di destra i conti con saldo avere.

Gli importi vengono invece iscritti nelle ultime due colonne, rispettivamente nella colonna dei parziali (la prima procedendo da sinistra verso destra) e quella dei totali.

Le prime due colonne invece accolgono i codici dei conti movimentati, la prima i codici dei conti movimentati in dare, la seconda i codici dei conti movimentati in avere.

Poiché succede spesso, proprio come nell’esempio sopra riportato, che per la rilevazione di un fatto amministrativo vengano utilizzati più conti nella stessa sezione (dare o avere), sarà necessario far precedere l’elenco dei conti dalla dicitura “diversi”.

La scrittura di cui sopra verrà letta in questo modo: “diversi” (in dare) a “Debiti verso fornitori” (in avere), e sotto i “diversi” si darà lettura all’elenco dei conti movimentati in dare, cioè “Spese di cancelleria” e “Iva a nostro credito”.

Libro
mastro

Il libro mastro invece riporta la sistematica della rilevazione e si presenta come un elenco di conti ordinati secondo il Codice, con l’indicazione della data e le annotazioni degli importi nelle relative sezioni dare e avere.

Per avere informazioni riguardo a una specifica operazione contabile avvenuta in un determinato momento, si interroga il mastro. Invece, se si vuole avere una visione d’insieme della gestione in un periodo circoscritto, si interroga il libro giornale¹²⁶.

Qualsiasi fatto amministrativo è oggetto di rilevazione nel corso dell’anno in preparazione al prospetto riassuntivo della gestione che è il bilancio di fine anno.

Per arrivare al bilancio però occorre ancora operare delle rettifiche per adeguare la gestione ai dettati previsti dai principi contabili. Per queste operazioni di “assestamento” sono state previste specifiche scritture, chiamate per l’appunto di assestamento, quali ad esempio gli Ammortamenti.

Solo dopo aver eseguito queste rettifiche, i vari conti vengono chiusi, tramite il sistema dei codici, nei c.d. “conti epilogativi” che sono lo stato patrimoniale e il conto economico.

126) C.A. DI FAZIO; a cura di G. BÜCHI, C.A. DI FAZIO, M. PELLICELLI, op. cit., pag. 93.

Pertanto, in base al periodo dell'esercizio in cui ci si trova, si possono classificare le rilevazioni contabili come segue: Rilevazioni contabili

- scritture in corso d'anno;
- scritture di assestamento;
- scritture di chiusura ai conti epilogativi (stato patrimoniale e conto economico).

Per la rilevazione dei fatti amministrativi che si susseguono nell'esercizio dell'attività aziendale esistono specifici principi contabili che possono definirsi regole tecnico-ragioneristiche atte ad individuare i fatti oggetto di registrazione e i criteri di valutazione ed esposizione dei valori in bilancio. Possiamo esemplificare asserendo che mentre le norme di legge fissano le regole di carattere generale, i principi contabili ne interpretano il contenuto e procedono con l'applicazione delle stesse affinché il bilancio possa rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica di un'impresa in funzionamento, ossia di un'impresa in situazione di continuità operativa. Principi contabili

I principi contabili nati, a cura degli ordini professionali, per stabilire dei criteri di revisione e certificazione dei bilanci, acquistano valore negli anni Ottanta, quando per la CONSOB diventano il punto di riferimento per la redazione e la certificazione dei bilanci delle società per azioni quotate in borsa e, successivamente, negli anni Novanta con l'adozione della IV Direttiva comunitaria.

La funzione dei principi contabili non è solo quella di interpretare la normativa civilistica in tema di bilancio ma anche di integrarla laddove le stesse norme di legge siano insufficienti o comunque non al passo con i tempi.

In estrema sintesi, possiamo affermare che i fatti amministrativi che si avvicendano nell'esercizio dell'attività aziendale vengono rilevati al momento dell'emissione o del ricevimento del documento contabile, seguendo il criterio della manifestazione numeraria¹²⁷. In sede di scritture di assestamento, prodromiche alla chiusura dei conti e alla conseguente redazione dei prospetti di stato patrimoniale e conto economico, vengono seguiti invece

127) AA.VV., coordinamento scientifico a cura di L. PUDDU, D. DI RUSSO, L. FALDUTO, S. SECINARO, op. cit.

il criterio della competenza economica in ragione d'esercizio¹²⁸ e della prudenza amministrativa¹²⁹.

6.6 Il principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria

Come noto, l'art. 2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 prevede che gli Enti in contabilità finanziaria adottino un sistema contabile integrato finalizzato alla rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia nei loro profili finanziari sia, ed è questa la novità, sotto l'aspetto economico-patrimoniale.

Nella novellata previsione normativa, la contabilità finanziaria continuerà ad essere il sistema contabile principale, soprattutto in considerazione del fondamentale aspetto autorizzatorio, ma verrà affiancata ad essa la contabilità economico-patrimoniale tesa a rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi discendenti dalle transazioni poste in essere dall'Amministrazione pubblica.

Utilità
economiche

La finalità di questa disposizione si può riassumere nell'interesse delle Pubbliche Amministrazioni a rappresentare anche le "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari attraverso il conto economico per alimentare il processo di programmazione. Inoltre attraverso la predisposizione dello stato

128) Principio della competenza economica in ragione d'esercizio (punti 3 e 4, art. 2423-bis): *«si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento»*. I ricavi per vendite o prestazioni sono di competenza dell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio o è stato prestato il servizio e per le vendite coincidono con la consegna o spedizione. Per le prestazioni di servizi coincidono con la conclusione delle stesse. I costi devono essere correlati ai ricavi, ossia ai ricavi di competenza dell'esercizio devono essere contrapposti i costi sostenuti o da sostenere per il loro conseguimento. Se alcuni costi non sono correlabili ai ricavi, essi sono di competenza dell'esercizio in cui si manifestano.

129) Principio della prudenza (punti 1, 2 e 4, art. 2423-bis): *«si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio»*. *«Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo»*. Gli utili attesi, ma non ancora definitivamente realizzati, non devono essere iscritti. Al risultato d'esercizio devono concorrere solo i ricavi realizzati derivanti da operazioni concluse. Tutte le perdite, comprese quelle presunte o probabili, devono essere iscritte in bilancio anche se non definitivamente realizzate e anche se conosciute dopo la data di chiusura dell'esercizio. Tutte le valutazioni di bilancio che richiedono una stima devono essere improntate alla prudenza. La prudenza deve essere esercitata in modo ragionevole e non arbitrario.

patrimoniale diventa agevole rilevare le variazioni del patrimonio dell'Ente e consentire, conseguentemente, alla redazione del bilancio economico-patrimoniale l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna Amministrazione pubblica con i propri Enti e organismi strumentali, aziende e società.

In ultimo possiamo motivare la scelta fatta dal Legislatore all'introduzione del sistema di rilevazione di contabilità generale, come risposta all'esigenza interna degli amministratori di sviluppare un'attività contabile adeguata e predisposta al controllo di gestione oltre che all'esigenza di informativa esterna ed interna e di chiarezza della lettura dei risultati.

L'Allegato n. A/3 del D.Lgs. n. 126/2014, "Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria", ai fini della qualificazione economica delle transazioni effettuate dalle Pubbliche Amministrazioni, pone questa suddivisione:

- le operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) originano costi sostenuti e ricavi conseguiti;
- le operazioni di scambio propriamente dette, in quanto più strettamente conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), danno luogo ad oneri sostenuti e proventi conseguiti.

Attraverso il principio della competenza economica si imputano a ciascun esercizio i relativi costi/oneri e ricavi/proventi, e, mentre la competenza economica dei costi e dei ricavi (nell'accezione sopra riportata) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che *«l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)»*, la definizione della competenza economica dei proventi e gli oneri correlati all'attività istituzionale merita una più attenta specificazione.

Infatti, i proventi si considerano di competenza economica dell'esercizio in cui, congiuntamente, sia stato completato il processo di produzione dei beni o dei servizi erogati dall'Amministrazione pubblica e sia avvenuta l'erogazione del bene o del servizio. Più specificatamente, nel caso di "cessione di beni" quando si sia

Allegato A/3
D.Lgs. n.
126/2014

Competenza
economica

concretizzato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà del bene, mentre per quanto attiene all’“erogazione del servizio”, quando lo stesso sia stato reso.

Nel caso di proventi acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell’Amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, l’imputazione economica segue l’accertamento, quando tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi afferenti le attività istituzionali programmate, così come i trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti verranno imputati economicamente all’esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono finalizzati. Per i proventi e trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l’imputazione economica avverrà, per un importo proporzionale all’onere finanziato, negli esercizi nei quali sarà distribuito il costo/onere dell’immobilizzazione (es. quota di ammortamento)¹³⁰.

Per gli oneri derivanti dall’attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza attraverso un’associazione di causa-effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati.

In assenza di una diretta associazione, la competenza economica si realizza attraverso una ripartizione dell’utilità o funzionalità pluriennale; come classico esempio citiamo il processo di ammortamento.

Imputazione
diretta

Gli oneri associati a funzioni istituzionali o al tempo sono imputati direttamente come costi al conto economico dell’esercizio. Nello specifico, si ha imputazione diretta quando i beni e i servizi, che hanno dato origine a costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell’esercizio stesso, o nel caso in cui la loro futura utilità non sia né identificabile né valutabile. In ultimo, si rileva un’imputazione economica diretta anche nel caso in cui venga meno, per scassa rilevanza, una precedente ripartizione di utilità di beni o servizi (obsolescenza).

130) L’Allegato n. A3 del D.Lgs. n. 126/2014, Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria: «Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell’onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all’esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell’onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all’esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.»

Fondamento del principio della competenza economica è che i componenti economici positivi di un esercizio devono necessariamente essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio.

Pertanto, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, verranno presi in considerazione anche componenti positivi e negativi esclusi dalle rilevazioni della contabilità finanziaria. L'Allegato A/3 al D.Lgs. n. 126/2014 fornisce puntuale elenco dei componenti più ricorrenti¹³¹.

I fatti gestionali vengono rilevati in modo unitario sia sotto l'aspetto finanziario sia sotto il profilo economico-patrimoniale e non esiste una correlazione univoca tra le fasi dell'entrata e della spesa della contabilità finanziaria e il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi e i costi/oneri nell'accezione della contabilità economico-patrimoniale nel corso dell'esercizio. Per riconciliare le rilevazioni univoche ad entrambi i sistemi, i ricavi/proventi conseguiti si rilevano in concomitanza alla fase dell'accertamento delle entrate, mentre i costi/oneri sostenuti sono rilevati contestualmente alla fase della liquidazione delle spese.

In deroga al principio sopra riportato, i costi derivanti da trasferimenti e contributi si rilevano all'atto dell'impegno della spesa.

Ricordiamo che non tutti gli accertamenti e impegni o liquidazioni assunti in contabilità finanziaria danno origine a costi/oneri o ricavi/proventi, ma possono sostanziarsi in sole rilevazioni di crediti/debiti o aumenti/diminuzioni di liquidità¹³².

131) «- le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;

- le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).»

132) Esempio come da allegato: le entrate dei Titoli V "Entrate da riduzione di attività finan-

L’integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è agevolata dall’adozione del piano dei conti integrato di cui all’art. 4 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, costituito dall’elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali.

6.7 Il conto economico

Il conto economico è redatto secondo i criteri di competenza economica ed è formato dai componenti positivi e negativi della gestione che hanno determinato il risultato economico dell’esercizio. Lo schema del conto economico, sotto riportato, allegato al D.Lgs. n. 126/2014 si presenta in forma scalare in cui i componenti positivi e negativi sono raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi.

Di seguito viene proposta l’analisi dello schema del conto economico contenuta nel Principio contabile applicato della contabilità economico-patrimoniale allegato al più volte citato D.Lgs. n. 126/2014.

ziaria”, VI “Accensione di prestiti”, VII “Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere” e IX “Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi. Le spese del Titolo III “Spese per incremento attività finanziarie”, IV “Rimborso Prestiti”, V “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere” e VII “Uscite per conto terzi e partite di giro”, il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi; le entrate e le spese relative al credito IVA e al debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti; la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari; l’incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.

In particolare, con riferimento ai Titoli delle entrate V, VI e VII, e delle spese III, IV e V, la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e agli impegni registrati nell’esercizio con imputazione agli esercizi successivi (e non considera gli impegni e gli accertamenti imputati all’esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti).

		CONTO ECONOMICO	ANNO	ANNO - 1	RIFERIMENTO ART. 2425 CC	RIFERIMENTO D.M. 26/04/1995
		A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1		Proventi da tributi				
2		Proventi da fondi perequativi				
3		Proventi da trasferimenti e contributi				
	a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>				A5c
	b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>				E20c
	c	<i>Contributi agli investimenti</i>				
4		Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici			A1	A1a
	a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>				
	b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>				
	c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>				
5		Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			A2	A2
6		Variazione dei lavori in corso su ordinazione			A3	A3
7		Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			A4	A4
8		Altri ricavi e proventi diversi			A5	A5 a e b
		TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				
		B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE				
9		Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			B6	B6
10		Prestazioni di servizi			B7	B7
11		Utilizzo beni di terzi			B8	B8
12		Trasferimenti e contributi				
	a	<i>Trasferimenti correnti</i>				
	b	<i>Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubbliche</i>				
	c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>				
13		Personale			B9	B9
14		Ammortamenti e svalutazioni			B10	B10
	a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni immateriali</i>			B10a	B10a
	b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>			B10b	B10b
	c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>			B10c	B10c
	d	<i>Svalutazione dei crediti</i>			B10d	B10d
15		Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			B11	B11
16		Accantonamenti per rischi			B12	B12
17		Altri accantonamenti			B13	B13
18		Oneri diversi di gestione			B14	B14
		TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				
		DIFFERENZA FRA COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)			-	-

		C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
		<i>Proventi finanziari</i>			
19		Proventi da partecipazioni		C15	C15
	a	<i>da società controllate</i>			
	b	<i>da società partecipate</i>			
	c	<i>da altri soggetti</i>			
20		Altri proventi finanziari		C16	C16
		TOTALE PROVENTI FINANZIARI			
		<i>Oneri finanziari</i>			
21		Interessi ed altri oneri finanziari		C17	C17
	a	<i>Interessi passivi</i>			
	b	<i>Altri oneri finanziari</i>			
		TOTALE ONERI FINANZIARI			
		TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)		-	-
		D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITÀ FINANZIARIE			
22		Rivalutazioni		D18	D18
23		Svalutazioni		D19	D19
		TOTALE RETTIFICHE (D)			
		E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
24		Proventi straordinari		E20	E20
	a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>			
	b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>			
	c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>			E20b
	d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>			E20c
	e	<i>Altri proventi straordinari</i>			
		TOTALE PROVENTI STRAORDINARI			
25		Oneri straordinari		E21	E21
	a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>			
	b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>			E21b
	c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>			E21a
	d	<i>Altri oneri straordinari</i>			E21d
		TOTALE ONERI STRAORDINARI			
		TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)		-	-
		RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)		-	-
26		Imposte (*)		E22	E22
27		RISULTATO DELL'ESERCIZIO		E23	E23

(*) Per gli Enti in contabilità finanziaria, la voce si riferisce all'Irap

6.7.1 Componenti positivi della gestione

Analizziamo ora i componenti positivi della gestione riassumendo sinteticamente quali proventi trovino accoglienza nelle voci previste dal nuovo schema di conto economico.

1) Proventi da tributi

La voce accoglie i proventi di natura tributaria quali imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc. di competenza economica dell'esercizio, o i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. Gli importi devono essere iscritti al lordo di eventuali compensazioni versate al concessionario¹³³, mentre i relativi costi saranno imputati ai costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".

2) Proventi da fondi perequativi

Accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.

3) Proventi da trasferimenti correnti

Tutti i proventi da trasferimenti correnti all'Ente sono accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. I trasferimenti a destinazione vincolata correnti si imputano come sopra ricordato, all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

4) Quota annuale di contributi agli investimenti

Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati dall'Ente, destinati a investimenti, interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato.

La quota di competenza dell'esercizio è quantificata in coerenza con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e ne rettifica indirettamente l'ammortamento. Pertanto, annualmente il risconto passivo originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti ottenuto dall'Ente, si riduce dell'importo relativo alla quota annuale di contributo agli investimenti proporzionalmente alla quota di ammortamento del bene finanziato. L'impatto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è quindi "sterilizzato" attra-

Piano di
ammorta-
mento

133) Cit. principio contabile applicato «o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti».

verso l'imputazione della correlata componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti).

5) Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici

Rientrano in tale voce i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico (istituzionale, a domanda individuale o produttivo), di competenza economica dell'esercizio. Costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria, eventualmente rettificati ed integrati in sede di scritture di assestamento.

6) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti

Viene imputata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti¹³⁴. In merito si veda, anche più avanti, il punto relativo alla valutazione delle rimanenze iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale.

7) Variazione dei lavori in corso su ordinazione

Identica metodologia di imputazione e valutazione di cui sopra.

8) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari al delta tra il valore finale e il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso ed è pari alla somma dei costi di competenza dell'esercizio dei fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.

9) Ricavi da gestione patrimoniale

Gli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale quali locazioni e concessioni, registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio. In sede di scritture di assestamento, per poter allineare eventuali ricavi rilevati

134) La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426, n. 9, C.C.

in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali, potranno essere sospese quote di costo attraverso la registrazione di risconti passivi, così come si procederà all'imputazione a conto economico dei risconti passivi rilevati negli esercizi precedenti.

10) Altri ricavi e proventi diversi

Voce residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico ma non di carattere straordinario. Si rileva in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo pari alla riduzione dei risconti passivi così come l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti), per l'importo correlato alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato. Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti¹³⁵.

6.7.2 Componenti negativi della gestione

Per quel che attiene ai componenti economici negativi, il principio contabile applicato fornisce i seguenti chiarimenti, riportati sinteticamente.

1) Acquisti di materie prime e/o beni di consumo

Tale voce accoglie i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'Ente. Per le attività rilevanti ai fini IVA svolte dall'Ente, tra i costi non è da includere l'IVA detraibile, che costituisce credito verso l'Erario, mentre altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria.

135) Principio contabile applicato: «Comprende, altresì, i ricavi, derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato (c.d. "market to market positivo"), che sono interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato, per essere distribuiti negli esercizi compresi nella vita residua del derivato risolto. La quota di competenza economica di ciascun esercizio, a decorrere da quello di estinzione del derivato, è definita ripartendo il ricavo tra gli anni di vita residua del derivato risolto anticipatamente. Gli accertamenti dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria, costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei attivi e risconti passivi.»

2) Prestazioni di servizi

In questa voce vengono imputati, quali costi di competenza dell’esercizio, i costi relativi all’acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa nella fase della liquidazione, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi.

3) Utilizzo di beni di terzi

Viene qualificata in questa voce la somma liquidata relativa alla spesa dell’utilizzo dei beni di terzi, eventualmente rettificata da ratei o risconti in sede di scritture di assestamento.

4) Trasferimenti correnti

Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria; comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall’Ente ad altre Amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l’attività svolta.

5) Contributi agli investimenti

Sono qui compresi i contributi agli investimenti qualificati come costi di carattere straordinario di competenza economica dell’esercizio. Vengono rilevati in questa voce a seguito dell’impegno assunto in contabilità finanziaria.

6) Personale

Trovano qui allocazione tutti i costi sostenuti nell’esercizio per il personale dipendente¹³⁶, liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell’esercizio. Non devono essere qui inseriti i componenti straordinari di costo quali, ad esempio, arretrati compresi quelli contrattuali, che trovano invece accoglienza tra gli oneri straordinari alla voce “Altri oneri straordinari”, e la conseguente l’IRAP che deve essere rilevata nella voce “Imposte”.

136) Principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale: «retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell’Ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili...»

7) Quote di ammortamento dell'esercizio

Vengono qui rappresentate tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale, ivi compresa la quota di costo relativa ai costi pluriennali ripartiti su più esercizi.

La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto passibile di deperimento o obsolescenza.

L'ammortamento decorre dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, cioè quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'Ente¹³⁷.

Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti si contabilizzano separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Il registro dei beni ammortizzabili¹³⁸ permette di eseguire la corretta procedura di ammortamento, così come di seguire nel tempo il valore del singolo bene e di determinare, in caso di dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza.

Registro
beni am-
mortizzabili

Nel registro vanno annotati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento del precedente esercizio o il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene, e il fondo di ammortamento dell'esercizio in corso. Nel caso di perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

Come riferimento per la determinazione dei piani di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle Amministrazioni pubbliche", ad opera del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ragioneria generale dello Stato, di seguito riportati:

Coefficienti

137) Il punto 2 dell'art. 2426 C.C. stabilisce il criterio di valutazione, sia per i beni strumentali materiali sia per i beni immateriali, stabilendo che il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.

138) Principio contabile applicato contabilità economico-patrimoniale: «O istituzione di schede equivalenti».

TIPOLOGIA BENI	COEFF. ANNUO	TIPOLOGIA BENI	COEFF. ANNUO
Mezzi di trasporto stradali leggeri	20%	Equipaggiamento e vestiario	20%
Mezzi di trasporto stradali pesanti	10%		
Automezzi ad uso specifico	10%	Materiale bibliografico	5%
Mezzi di trasporto aerei	5%	Mobili e arredi per ufficio	10%
Mezzi di trasporto marittimi	5%	Mobili e arredi per alloggi e pertinenze	10%
Macchinari per ufficio	20%	Mobili e arredi per locali ad uso specifico	10%
Impianti e attrezzature	5%	Strumenti musicali	20%
Hardware	25%	Opere dell’ingegno – Software prodotto	20%
Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale	2%		

Beni demaniali e immateriali

È prevista, per gli Enti, una deroga ai coefficienti di cui sopra, ma solo nel caso di applicazione di percentuali maggiori da quelle indicate e sempre considerando la vita residua dei beni.

La tabella sopra riportata non prevede i beni demaniali e i beni immateriali. Il principio contabile applicato per la contabilità economico-patrimoniale stabilisce quindi che:

- fabbricati demaniali 2%;
- altri beni demaniali 3%;
- infrastrutture demaniali 3%;
- beni immateriali 20%.

Nel caso di possibile entrata in uso di un bene in corso d’anno, fatto salvo il piano di ammortamento, nel primo esercizio è possibile ragguagliare la quota di ammortamento in ragione del periodo ridotto (in dodicesimi).

Manutenzioni straordinarie

Per quanto attiene alle manutenzioni straordinarie su beni di terzi, tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ripartite nel periodo più breve tra quello della vita utile residua dell’immobile del terzo e quello della durata residua del contratto di locazione. Nel caso di miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l’operazione è contabilizzata con le modalità previste per i contributi agli investimenti.

Ricordiamo che prima di apportare migliorie su beni di terzi, deve essere richiesto espresso parere da parte dei Revisori dell'Ente in merito alla valutazione della convenienza.

Per quel che attiene alle immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre Amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione deve essere ripartito in un periodo temporale pari alla durata della concessione o del suo eventuale rinnovo.

Nel principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale, viene chiarito che non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto soggetti a deperimento e consumo, o i beni la cui vita utile sia per contro illimitata nel tempo (ad es. i terreni, i materiali preziosi e i beni di valore che hanno una vita utile illimitata). Stessa cosa vale, come indicato al principio 6.1.2, per i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs n. 42/2004, "Codice dei beni culturali e del paesaggio", o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 136 del medesimo decreto.

Derogano invece a quest'ultima nota, e per tanto sono soggetti ad ammortamento, le cave ed i siti utilizzati per le discariche.

Beni non
soggetti
all'ammor-
tamento

8) Svalutazione delle immobilizzazioni

Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie¹³⁹.

9) Svalutazione dei crediti di funzionamento

In questa voce viene accantonato l'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'Ente ad eccezione di quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti.

Tale voce accoglie le quote di accantonamento per presunta inesigibilità dei crediti iscritti in stato patrimoniale, che gravano sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano.

Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato nella sua misura minima, quale differenza algebrica tra il valore del «fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i titoli da 1 a 4 delle entrate, accantonato nel

139) Ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 3, C.C. e dei principi contabili dell'OIC in materia (n. 16, n. 24 e n. 20).

risultato di amministrazione in sede di rendiconto” ed “il valore del fondo svalutazione crediti nello stato patrimoniale di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno».

Questa posta accoglie anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio.

È previsto un accantonamento superiore a quello necessario per allineare il fondo svalutazione crediti all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Non è pertanto possibile correlare la ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione con la ripartizione del fondo svalutazione crediti tra i crediti iscritti nello stato patrimoniale. La ripartizione dell'accantonamento tra le singole tipologie di crediti è effettuata sulla base della valutazione del rischio di insolvenza e delle specificità dei crediti.

10) Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo

La valutazione delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426, n. 9, C.C. La variazione delle rimanenze è effettuata in sede di scritture di assestamento ed è pari alla differenza tra il valore iniziale ed il valore finale delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo.

11) Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi

Voci di collegamento tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Deve esserci corrispondenza tra gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario e gli accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale.

12) Oneri e costi diversi di gestione

È una voce residuale nella quale vanno rilevati gli oneri e i costi della gestione di competenza economica dell'esercizio non classificabili nelle voci suesposte. Accoglie i tributi diversi da imposte sul reddito e IRAP.

13) Proventi e oneri finanziari

Sezione a sé, è rappresentata dai proventi e oneri finanziari così sottoelencati:

- a) proventi da partecipazioni: tale voce comprende gli utili, i dividendi, gli avanzi distribuiti ed altri utili, sia di società controllate e partecipate, sia di Enti ed organismi strumentali aziende speciali e consorzi, sia di società diverse dalle controllate e partecipate;
- b) altri proventi finanziari: in tale voce si iscrivono gli importi relativi agli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio, rilevati sulla base degli accertamenti dell'esercizio, ed eventualmente rettificati in sede di scritture di assestamento economico;
- c) interessi e altri oneri finanziari: gli interessi e gli altri oneri finanziari liquidati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono componenti negativi della gestione. Come per i proventi, questa voce è passibile di eventuali rettifiche e integrazioni da operare in sede di scritture di assestamento economico, con la contestuale rilevazione di ratei passivi e risconti attivi. Gli interessi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti; interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause, comprendendo in questa ultima categoria, gli interessi per ritardato pagamento, gli interessi in operazioni su titoli, ecc.

Il punto D) rubricato "Rettifica di valore delle attività finanziarie" accoglie le svalutazioni dei crediti di finanziamento e le variazioni di valore dei titoli finanziari. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti.

La modalità di accantonamento è identica a quella prevista per la voce "Svalutazione dei crediti di funzionamento", alla quale si rimanda.

14) Proventi ed oneri straordinari

Anche i proventi ed oneri straordinari hanno una loro distinta sezione del conto economico ed accolgono al loro interno le seguenti voci:

- a) sopravvenienze attive e insussistenze del passivo: in tali voci vengono iscritti i proventi di competenza economica di esercizi precedenti, derivanti da incrementi a titolo definitivo del valore di attività o decrementi del valore di passività rispetto alle stime iniziali. A titolo esemplificativo, trovano allocazione in questa

voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non rilevate dal sistema di contabilità finanziaria, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Inoltre sono ivi compresi anche gli importi relativi alla riduzione di debiti presenti nel passivo del patrimonio, il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti.

L'atto di riaccertamento dei residui passivi degli anni precedenti rispetto a quello considerato è la fonte da cui si parte per le valutazioni. Ricordiamo però che le variazioni dei residui passivi di anni precedenti, iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine.

La composizione della voce deve essere dettagliata nella relazione illustrativa al rendiconto;

- b) sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo: valgono le stesse regole previste sopra, ma per la parte attiva. Inoltre la voce accoglie anche sopravvenienze ed insussistenze dovute a perdite, eliminazione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi;
- c) proventi da permessi di costruire: la voce accoglie il contributo accertato nell'esercizio relativamente alla quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti, negli esercizi in cui è permesso;
- d) plusvalenze patrimoniali: differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il valore netto delle immobilizzazioni iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale derivante da:
 - cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
 - permuta di immobilizzazioni;
 - risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

15) Minusvalenze patrimoniali

Voce con significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, accoglie di conseguenza la differenza negativa così come sopra determinata.

16) Altri oneri e costi straordinari

Sono allocati in tale voce gli altri oneri e costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Voce a carattere residuale.

17) Altri proventi e ricavi straordinari

In tale voce si collocano i proventi e i ricavi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Come sopra a carattere residuale.

18) Imposte

Nel rispetto del principio della competenza economica, si iscrivono in questa voce gli importi riferiti a imposte sul reddito e IRAP corrisposte durante l'esercizio. Si considerano di competenza dell'esercizio le imposte liquidate nella contabilità finanziaria fatte salve, come più volte citato, le rettifiche e le integrazioni di fine esercizio.

19) Risultato economico dell'esercizio

Come noto, il risultato economico dell'esercizio rappresenta la differenza positiva o negativa tra il totale dei proventi e ricavi e il totale degli oneri e costi dell'esercizio. Normalmente, la variazione del patrimonio netto corrisponde con il risultato economico, salvo il caso di errori dello stato patrimoniale iniziale. In tal caso, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

La determinazione del risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati nell'esercizio, in forza del quale i componenti positivi e negativi rilevati e registrati in contabilità finanziaria sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) sono, attraverso le scritture di assestamento, rettificati ed integrati. In questa sede saranno oggetto di analisi anche oneri/costi relativi ad impegni non liquidati ma liquidabili a condizione che sia pervenuta all'Ente idonea e completa documentazione.

Concomitanza delle registrazioni

Il principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale, in merito ai tempi di rilevazione degli effetti economici della gestione, pone un interessante dubbio che immediatamente scioglie suggerendo la soluzione.

Il dubbio è che l'analisi e la redazione prevista a fine esercizio delle scritture di assestamento rischia di vanificare l'intento del Legislatore, il quale richiama pertanto l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per assicurare anche nel corso dell'esercizio una corretta rilevazione.

Suggerisce, a tale scopo, che le procedure informatiche supportino il sistema, prevedendo che, in fase di accertamento di entrata o di liquidazione della spesa, sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione.

In mancanza di tale indicazione la competenza economica della rilevazione contabile si presume coincida con la competenza finanziaria.

Pertanto, sulla base dell'esercizio indicato, in automatico, le procedure informatiche elaborano la corrispondente scrittura di assestamento, potendo così predisporre, anche in corso di esercizio, una situazione economico-patrimoniale rettificata.

6.8 Lo stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale previsto dall'Allegato n. 10 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011 fa riferimento per quanto attiene ai principi di valutazione e iscrizione delle poste all'art. 2424 C.C., così come ai principi contabili nazionali pubblicati dall'OIC. In questo modo si ottiene preciso riscontro con la contabilità economico-patrimoniale, anche se, per quanto non specificatamente previsto, il principio contabile applicato fa rinvio a quanto previsto dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 18 aprile 2002, concernente "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione", e successive modifiche e integrazioni.

La struttura dello stato patrimoniale, il cui schema si riporta più sotto, è di fatto identica al modello previsto dall'art. 2424 C.C. a cui devono riferirsi le imprese private.

STATO PATRIMONIALE – ATTIVO							
		STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)	ANNO	ANNO – 1	RIFERIMENTO	RIFERIMENTO	
					ART. 2424 C.C.	D.M. 26/04/1995	
		A) CREDITI VERSO LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE			A	A	
		TOTALE CREDITI VERSO PARTECIPANTI (A)					
		B) IMMOBILIZZAZIONI					
I		Immobilizzazioni immateriali			BI	BI	
	1	Costi di impianto e di ampliamento			BI1	BI1	
	2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità			BI2	BI2	
	3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno			BI3	BI3	
	4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile			BI4	BI4	
	5	Avviamento			BI5	BI5	
	6	Immobilizzazioni in corso ed acconti			BI6	BI6	
	9	Altre			BI7	BI7	
		Totale immobilizzazioni immateriali					
		Immobilizzazioni materiali (3)					
II	1	Beni demaniali					
	1.1	Terreni					
	1.2	Fabbricati					
	1.3	Infrastrutture					
	1.9	Altri beni demaniali					
III	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)					
	2.1	Terreni			BII1	BII1	
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>					
	2.2	Fabbricati					
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>					
	2.3	Impianti e macchinari			BII2	BII2	
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>					
	2.4	Attrezzature industriali e commerciali			BII3	BII3	
	2.5	Mezzi di trasporto					
	2.6	Macchine per ufficio e hardware					
	2.7	Mobili e arredi					
	2.8	Infrastrutture					
	2.9	Diritti reali di godimento					
	2.99	Altri beni materiali					
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti			BII5	BII5	
		Totale immobilizzazioni materiali					
IV		Immobilizzazioni finanziarie (1)					
	1	Partecipazioni in			BIII1	BIII1	
	a	<i>imprese controllate</i>			BIII1a	BIII1a	
	b	<i>imprese partecipate</i>			BIII1b	BIII1b	

	c	<i>altri soggetti</i>			
2		Crediti verso		BIII2	BIII2
	a	altre Amministrazioni pubbliche			
	b	<i>imprese controllate</i>		BIII2a	BIII2a
	c	<i>imprese partecipate</i>		BIII2b	BIII2b
	d	<i>altri soggetti</i>		BIII2c BIII2d	BIII2d
3		Altri titoli		BIII3	
		Totale immobilizzazioni finanziarie			
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		-	-
		c) ATTIVO CIRCOLANTE			
I		Rimanenze		CI	CI
		TOTALE RIMANENZE			
II		Crediti (2)			
1		Crediti di natura tributaria			
	a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>			
	b	<i>Altri crediti da tributi</i>			
	c	<i>Crediti da fondi perequativi</i>			
2		Crediti per trasferimenti e contributi			
	a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>			
	b	<i>imprese controllate</i>		CII2	CII2
	c	<i>imprese partecipate</i>		CII3	CII3
	d	<i>verso altri soggetti</i>			
3		Verso clienti ed utenti		CII1	CII1
4		Altri crediti		CII5	CII5
	a	<i>verso l'erario</i>			
	b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>			
	c	<i>altri</i>			
		Totale crediti			
III		Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi			
1		Partecipazioni		CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
2		Altri titoli		CIII6	CIII5
		Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi			
IV		Disponibilità liquide			
1		Conto di tesoreria			
	a	<i>Istituto tesoriere</i>			CIV1a
	b	<i>presso Banca d'Italia</i>			
2		Altri depositi bancari e postali		CIV1	CIV1b e CIV1c
3		Denaro e valori in cassa		CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
4		Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente			
		Totale disponibilità liquide			

			TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)					
			D) RATEI E RISCONTI					
	1		Ratei attivi			D	D	
	2		Risconti attivi			D	D	
			TOTALE RATEI E RISCONTI (D)					
			TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)			-	-	
(1) Con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo.								
(2) Con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.								
(3) Con separata indicazione degli importi relativi a beni indisponibili.								

6.8.1 Attività

Le attività sono così di seguito elencate.

1) Immobilizzazioni

In questa categoria, ulteriormente suddivisa in immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie¹⁴⁰, vengono iscritti gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'Ente. La condizione per poter iscrivere tra le immobilizzazioni nuovi beni patrimoniali è l'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi alla data del 31 dicembre.

Tra le immobilizzazioni si comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'Ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'Amministrazione pubblica alla data della consegna e rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano lo "status" di beni non ancora di proprietà dell'Ente.

Eccezioni

D.Lgs. 26 giugno 2011, n. 118, Allegato 4/2
Principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale

6.1.1 Immobilizzazioni immateriali

a) I costi capitalizzati (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, migliorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per

140) D.Lgs. 26 giugno 2011, n. 118, Allegato 4/2, Principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale. Immobilizzazioni.

uso interno non tutelato) si iscrivono nell’attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC, “Le immobilizzazioni immateriali”, nonché i criteri previsti nel presente documento per l’ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore. La durata massima dell’ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le migliorie e spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall’art. 2426, n. 5, C.C.

Nel caso in cui l’Amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell’immobile del terzo) e quello di durata residua dell’affitto.

Nel caso in cui le migliorie e le spese incrementative sono separabili dai beni di terzi di cui l’Ente si avvale, (ossia possono avere una loro autonoma funzionalità), le migliorie sono iscritte tra le “Immobilizzazioni materiali” nella specifica categoria di appartenenza.

Nel caso in cui l’Amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si vale, l’operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati.

b) I diritti di brevetto industriale (anche se acquisiti in forza di contratto di licenza), i diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno (compreso il software applicativo giuridicamente tutelato), le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili (compreso il know-how giuridicamente tutelato) devono essere iscritti e valutati (al costo) in base ai criteri indicati nel documento OIC n. 24 sopra menzionato; l’ammortamento e l’eventuale svalutazione straordinaria per perdite durevoli di valore si effettuano in conformità ai criteri precisati in tale documento. I diritti menzionati devono essere iscritti all’attivo anche se acquisiti dall’Ente a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al fair value dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell’Ufficio Tecnico dell’Ente, salva la facoltà dell’Ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l’Ente, su istanza del rappresentante legale dell’Ente medesimo.

c) L’avviamento va iscritto separatamente solo se relativo all’acquisizione, a titolo oneroso, di un’azienda o complesso aziendale. Per i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria si fa riferimento al menzionato documento OIC n. 24.

In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un’azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l’attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l’avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore

normale determinato a seguito di stima effettuata dall'Ufficio Tecnico dell'Ente come precisato al precedente punto b). La stima non è eseguita ove si tratti di beni di modico valore.

d) Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee.

Nell'ipotesi in cui i diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee, sono acquisiti al patrimonio dell'Ente a titolo oneroso, col sostenimento di un costo, il valore da iscrivere è pari al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà. Se, invece, i diritti menzionati sono acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione), il valore da iscrivere è il valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale.

Nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

Nello specifico, il valore da iscrivere in bilancio relativo alle rendite ed ai diritti reali acquisiti a titolo gratuito può essere determinato in base alle seguenti modalità:

d.1) Rendite

d.1.1) Rendita perpetua o a tempo indeterminato: il valore è $V=R/i$, in cui "R" è l'importo medio della rendita netta ed "i" il tasso di capitalizzazione pari al tasso di interesse legale;

d.1.2) Rendita temporanea: $V=R_n/i$, in cui "n" è il numero di anni di durata della rendita ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Non è, ovviamente, configurabile la rendita vitalizia a favore dell'Ente.

Se si tratta di valutare un immobile trasferito all'Ente, gravato di una rendita a favore di terzi, il valore "V" dell'immobile, determinato come sopra precisato, deve essere ridotto del valore della rendita.

Se l'obbligazione di corrispondere al terzo la rendita grava direttamente sull'Ente, all'attivo deve essere iscritto il valore (costo o valore normale) dell'immobile; al passivo, fra i debiti, il valore della rendita.

Se la rendita a favore di terzi è una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvivenza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.2) Usufrutto e nuda proprietà. La durata dell'usufrutto per le persone giuridiche non può eccedere i trent'anni (art. 979, 2° comma, codice civile). In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito, il valore dell'usufrutto "V" è pari a $V=R_n/i$, dove "R" è il reddito netto annuo medio conseguibile, "n" la durata dell'usufrutto ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Se, come avviene di solito, si tratta di usufrutto di un fabbricato di civile abitazione o di un fabbricato a destinazione commerciale, il reddito medio netto può essere convenzionalmente identificato con la

rendita catastale (che è al netto dei costi di manutenzione e riparazione dell'immobile).

Se l'Ente acquisisce a titolo gratuito la nuda proprietà di un immobile, il valore da iscrivere è pari al valore normale dell'immobile al netto del valore dell'usufrutto.

In caso di usufrutto di azioni o quote di società di capitali, occorre individuare il dividendo medio futuro conseguibile ed è necessaria la valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.3) Uso ed abitazione. Valgono i medesimi criteri individuati per l'usufrutto immobiliare. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.4) Superficie. Viene presa in considerazione solo l'ipotesi di diritto di superficie costituito, a titolo oneroso o gratuito, a favore dell'Ente. La valutazione peritale deve considerare il valore attuale del reddito netto medio ricavabile, per la durata del diritto, dall'Ente titolare del diritto di superficie. Tale reddito è convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo è a carico dell'Ente. Occorre poi detrarre, in ogni caso, il valore attuale delle spese di rimozione e di ripristino al termine della durata del diritto. Criteri analoghi devono essere seguiti per le costruzioni erette su suoli demaniali, in virtù di apposita concessione. Nelle ipotesi di maggiore complessità, è necessario ricorrere alla valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.5) Enfiteusi. Il valore del diritto di nuda proprietà acquisito gratuitamente dall'Ente è pari al valore attuale del canone enfiteutico per la residua durata dell'enfiteusi $V=R_{n,i}$. Il valore del diritto dell'enfiteuta, acquisito dall'Ente a titolo gratuito, è pari al valore normale dell'immobile ridotto del valore della nuda proprietà. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

e) Immobilizzazioni in corso.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell'Ente costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'Ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'Ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono in ogni caso comprese, tra i costi di produzione interne dell'immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'Ente.

6.1.2 Immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Alla fine dell'esercizio, le immobilizzazioni materiali devono essere fisicamente esistenti presso l'Amministrazione pubblica o essere assegnate ad altri soggetti sulla base di formali provvedimenti assunti dall'Ente.

Le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento.

Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per quanto non previsto nei presenti principi contabili, i criteri relativi all'iscrizione nello stato patrimoniale, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali".

Per i beni mobili ricevuti a titolo gratuito, il valore da iscriverne in bilancio è il valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente, salva la facoltà dell'Ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'Ente, su istanza del rappresentante legale dell'Ente medesimo.

La stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).

Per le copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina.

Tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. n. 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "beni soggetti a tutela", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Per gli immobili acquisiti dall'Ente a titolo gratuito, è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente, salva la facoltà dell'Ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'Ente, su istanza del presidente/sindaco dell'Ente medesimo.

Casi particolari:

I beni librari, acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attività istituzionale oppure come bene non strumentale, sono

iscritti e valutati nello stato patrimoniale secondo i seguenti criteri:

a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l’attività istituzionale dell’Ente sono considerati beni di consumo, non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo è interamente di competenza dell’esercizio in cui sono stati acquistati;

b) i beni librari qualificabili come “beni culturali”, ai sensi dell’art. 2 del del D.lgs.42/2004, sono iscritti nello stato patrimoniale alla voce “Altri beni demaniali” e non sono assoggettati ad ammortamento;

c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell’attività istituzionale dell’Ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che, pertanto, costituiscono beni strumentali per l’attività svolta dall’Ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni;

d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non sono assoggettati ad ammortamento.

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al conto economico (ad es. costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall’uso, ecc.).

Il costo delle immobilizzazioni è ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al conto economico in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti indicati nel paragrafo 4.18.

Fermo restando il principio generale in base al quale la quota di ammortamento va commisurata alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d’ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanti sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data della consegna.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell’Ente, costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell’Ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o ,sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell’Ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d’opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla

produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono, in ogni caso, comprese, tra i costi di produzione interni di immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'Ente.

6.1.3 Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc) sono iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengano durevoli.

a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. Le eventuali perdite sono portate a conto economico.

Ai fini della redazione del proprio rendiconto, gli Enti devono esercitare tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie società controllate al fine di acquisire lo schema di bilancio di esercizio o di rendiconto predisposto ai fini dell'approvazione, necessario per l'adozione del metodo del patrimonio netto.

Nei confronti di Enti o società partecipate anche da altre Amministrazioni pubbliche, è necessario esercitare le medesime iniziative e pressioni unitamente alle altre Amministrazioni pubbliche partecipanti.

Nel caso in cui non risulti possibile acquisire il bilancio di esercizio o il rendiconto (o i relativi schemi predisposti ai fini dell'approvazione) la partecipazione è iscritta nello stato patrimoniale al costo di acquisto. In ogni caso, ai fini della predisposizione del bilancio consolidato, si conferma il criterio del patrimonio netto (rilevando le eventuali differenze da consolidamento, nel caso in cui la partecipazione, in sede di rendiconto, sia stata valutata con il criterio del costo).

Per le modalità di iscrizione e valutazione, occorre far riferimento ai documenti OIC n. 20, "Il patrimonio netto" e n. 21, "Titoli e partecipazioni".

In ogni caso, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i costi di borsa, nei limiti e con le modalità precisati dai principi contabili. In ipotesi di acquisizione di azioni a titolo gratuito (ad es, donazione) il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale determinato con apposita valutazione peritale. Se si tratta di azioni quotate, che costituiscono una partecipazione di minoranza non qualificata, non è necessario far ricorso all'esperto esterno.

b) Partecipazioni non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni.

c) Titoli. A seconda che si tratti di titoli immobilizzati o destinati allo scambio, si applicano i criteri previsti dall'art. 2426 codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso ad un esperto esterno.

d) I crediti concessi dall’Ente. Il valore è determinato dallo stock di crediti concessi, risultante alla fine dell’esercizio precedente, più gli accertamenti per riscossione crediti imputati all’esercizio in corso e agli esercizi successivi a fronte di impegni assunti nell’esercizio per concessioni di credito, al netto degli incassi realizzati per riscossioni di crediti. Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità. Nello stato patrimoniale tali crediti sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.

e) Derivati di ammortamento. Gli strumenti finanziari derivati diretti a costituire forme di ammortamento graduale di un debito che prevede il rimborso del capitale in un’unica soluzione alla scadenza (derivati bullet/amortizing), sono rappresentati nello stato patrimoniale al valore nominale delle risorse che l’Ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato per estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo a carico dell’Ente derivante dalla sottoscrizione del contratto di derivato, generato dall’obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l’estinzione della passività sottostante. A tal fine, nel piano patrimoniale del piano dei conti integrato sono previsti i seguenti conti:

1.2.3.02.04.06.001	<i>Derivati da ammortamento,</i>
1.2.3.02.04.06.002	<i>Entrate derivanti dalla estinzione anticipata di derivati da ammortamento,</i>
2.4.7.04.16.01.001	<i>Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento,</i>
2.4.7.04.16.01.002	<i>Spese derivanti dalla estinzione anticipata di derivati da ammortamento.</i>

In caso di estinzione anticipata dell’operazione, a seguito del rimborso anticipato/riacquisto dei bond bullet, l’eventuale minusvalenza o plusvalenza, derivante dalla differenza tra il valore iscritto in bilancio e il valore di mercato del derivato, è ripartita sull’esercizio in corso e su quelli costituenti l’originaria vita residua del derivato. Al riguardo si rinvia all’esempio n. 10, nell’appendice tecnica.

La plusvalenza o minusvalenza derivante dall’estinzione anticipata del derivato di ammortamento è imputata ai seguenti conti del piano economico

3.2.3.06.02.001	<i>Entrate per chiusura anticipata di operazioni in essere,</i>
3.1.1.99.04.002	<i>Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere.</i>

Con riferimento ai derivati riguardanti flussi di solo interesse sono oggetto di registrazione contabile solo i flussi annuali e il valore del mark to market, in caso di estinzione anticipata.

A tal fine, nel piano economico sono previsti i seguenti conti:

3.2.3.06.01.001	<i>Flussi periodici netti in entrata,</i>
3.2.3.06.02.001	<i>Entrate per chiusura anticipata di operazioni in essere,</i>
3.1.1.99.04.001	<i>Flussi periodici netti in uscita,</i>
3.1.1.99.04.002	<i>Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere.</i>

2) Attivo circolante

Rientrano nell'attivo circolante gli elementi patrimoniali destinati a non rimanere durevolmente nell'Ente locale e che si contraddistinguono per essere assoggettati ad una certa destinazione o realizzo entro l'esercizio successivo a quello di riferimento.

Rientrano quindi in questa voce le rimanenze, i crediti, le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi, le disponibilità liquide, il fondo di cassa, i depositi bancari e le attività finanziarie. Nel dettaglio:

- 1) rimanenze di magazzino: le eventuali giacenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione) vanno valutate al minore fra il costo e il valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato (art. 2426, n. 9, C.C.);
- 2) crediti: la voce comprende i crediti di natura commerciale e quelli derivanti dalla gestione ordinaria dell'Ente, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie. Gli stessi vengono esposti al valore nominale¹⁴¹;

Rimanenze
di magazzino

Crediti

141) «b) I Crediti

b1) Crediti di funzionamento. *I crediti di funzionamento sono iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.*

I crediti di funzionamento comprendono anche i crediti che sono stati oggetto di cartolarizzazione (la cessione di crediti pro soluto non costituisce cartolarizzazione).

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui attivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei crediti di funzionamento.

I crediti sono iscritti al valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.

Il Fondo svalutazione crediti corrisponde alla sommatoria, al netto degli eventuali utilizzi, degli accantonamenti annuali per la svalutazione dei crediti sia di funzionamento che di finanziamento. L'ammontare del fondo svalutazione crediti dovrebbe essere, data la metodologia di calcolo dell'accantonamento al fondo stesso di cui ai punti n. 4.20 e n. 4.27, di pari importo almeno pari a quello inserito nel conto del bilancio. Però, il valore dei fondi

- Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni
- Disponibilità liquide
- 3) attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: la posta attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi ricomprende titoli che l’Ente detiene con intento di destinazione non durevole; le azioni e i titoli detenuti per la vendita, ove consentito dalla legge, sono valutati al minore fra il costo di acquisizione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall’andamento del mercato;
 - 4) disponibilità liquide che in stato patrimoniale sono così articolate:
 - a) conto di tesoreria, che comprende il conto “Istituto tesoriere/cassiere”, nel quale, nel rispetto delle regole della tesoreria unica, sono registrati i movimenti del conto corrente di tesoreria gestito dal tesoriere, insieme alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d’Italia.

previsti in contabilità finanziaria ed in contabilità economico-patrimoniale potrebbe essere diverso per due ordini di motivi.

In contabilità economico-patrimoniale, sono conservati anche i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria ed, in corrispondenza di questi ultimi, deve essere iscritto in contabilità economico-patrimoniale un fondo pari al loro ammontare.

Inoltre, in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, in contabilità finanziaria, sono imputati nel bilancio di anni successivi a quello cui lo Stato Patrimoniale si riferisce. Pertanto, mentre in contabilità economico-patrimoniale tali crediti devono essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione, in contabilità finanziaria tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

Nello Stato patrimoniale, il Fondo svalutazione crediti non è iscritto tra le poste del passivo, in quanto è portato in detrazione delle voci di credito a cui si riferisce.

A tal fine è necessario che il fondo sia ripartito tra le tipologie di crediti iscritti nello stato patrimoniale. Tale ripartizione non è necessariamente correlata alla ripartizione tra i residui attivi del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione, in quanto:

a) i residui attivi possono essere di importo differente rispetto ai crediti iscritti nello stato patrimoniale;

b) il fondo svalutazione crediti può avere un importo maggiore del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Del Fondo svalutazione crediti è necessario evidenziare anche le sue diverse componenti, quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti, quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla contabilità finanziaria e quella relativa alla presenza, nello Stato patrimoniale, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.

I crediti in valuta devono essere valutati in base ai cambi alla data di chiusura dei bilanci.
b2) Crediti da finanziamenti contratti dall’Ente. *Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell’esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell’esercizio relative alle accensioni di prestiti.*

b3) Crediti finanziari concessi dall’Ente *per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri Enti e delle società controllate e partecipate.»*

In sintesi, le disponibilità liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono, per l'Ente, un unico fondo, nel quale si versa e si preleva. Il tesoriere gestisce i versamenti e i prelievi tra i due conti che sono non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'Ente.

La voce del piano dei conti patrimoniale “istituto tesoriere” registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di tesoreria unica, pertanto, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili¹⁴²;

- 142) Principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale: aggiornamento del 11 agosto 2014: «Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i vari conti correnti e di deposito postali o riguardanti i fondi economici, intestati all'Ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'Ente. Sono escluse da tale obbligo le giacenze depositate presso la Tesoreria statale per le quali la Legge autorizza il deposito in altri conti.

L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'Ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

Nel rispetto delle norme del Testo Unico degli Enti locali gli Enti locali sono tenuti a distinguere la cassa libera dalla cassa vincolata (si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n. 10)

In considerazione del “flag” attribuito agli ordinativi di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli. 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, la contabilità economico-patrimoniale deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria libero da quello vincolato, attivando distintamente i seguenti conti del piano patrimoniale:

1.3.4.01.01.01.001	Istituto tesoriere/cassiere
1.3.4.01.01.01.002	Istituto tesoriere/cassiere per fondi vincolati (solo Enti locali).

Nei casi previsti dall'art. 195 del TUEL, le scritture economico-patrimoniali degli Enti locali registrano l'utilizzo degli incassi vincolati come segue:

Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi vincolati

La registrazione riguardante il reintegro delle risorse vincolate è
Istituto tesoriere per fondi vincolati a Istituto tesoriere.

Nel rispetto dell'art. 20 e 21 del presente decreto, le Regioni sono tenute a distinguere la cassa destinata alla gestione ordinaria dalla cassa destinata alla gestione sanitaria accentrata. Pertanto, anche la contabilità economico-patrimoniale deve rilevare distintamente le variazioni del conto di tesoreria ordinario da quello destinato alla sanità, attivando distintamente i seguenti conti del piano patrimoniale:

1.3.4.01.01.01.001	Istituto tesoriere/cassiere
1.3.4.01.01.01.003	Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanità (solo per Regioni ordinarie e sicilia)

- b) altri depositi bancari e postali;
- c) assegni;
- d) denaro e valori in cassa.

3) Ratei e Risconti

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall’art. 2424-bis, comma 6, C.C.

6.8.2 Passività

Per quanto riguarda la sezione delle passività, lo stato patrimoniale accoglie le seguenti voci.

1) Patrimonio netto

Il principio contabile applicato più volte citato rimanda per la denominazione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell’Ente e delle riserve all’applicazione dei principi indicati nel documento OIC n. 28 “Il patrimonio netto”, se e in quanto compatibili con quanto previsto specificatamente per le Amministrazioni pubbliche dallo stesso principio.

Infatti, viene detto che: *«per le Amministrazioni pubbliche, che, fino ad oggi, rappresentano il patrimonio netto all’interno di un’unica posta di bilancio, il patrimonio netto, alla data di chiusura del bilancio, dovrà essere articolato nelle seguenti poste:*

- a) fondo di dotazione;*
- b) riserve;*
- c) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio.»*

L’articolazione di cui sopra dovrà essere realizzata mediante apposita delibera assunta dalla Giunta¹⁴³.

Nei casi di carenza di liquidità ordinaria (o destinata alla sanità), al fine di evitare il ricorso all’anticipazione di tesoreria, le Regioni possono disporre il temporaneo utilizzo della cassa sanitaria per pagamenti della gestione ordinaria (o della cassa ordinaria per i pagamenti della gestione sanitaria).

La registrazione economico-patrimoniale dell’utilizzo della cassa sanitaria è la seguente:

Istituto tesoriere a Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanità

La registrazione riguardante il reintegro delle risorse destinate alla sanità è

Istituto tesoriere per fondi destinati alla sanità a Istituto tesoriere.»

143) Principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale: *«A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilità economico-patrimoniale o, per le amministrazioni che già adottano la contabilità economico-patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi più recenti che rappresentano una prima indicazione di quanto appostare nel fondo di dotazione e di quanto appostare*

2) Fondi per rischi e oneri

Attività necessaria da svolgersi alla data di chiusura del rendiconto della gestione è la valutazione di necessari accantonamenti a fondi rischi e oneri finalizzati a coprire perdite o debiti aventi natura determinata, esistenza certa o probabile ed ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Situazioni tipiche delle Amministrazioni pubbliche aventi le caratteristiche di cui sopra, sono rappresentate da controversie con il personale o con i terzi, per le quali si rende necessario stanziare un accantonamento proporzionato all'esborso che si stima di dover sostenere al momento della definizione della controversia; la stima dei suddetti accantonamenti deve essere attendibile e, pertanto, è necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali.

Le passività che originano accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:

- a) accantonamenti per passività certe, ma per le quali l'ammontare o la data di estinzione sono indeterminati. Sono tipicamente i fondi oneri, ossia *«di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del rendiconto della gestione o altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data*

Accantona-
menti per
passività
certe

tra le riserve di utili.

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'Ente.

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante destinazione degli risultati economici positivi di esercizio sulla base di apposita delibera del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto della gestione.

Le riserve costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio. Al pari del fondo di dotazione, sono alimentate anche mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione. L'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione, sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio, ed in particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.

Per i Comuni, la quota dei permessi di costruire che – nei limiti stabiliti dalla Legge – non è destinata al finanziamento delle spese correnti, costituisce incremento delle riserve.»

di estinzione. Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell’esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell’esercizio in corso, le quali non sono ancora definite esattamente nell’ammontare ma che comportano un procedimento ragionieristico di stima. Gli stanziamenti per le predette obbligazioni vanno effettuati sulla base di una stima realistica dell’onere necessario per soddisfarle, misurato dai costi in vigore alla data di chiusura dell’esercizio, tenendo, però, conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per soddisfare le obbligazioni assunte.» Nella valutazione dei fondi per oneri, occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza¹⁴⁴;

Accantonamenti per passività potenziali

- b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile: si tratta di “passività potenziali” o fondi rischi. I fondi del passivo non possono essere utilizzati per attuare “politiche di bilancio” tramite la costituzione di generici fondi rischi privi di giustificazione economica.

**D.Lgs. 26 giugno 2011, n. 118, Allegato 4/2
“Principio contabile applicato
alla contabilità economico-patrimoniale”**

Fondi di quiescenza e obblighi simili

La voce accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio:

- i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente;
- i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale dipendente;
- i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Tali fondi sono certi nell’esistenza ed indeterminati nell’ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi

¹⁴⁴) D.Lgs. 26 giugno 2011, n. 118, Allegato 4/2, Principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale. Fondi di quiescenza e obblighi simili.

futuri, come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza.

Fondo manutenzione ciclica

A fronte delle spese di manutenzione ordinaria, svolte periodicamente dopo un certo numero di anni o ore di servizio maturate in più esercizi su certi grandi impianti o su immobilizzazioni sulla base di norme di legge o regolamenti dell'Ente, viene iscritto nello stato patrimoniale un fondo manutenzione ciclica o periodica.

Tale fondo non intende coprire costi per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti, che si concretizzano in un incremento significativo e tangibile di capacità o di produttività o di sicurezza (manutenzioni di tipo straordinario), per i quali si rimanda al paragrafo sulle immobilizzazioni materiali.

Gli stanziamenti a tale fondo hanno l'obiettivo di ripartire, secondo il principio della competenza fra i vari esercizi, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita. Pertanto, accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) trattasi di manutenzione che sicuramente sarà eseguita (ed è già pianificata) ad intervalli periodici;
- b) vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà a essere utilizzato almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- c) la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria;
- d) la manutenzione ciclica a intervalli pluriennali non viene sostituita da una serie di interventi ciclici con periodicità annuale, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio.

Lo stanziamento è effettuato suddividendo la spesa prevista in base ad appropriati parametri che riflettano il principio della competenza.

Il costo totale stimato dei lavori deve essere pari a quello che si sosterebbe se la manutenzione fosse effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per svolgere la manutenzione. Pertanto, non sono anticipati gli effetti di eventuali incrementi dei costi sulla base di proiezioni future di tassi inflazionistici.

La congruità del fondo, stimato per categorie omogenee di beni, deve essere riesaminata periodicamente per tenere conto di eventuali variazioni nei tempi di esecuzione dei lavori di manutenzione e del costo stimato dei lavori stessi.

Fondo per copertura perdite di società partecipate

Qualora l'Ente abbia partecipazioni immobilizzate in società che registrano perdite che non hanno natura durevole (in caso di durevolezza della perdita, infatti, occorre svalutare direttamente le partecipazioni) e abbia l'obbligo o l'intenzione di coprire tali perdite per la quota di

pertinenza, accantona a un fondo del passivo dello stato patrimoniale un ammontare pari all’onere assunto.

In relazione alla tipologia dell’impegno, se il relativo onere ha già la natura di debito, sarà classificato come tale.

Con l’espressione “passività potenziali” ci si riferisce a passività connesse a “potenzialità”, cioè a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In particolare, per “potenzialità” si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data del rendiconto della gestione, caratterizzata da uno stato d’incertezza, la quale, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potrà concretizzarsi per l’Ente in una perdita, confermando il sorgere di una passività o la perdita parziale o totale di un’attività (ad esempio, una causa passiva, l’inosservanza di una clausola contrattuale o di una norma di legge, un pignoramento, rischi non assicurati, ecc.).

La valutazione delle potenzialità deve essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall’esperienza del passato e da ogni altro elemento utile, e devono essere effettuati nel rispetto dei postulati del bilancio d’esercizio ed, in particolare, di quelli dell’imparzialità e della verificabilità.

Il trattamento contabile delle perdite derivanti da potenzialità dipende dai seguenti due elementi:

- 1) dal grado di realizzazione e di avveramento dell’evento futuro;
- 2) dalla possibilità di stimare l’ammontare delle perdite.

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, ocularietà e giudizio da parte del redattore del bilancio, applicati con competenza ed onestà e con l’utilizzo della più ampia conoscenza dei fatti e delle circostanze.

Le informazioni da utilizzare comprendono anche pareri legali e di altri esperti, dati relativi alla esperienza passata dell’Ente in casi simili, le decisioni che l’Ente intenderà adottare, ecc.

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell’evento futuro, tali eventi possono classificarsi in: probabili, possibili o remoti.

Un evento dicesi probabile, qualora se ne ammetta l’accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l’accadimento è credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. Opinione probabile è del resto quella basata su ragioni tali da meritare l’assenso di persona prudente.

Con il termine possibile, il grado di realizzazione e di avveramento dell’evento futuro è inferiore al probabile. L’evento possibile è quello che può accadere o verificarsi, ovvero è eventuale o può avvenire.

L’evento remoto è, invece, quello che ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia, che potrà accadere molto difficilmente.

Le perdite derivanti da potenzialità e, pertanto, anche quelle connesse a passività potenziali sono rilevate in bilancio come fondi accesi a costi, spese e perdite di competenza stimati quando sussistono le seguenti condizioni:

- la disponibilità, al momento della redazione del bilancio, di informazioni che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività;

- la possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Se una perdita connessa a una potenzialità è stata iscritta in bilancio, la situazione d'incertezza e l'ammontare dell'importo iscritto in bilancio sono indicati in nota integrativa se tali informazioni sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio.

Tali stanziamenti sono rilevati nei fondi per rischi e oneri.

Se è probabile che l'evento futuro si verifichi ma la stima non può essere effettuata, in quanto l'ammontare che ne risulterebbe sarebbe particolarmente aleatorio ed arbitrario, salvo il caso in cui sia possibile stimare e stanziare in bilancio un importo minimo, sono fornite in nota integrativa le stesse informazioni da indicare nel caso che l'evento sia possibile; inoltre, si indicherà che è probabile che la perdita verrà sostenuta.

Nel caso in cui l'evento è quindi la perdita sia possibile, ma non probabile, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza che potrebbe procurare la perdita;

- l'ammontare stimato della possibile perdita o l'indicazione che la stessa non può essere effettuata;

- altri possibili effetti se non evidenti;

- preferibilmente, l'indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti.

Quando gli ammontari richiesti in una causa o in una controversia sono marcatamente esagerati rispetto alla reale situazione, non è necessario, anzi può essere fuorviante, mettere in evidenza l'ammontare dei danni richiesti.

L'esistenza e l'ammontare di garanzie prestate direttamente o indirettamente (fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e reali) sono posti in evidenza nei conti d'ordine ed in nota integrativa anche se la perdita che l'Ente potrà subire è improbabile. Qualora invece la perdita sia probabile, si stanziava un apposito fondo rischi.

Gli stanziamenti a fronte delle perdite connesse a potenzialità includono anche la stima delle spese legali e degli altri costi che saranno sostenuti per quella fattispecie.

3) Debiti

La voce si suddivide in cinque articolazioni a loro volta ancora dettagliate:

- debiti da finanziamento dell'Ente: sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più gli accertamenti

sulle accensioni di prestiti effettuati nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti. Lo stato patrimoniale presenta un'ulteriore suddivisione della voce in prestiti obbligazionari, verso altre Amministrazioni pubbliche, verso banche e tesoriere, verso altri finanziatori;

- debiti verso fornitori: i debiti di funzionamento verso fornitori sono esposti al loro valore nominale e sono iscritti nello stato patrimoniale solo se *«corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni»*;
- debiti per trasferimenti e contributi;
- altri debiti.

4) Ratei e risconti e contributi agli investimenti

I ratei e risconti¹⁴⁵ sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, C.C.

5) Conti d'ordine

Così come avviene nei bilanci delle imprese, anche per gli Enti pubblici è prevista l'iscrizione in calce allo stato patrimoniale dei conti d'ordine nella loro tipica classificazione: rischi, impegni e beni di terzi.

145) Allegato A/3, D.Lgs. n. 126/2011: *«I ratei passivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di costi/oneri che avranno manifestazione finanziaria futura (liquidazione della spesa), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es., quote di fitti passivi o premi di assicurazione con liquidazione posticipata).*

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui costo/onere deve essere imputato.

I risconti passivi sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti passivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti passivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

Le concessioni pluriennali ed i contributi agli investimenti da altre Amministrazioni pubbliche per comprendono la quota non di competenza dell'esercizio rilevata tra i ricavi nel corso dell'esercizio in cui il relativo credito è stato accertato, e sospesa alla fine dell'esercizio. Annualmente i proventi sospesi sono ridotti attraverso la rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato dal contributo all'investimento.»

Tali poste rilevano fatti amministrativi che non hanno ancora interessato il patrimonio dell'Ente, ma che potrebbero produrre effetti in tempi successivi. In sostanza non sono stati oggetto di registrazione nel sistema contabile economico-patrimoniale né tantomeno nel sistema finanziario, in quanto non hanno comportato una variazione quali-quantitativa del patrimonio.

Le “voci” iscritte nei conti d'ordine sono registrate utilizzando un sistema di scritture detto “improprio”, distinto ed indipendente dalla contabilità generale economico-patrimoniale.

Sistema di
scritture
“improprio”

La finalità dei “conti d'ordine” è esclusivamente informativa in quanto consentono di acquisire informazioni su fatti rilevanti accaduti, ma che non presentano ancora tutti i requisiti necessari per poter essere annotati in contabilità generale.

Per registrare i conti d'ordine in coerenza con la contabilità generale e, quindi, con lo schema di stato patrimoniale, si procede come segue:

- a) si individua un conto all'oggetto (ad esempio: merce da consegnare, titoli da ricevere), e contestualmente,
- b) s'individua un conto al soggetto (ad esempio: clienti c/impegni, creditori per titoli da consegnare).

È il conto all'oggetto che più rileva ai fini informativi e che orienta la registrazione, in quanto in esso si individua l'aspetto originario della rilevazione. Se l'oggetto viene acquisito o sarà acquisibile dall'Ente, il conto all'oggetto viene addebitato, mentre se l'oggetto viene trasferito o sarà trasferibile dall'Ente, il conto all'oggetto viene accreditato. Naturalmente i due conti (all'oggetto e al soggetto) sono addebitati/accreditati per lo stesso importo.

Conto
all'oggetto

Le scritture degli impegni rappresentano gli impegni assunti sulla competenza degli esercizi futuri, e sono relative a servizi e beni che saranno interamente fruiti negli esercizi futuri¹⁴⁶.

I criteri di iscrizione e di valutazione sono quelli previsti dal documento OIC 22 dei principi contabili “Conti d'ordine”.

Criteri di
iscrizione e
valutazione

È obbligatoria l'indicazione, prevista dall'art. 2424, comma 3, C.C., delle garanzie prestate fra fidejussioni, lettere di patronage “forti”, avalli, e garanzie reali. Per le Pubbliche Amministrazioni,

146) Non comprende beni e servizi fruiti nell'esercizio di riferimento con obbligazione esigibile negli esercizi futuri.

è obbligatorio annotare tra tali garanzie anche quelle prestate/ ricevute a imprese controllate, partecipate e altre imprese.

Partite
di giro

Il principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale nel trattare i conti d’ordine, dedica un breve paragrafo alle differenze tra questi ultimi e la “partite di giro” (voce tipica del bilancio degli Enti in contabilità finanziaria), puntualizzando che non vi può essere alcuna relazione biunivoca fra le due voci e che le “somiglianze” sono solo apparenti ed ingannevoli.

I conti d’ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, mentre le partite di giro, seppur vero che anch’esse non concorrono ad influenzare il “risultato finanziario” dell’Ente pubblico, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario.

Per fare un raffronto con le imprese private, si evidenzia che rilevando le partite di giro l’Ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in situazioni del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. Normalmente, le aziende private registrano in contabilità generale i fatti amministrativi che per l’Ente originano le partite di giro: si pensi all’ipotesi classica delle ritenute per contributi sociali che nelle imprese private vengono rilevate normalmente tra le passività.

Il deposito cauzionale individua somme di denaro che un Ente ha versato a terzi a titolo di garanzia e delle quali l’Ente medesimo si priva fino a quando non si realizza la “condizione sospensiva”.

Il fatto amministrativo che non modifica il patrimonio netto ed il risultato economico, va registrato in contabilità economico-patrimoniale e non nei conti d’ordine.

Il versamento della cauzione, esemplificando, non modifica il totale dell’attivo patrimoniale, ma la somma data a garanzia da “valore monetario certo” (cassa, banca) a “valore monetario assimilato” (credito verso altri).

Crediti
verso terzi

Per la collocazione nello stato patrimoniale del “credito” che l’azienda vanta verso terzi per avere dato in garanzia del denaro, si deve prestare attenzione all’arco temporale entro il quale l’Ente prevede di potere incassare la somma. Alternativamente potremmo quindi iscrivere la posta tra:

- immobilizzazioni e, in particolare, fra le “Immobilizzazioni finanziarie”, crediti verso altri, quando trattasi di un credito a lungo termine;
- attivo circolante e, in particolare, fra i “Crediti”, crediti verso altri, quando trattasi di credito a breve termine.

6.9 Le attività istitutive della contabilità economico-patrimoniale armonizzata

La prima attività richiesta per l’istituzione della nuova contabilità è la riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell’anno precedente nel rispetto del D.P.R. n. 194/1996, secondo lo schema previsto dallo stato patrimoniale allegato al D.Lgs. n. 118/2011.

Per questa prima attività si rende quindi necessario riclassificare le singole voci dell’inventario secondo il piano dei conti patrimoniale.

La seconda attività concerne l’applicazione all’inventario e allo stato patrimoniale riclassificato dei criteri di valutazione previsti dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale.

Per poter concretamente impostare le attività di cui sopra, il principio contabile citato suggerisce all’Ente di predisporre una tabella di raccordo nella quale per ciascuna delle voci dell’inventario e dello stato patrimoniale riclassificato, si affianchi:

- l’importo riferito alla chiusura del precedente esercizio;
- l’importo attribuito a seguito del processo di rivalutazione;
- le eventuali differenze di valutazione, negative e positive.

I prospetti conclusivi riguardanti l’inventario e lo stato patrimoniale al 1° gennaio dell’esercizio di avvio della nuova contabilità, risultanti dall’operazione di cui sopra, sono oggetto di approvazione del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto dell’esercizio di avvio della contabilità economico-patrimoniale, così come un prospetto di raccordo tra la vecchia e la nuova classificazione.

Le prime scritture contabili di avvio della contabilità economico-patrimoniale sono quelle di apertura dei conti riclassificati secondo la nuova articolazione dello stato patrimoniale, ma con gli importi indicati nello stato patrimoniale di chiusura del precedente esercizio. Di seguito si dovranno porre in essere in contabilità le scritture

Tabella
di raccordo

relative alle “differenze di valutazione”, annotandole anche sul libro dei beni ammortizzabili. Si riporta per praticità l’esemplificazione descritta nel principio contabile applicato al punto 9.1.9. Le rettifiche di valutazione si rilevano come segue:

Rettifiche di
valutazione

Rettifiche di valutazione	A	Diversi		10.500.000
Per minore valore attribuito ad alcune attività e maggiore valore attribuito ad alcune passività				
	A	Immobili	7.500.000	
		Macchinari	1.000.000	
		Fondo sval. crediti	2.000.000	
Diversi	A	Rettifiche di valutazione		14.000.000
Per maggiore valore attribuito alle seguenti attività				
Rimanenze di magazzino			5.000.000	
Titoli			7.000.000	
Attrezzature			2.000.000	

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

Rettifiche di valutazione	A	Riserve di capitale		3.500.000,00
---------------------------	---	---------------------	--	--------------

Perdita da
rivalutazione

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

A registrazione delle rettifiche di valutazione avvenuta, si procederà alle tradizionali scritture di storno delle rimanenze e dei risconti attivi e passivi rilevati nell’esercizio precedente, imputando a quello in corso appena iniziato i correlati costi/oneri o ricavi/

proventi. Si procederà quindi all'avvio delle scritture di esercizio, integrate alla contabilità finanziaria¹⁴⁷.

Riguardo alla predisposizione del primo Stato Patrimoniale, gli Enti si attengono ai criteri introdotti nel principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale con le modifiche del 4 febbraio, 2014 del 16 aprile 2014 e dell'11 agosto 2014, che si riportano di seguito.

6.9.1 Attività

1) Patrimonio immobiliare e terreni di proprietà

È iscritto al costo di acquisto, comprendente anche i costi accessori, ovvero, se non disponibile, al valore catastale. Successivamente occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato dall'Ente e della vita utile media per la specifica tipologia di bene. Gli Enti che, all'entrata in vigore della contabilità economico-patrimoniale armonizzata, applicavano altri coefficienti di ammortamento, adottano i coefficienti armonizzati a decorrere da tale data. Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti", al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui. Ai fini della valutazione del patrimonio immobiliare si richiama il principio applicato della contabilità economico-patrimoniale n. 4.15, il quale prevede che

147) «Il valore di eventuali beni patrimoniali per i quali non è stato possibile completare il processo di valutazione nel primo stato patrimoniale di apertura, secondo la disciplina del presente principio, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, può essere adeguato nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilità economico-patrimoniale del tipo "immobilizzazioni a Fondo di dotazione."»

L'attività di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilità economico-patrimoniale (per gli Enti in sperimentazione dal 2012, entro l'esercizio 2014); Nella Relazione sulla gestione allegata al primo rendiconto riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico-patrimoniale, si dà conto:

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

Art. 36,
comma 7,
D.L. n.
223/2006

«ai fini dell’ammortamento i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente», in quanto i terreni non sono oggetto di ammortamento. Nei casi in cui negli atti di provenienza degli edifici (Rogiti o atti di trasferimento con indicazione del valore peritale) il valore dei terreni non risulti indicato in modo separato e distinto da quello dell’edificio soprastante, si applica il parametro forfettario del 20% al valore indiviso di acquisizione, mutuando la disciplina prevista dall’art. 36, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, successivamente modificato dall’art. 2, comma 18 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2006 n. 286: *«Ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Il costo da attribuire alle predette aree, ove non autonomamente acquistate in precedenza, è quantificato in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell’anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo stesso. Per fabbricati industriali si intendono quelli destinati alla produzione o trasformazione di beni».* Nei casi in cui non è disponibile il costo storico, il valore catastale è costituito da quello ottenuto applicando all’ammontare delle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell’anno di imposizione, rivalutate del 5% ai sensi dell’art. 3, comma 48, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori:

Valore
catastale

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5;
- 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10;
- 60 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, ad eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; tale moltiplicatore è elevato a 65 a decorrere dal 1° gennaio 2013;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Per i terreni agricoli, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all’ammontare del reddito dominicale risultante in

catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, rivalutato del 25% ai sensi dell'art. 3, comma 51, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 130.

2) Immobili e terreni di terzi a disposizione

Sono iscritti al costo di acquisto, comprendente anche i costi accessori, ovvero, se non disponibile, al valore catastale. Il relativo valore va imputato nei conti d'ordine, salvo i casi in cui l'Ente non abbia diritti reali perpetui su tali beni; in quest'ultimo caso anche il costo sostenuto per l'acquisizione del diritto reale su tali immobili va imputato tra le immobilizzazioni.

3) Beni mobili e patrimonio librario

È necessario procedere ad una ricognizione inventariale. Con riferimento ai beni mobili ammortizzabili, occorre determinare il fondo ammortamento cumulato nel tempo, tenendo conto del momento iniziale in cui il cespite ha iniziato ad essere utilizzato nell'Ente e della vita utile media per la specifica tipologia di bene. Se il bene non risulta interamente ammortizzato, e per il suo acquisto sono stati ricevuti contributi da terzi, va iscritta la residua quota di contributi nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti", al fine di coprire nel tempo gli ammortamenti residui.

In sede di determinazione del primo stato patrimoniale non devono essere ricompresi nella ricognizione i beni già interamente ammortizzati.

4) Contributi in conto capitale

Eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni vanno inseriti nella voce "Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti" di stato patrimoniale (solo per la parte a copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite)

5) Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazione finanziarie:

- sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore. Le partecipazioni di controllo sono valutate con il metodo del patrimonio netto;
- i crediti finanziari: al valore nominale;
- i derivati da ammortamento sono iscritti al valore nominale

delle risorse che l'Ente ha il diritto di ricevere a seguito della sottoscrizione del derivato, al fine di estinguere, a scadenza, la passività sottostante, rettificato del debito residuo alla data del primo stato patrimoniale a carico dell'Ente, generato dall'obbligo di effettuare versamenti periodici al fine di costituire le risorse che, a scadenza, saranno acquisite per l'estinzione della passività sottostante.

I derivati in essere riguardanti flussi di solo interesse non sono iscritti nello stato patrimoniale iniziale.

6) Disponibilità liquide

Importi giacenti sui conti bancari, di tesoreria statale e postali dell'Ente, nonché assegni, denaro e valori bollati.

7) Crediti

Preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'art. 14 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011. I crediti sono valutati al netto del fondo svalutazione crediti e corrispondono all'importo dei residui attivi e a quello degli eventuali crediti stralciati dalle scritture finanziarie e registrati solo nelle scritture patrimoniali.

6.9.2 Passività

1) Debiti di funzionamento

Preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'art. 14 del D.P.C.M. 28 dicembre 2011. I debiti corrispondono all'importo dei residui passivi, compresi quelli perenti (l'istituto della perenzione riguarda solo le Regioni e, con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 118/2011, riguarda solo i residui perenti alla data del 31 dicembre 2014). La riassegnazione dei residui perenti nella contabilità finanziaria non è oggetto di rilevazione nella contabilità economico-patrimoniale.

2) Debiti finanziari

Derivano da finanziamenti contratti e incassati non rimborsati. A regime sono rilevati sulla base degli impegni assunti per rimborso

prestiti, compresi quelli imputati agli esercizi successivi o degli impegni automatici disposti a seguito di operazioni di finanziamento dell'Ente (tale importo deve corrispondere alla differenza tra le entrate accertate per operazioni di finanziamento e l'importo non ancora rimborsato). All'avvio della contabilità economico-patrimoniale è necessario effettuare una ricognizione dei debiti non ancora rimborsati. I debiti finanziari sono distinti in debiti a breve termine o a medio-lungo termine, secondo le modalità indicate nel glossario del piano dei conti integrato; i debiti finanziari, alla voce "Debiti verso banche e tesoriere" comprendono anche le anticipazioni di tesoreria in essere al 1° gennaio dell'anno successivo, rinviate contabilmente all'esercizio successivo.

La ricognizione dei debiti comprende il valore dell'importo dell'up front ricevuto in passato a seguito della sottoscrizione di contratti derivati ancora in essere, al netto dei rimborsi effettuati, anche se, in occasione del regolamento dei flussi attivi e passivi periodici, non è stata evidenziata la natura di rimborso prestiti¹⁴⁸.

3) Fondo per il trattamento di quiescenza

Riguarda l'ammontare del trattamento di fine rapporto maturato nei confronti del personale per il quale l'Ente è tenuto a provvedere direttamente al pagamento del trattamento di fine rapporto, alla data di riferimento dello stato patrimoniale di apertura. Nel caso in cui non sia possibile ricostruire tale importo alla data di avvio della contabilità economico-patrimoniale, l'onere riguardante il TFR erogato nel corso dell'esercizio è interamente considerato di competenza economica dell'esercizio.

4) Altri debiti

Costituiti dai debiti tributari che derivano dai debiti tributari degli esercizi precedenti, comprensivi di quelli emersi dalle dichiarazioni fiscali dell'Ente dell'esercizio precedente a quello di introduzione della contabilità economico-patrimoniale, dai debiti di natura previdenziale e dai debiti rilevati sulla base degli impegni assunti per i Titoli III, e VII delle spese, compresi quelli imputati agli esercizi successivi.

148) Aggiornamento dell'11 agosto 2014.

6.9.3 Patrimonio netto

1) Fondo di dotazione dell’Ente

Costituita dalla differenza, se positiva, tra attivo e passivo, al netto della voce “Netto da beni demaniali”, al netto del valore attribuito alle riserve. Alle riserve è attribuito un valore pari a quello risultante ai corrispondenti valori dello stato patrimoniale dell’esercizio precedente, a meno di differenze derivanti dall’applicazione dei nuovi principi. Nello stato patrimoniale iniziale, la voce AIII “Risultato economico dell’esercizio” non è valorizzata.

6.10 Il piano dei conti integrato

Il piano dei conti integrato trova fondamento nell’art. 4 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e nel relativo decreto attuativo¹⁴⁹ ed ha il compito istituzionale di permettere una contemporanea contabilizzazione dei fatti amministrativi nei due sistemi contabili adottati dagli Enti¹⁵⁰, come in precedenza specificato. In origine, però, la contabilità finanziaria non era in grado di permettere una rilevazione economico-patrimoniale completa poiché prendeva in considerazione solo ciò che aveva un riflesso monetario immediato o futuro; oggi tale assunto è superato grazie al nuovo principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, che obbliga alla rilevazione contabile anche le transazioni da cui non discendano flussi di cassa¹⁵¹.

149) D.P.C.M. 28 dicembre 2011, “Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Enti ed organismi, di cui all’art. 36 del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118”, art. 8, comma 2: «Le Province, i Comuni e gli altri Enti locali in sperimentazione adottano il piano dei conti integrato, costituito dall’elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, di cui all’allegato n. 6, che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei loro documenti contabili e di finanza pubblica.»

150) Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria, punto 3: «L’integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è favorita anche dall’adozione del piano dei conti integrato di cui all’art. 4 del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118, costituito dall’elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali. Si fa presente che il piano dei conti integrato consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l’operatore.»

151) Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 1, “Definizioni”: «[...]La rilevazione delle transazioni da cui non derivano flussi di cassa è effettuata al fine di attuare pienamente il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti di previsione. La registrazione delle transazioni che non presentano flussi di cassa è effettuata attraverso le regolarizzazioni contabili, costituite da impegni cui corrispondono accertamenti di pari importo e da mandati versati in quietanza di entrata nel bilancio dell’amministrazione stessa.»

Definita una prima correlazione teorica di base tra la contabilità finanziaria e la economico-patrimoniale, occorre introdurre un sistema di rilevazione comune: il piano dei conti integrato.

Il piano dei conti integrato ha una struttura a più livelli che si articolano dal primo al quinto, secondo un'aggregazione di conti idonea a collocare gli stessi nella struttura di bilancio sia a matrice finanziaria (bilancio e conto del bilancio), sia economico-patrimoniale (conto economico e stato patrimoniale).

Si propone un'analisi di come tali tabelle possano essere lette, siano esse di parte entrata che di parte spesa.

Il conto, così come presentato nella struttura del piano dei conti, risulta essere una codifica alfanumerica iniziante con la lettera E (entrata) o U (uscita), volte a collocare l'oggetto di rilevazione nella giusta sezione di bilancio.

Di seguito si riporta la classificazione di primo livello di detto piano coincidente con la struttura di bilancio per titoli.

PIANO FINANZIARIO			
MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
E	I	Trasferimenti correnti	E.2.00.00.00.000
E	I	Entrate extratributarie	E.3.00.00.00.000
E	I	Entrate in conto capitale	E.4.00.00.00.000
E	I	Entrate da riduzione di attività finanziarie	E.5.00.00.00.000
E	I	Accensione prestiti	E.6.00.00.00.000
E	I	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.00.00.00.000
E	I	Entrate per conto terzi e partite di giro	E.9.00.00.00.000
U	I	Spese correnti	U.1.00.00.00.000
U	I	Spese in conto capitale	U.2.00.00.00.000
U	I	Spese per incremento attività finanziarie	U.3.00.00.00.000
U	I	Rimborso prestiti	U.4.00.00.00.000
U	I	Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	U.5.00.00.00.000
U	I	Uscite per conto terzi e partite di giro	U.7.00.00.00.000

Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale.»

Parte
entrata

Le analisi successive pongono in evidenza i diversi approcci che il Legislatore delegato ha voluto adottare nella classificazione delle poste di bilancio in particolare:

- a) per i Titoli I e II dell’entrata:
- al primo livello si attesta “titolo di bilancio”;
 - il secondo livello è un’aggregazione indipendente dalla collocazione in bilancio della stessa;
 - il livello terzo coincide con l’unità elementare “tipologia”;
 - al livello quarto vengono obbligatoriamente classificati i capitoli;
 - al livello quinto accertamenti ed ordinativi di incasso discendenti.

PIANO FINANZIARIO			
MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000
E	IV	Imposta sostitutiva dell’IRPEF e dell’imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000
E	I	Trasferimenti correnti	E.2.00.00.00.000
E	II	Trasferimenti correnti	E.2.01.00.00.000
E	III	Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche	E.2.01.01.00.000
E	IV	Trasferimenti correnti da Amministrazioni centrali	E.2.01.01.01.000

- b) per quanto riguarda i restanti titoli di entrata:
- al livello primo la classificazione coincide con il titolo;
 - al livello secondo con la tipologia;
 - al terzo livello con la categoria;
 - al quarto livello con il capitolo;
 - al quinto livello andranno ad essere collocati gli accertamenti e ordinativi di incasso.

PIANO FINANZIARIO			
MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE
E	I	Entrate extratributarie	E.3.00.00.00.000
E	II	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	E.3.01.00.00.000
E	III	Vendita di beni	E.3.01.01.00.000
E	IV	Vendita di beni	E.3.01.01.01.000
E	I	Entrate in conto capitale	E.4.00.00.00.000
E	II	Tributi in conto capitale	E.4.01.00.00.000
E	III	Imposte da sanatorie e condoni	E.4.01.01.00.000
E	IV	Condoni edilizi e sanatoria opere edilizie abusive	E.4.01.01.01.000

PIANO FINANZIARIO			
MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE
E	I	Entrate da riduzione di attività finanziarie	E.5.00.00.00.000
E	II	Alienazione di attività finanziarie	E.5.01.00.00.000
E	III	Alienazione di partecipazioni	E.5.01.01.00.000
E	IV	Alienazione di partecipazioni in imprese incluse nelle Amministrazioni Centrali	E.5.01.01.01.000
E	I	Accensione Prestiti	E.6.00.00.00.000
E	II	Emissione di titoli obbligazionari	E.6.01.00.00.000
E	III	Emissioni titoli obbligazionari a breve termine	E.6.01.01.00.000
E	IV	Emissione di titoli obbligazionari a breve termine in valuta domestica	E.6.01.01.01.000
E	I	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.00.00.00.000
E	II	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.01.00.00.000
E	III	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.01.01.00.000
E	IV	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.01.01.01.000
E	I	Entrate per conto terzi e partite di giro	E.9.00.00.00.000
E	II	Entrate per partite di giro	E.9.01.00.00.000
E	III	Altre ritenute	E.9.01.01.00.000
E	IV	Ritenuta del 4% sui contributi pubblici	E.9.01.01.01.000

Parte
spesa

Se il piano dei conti parte entrata è pressoché coincidente con la struttura di bilancio, non si può dire la stessa cosa per la parte spesa, poiché al primo livello corrisponde il titolo di spesa, al secondo livello il macroaggregato, al quarto livello il capitolo e al livello quinto impegni di spesa e ordinativi di pagamento.

Come per i primi due titoli di entrata, anche nella spesa esiste un livello (livello terzo) avente solo compito di aggregato non riconducibile alla struttura di bilancio.

Ciò premesso si nota subito che il piano dei conti non trova immediata collocazione nello schema di bilancio parte spesa poiché lo stesso viene suddiviso in missioni e programmi propri della codifica COFOG volti a rappresentare l’attività finanziaria per destinazione, mentre il piano finanziario ha il compito di analizzare lo stesso dato per input produttivi.

Di seguito si propone un estratto del piano dei conti parte spesa riguardante l’acquisizione di beni e servizi (macroaggregato 103).

PIANO FINANZIARIO			
MACRO	LIVELLI	VOCE	CODICE VOCE
U	I	Spese correnti	U.1.00.00.00.000
U	II	Acquisto di beni e servizi	U.1.03.00.00.000
U	III	Acquisto di beni	U.1.03.01.00.000
U	IV	Altri beni di consumo	U.1.03.01.02.000
U	III	Acquisto di servizi	U.1.03.02.00.000
U	IV	Aggi di riscossione	U.1.03.02.03.000

Definita la modalità di lettura e collocazione del valore finanziario in tale tabella, il lettore l’operatore addetto alla ricodificazione del piano dei conti ha assolto solo la metà del proprio compito. Deve infatti ancora “assimilare” il significato di piano dei conti integrato spiegandosi il perché dell’esistenza dell’aggettivo.

Il Legislatore delegato all’interno dell’originario D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118, attuato dall’ormai noto D.P.C.M. 28 dicembre 2011, integrati dal novello D.Lgs. 10 agosto 2014 n. 126, soccorre l’operatore proponendo una classificazione economico-patrimoniale del medesimo piano dei conti, e attraverso un grande lavoro interpretativo svolto dai ministeri interessati coadiuvati dalla Ragioneria Gene-

rale dello Stato, promotrice tra l'altro del sistema arconet (<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>), giunge all'elaborazione di una tabella di correlazione necessaria per permettere una rilevazione contestuale dei fatti aziendali nei due sistemi contabili (finanziaria ed economico-patrimoniale).

6.11 Conclusioni

Il Legislatore ha richiesto con forza l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nel sistema degli Enti locali al fine di poter rappresentare compiutamente la propria gestione, come in precedenza evidenziato, quale azienda di erogazione.

Altro elemento di utilità derivante all'adozione del sistema contabile "privatistico" risulta essere la possibilità di dialogo basato su strumenti omogenei con la galassia delle partecipate pubbliche. Il sistema delle partecipazioni pubbliche, da sempre oggetto di attenzione da parte del Legislatore nazionale, viene, attraverso il processo del bilancio consolidato, monitorato e regimentato, giungendo alla quantificazione del risultato del gruppo.

Per addivenire a questa misurazione il Legislatore ha previsto uno specifico principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato.

Ricordiamo che la redazione del bilancio consolidato da parte degli Enti consente, in caso di perdite, l'utilizzo della "clausola di salvataggio" concessa dal dettato dell'art. 1, comma 551, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014)¹⁵².

152) Art. 1, comma 551: «Nel caso in cui i soggetti di cui al comma 550 presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, compresa la gestione dei rifiuti, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'art. 2425 del codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'Ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli Enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione».

APPENDICE

1. Estratto della tabella di correlazione

DESCRIZIONE EVENTO	CONTO ECONOMICO			STATO PATRIMONIALE			STATO PATRIMONIALE (VARIAZIONE DELLA LIQUIDITÀ)				
	DARE (COSTI)		AVERE (RICAVI)	DARE (ATTIVO)		AVERE (PASSIVO)	DARE (ATTIVO)		AVERE (PASSIVO)		
	CODICE VOCE	VOCE	CODICE VOCE	CODICE VOCE SP - DARE	VOCE SP - DARE	CODICE VOCE SP - AVERE	VOCE SP - AVERE	CODICE VOCE SP LIQ - DARE	VOCE SP LIQ - AVERE	CODICE VOCE SP LIQ - AVERE	VOCE SP LIQ - AVERE
CAMPO NOTE			1.2.2.01.06.001	1.3.2.02.01.02	Crediti derivanti dalla vendita di servizi			1.3.4	Disponibilità liquide	1.3.2.02.01.02	Crediti derivanti dalla vendita di servizi
			3.2.3.05	1.3.2.07.03.03.001	Interessi attivi da depositi bancari o postali			1.3.4	Disponibilità liquide	1.3.2.07.03.03.001	Interessi attivi da depositi bancari o postali
Ricavo maggiore del valore contabile			5.2.4.06.02.001	1.3.2.02.10.03.003	Plusvalenze da alienazione di titoli obbligazionari a breve termine emessi da altri soggetti residenti			1.3.4	Disponibilità liquide	1.3.2.02.10.03.003	Crediti da alienazione di titoli obbligazionari a breve termine emessi da altri soggetti residenti
			2.1.4.99.02.001		Buoni pasto			2.4.2	Debiti verso fornitori	1.3.4	Disponibilità liquide
			2.1.1.01.01.001		Giornali e riviste			2.4.2	Debiti verso fornitori	1.3.4	Disponibilità liquide
			2.1.2.01.07.006		Manutenzione ordinaria e riparazioni di macchine per ufficio			2.4.2	Debiti verso fornitori	1.3.4	Disponibilità liquide
Immobiliizzazioni materiali in costruzione				1.2.2.04.02	Immobiliizzazioni materiali in costruzione			2.4.2	Debiti verso fornitori	1.3.4	Disponibilità liquide
Bene demaniale				1.2.2.01.02	Altri beni immobili demaniali			2.4.2	Debiti verso fornitori	1.3.4	Disponibilità liquide

2. Descrizione delle poste economiche alla luce del nuovo sistema regolamentare

CONFRONTO TRA POSTE ECONOMICHE E PATRIMONIALI ALLA LUCE DEL NUOVO SISTEMA REGOLAMENTARE	
LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE. IL CONTO ECONOMICO	
PRE SPERIMENTAZIONE	POST SPERIMENTAZIONE
<p>Fonti: TUEL: artt. 43, 93, 151, 152 e ss, dal 227 al 233, con particolare attenzione al 232</p> <p>Principio Contabile 3 – Il rendiconto degli Enti locali dal punto 69 al 103 (Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali)</p> <p>Prospetto derivato (riconciliato)</p> <p>Proventi tributari. I proventi rilevati nella voce trovano conciliazione con gli accertamenti del titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3 (al netto della parte riferita ad esercizio precedenti), integrati e rettificati nel rispetto del principio della competenza economica.</p> <p>Proventi da trasferimenti. La voce comprende tutti i proventi relativi alle risorse finanziarie correnti concessi all'Ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri Enti del settore pubblico.</p> <p>Proventi da servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio.</p> <p>Proventi da gestione patrimoniale. Sono rilevati i proventi relativi all'attività di gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica.</p>	<p>Fonti: TUEL: artt. 43, 93, 151, 152 e ss, dal 227 al 233, con particolare attenzione al 232 D.Lgs. n. 118/2011 e D.P.C.M. 28 dicembre 2011</p> <p>Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria All. 3 D.Lgs. n. 118/2011 IAS – OIC – Lavoro congiunto con CNDCEC</p> <p>Prospetto autonomo – da contabilità integrata</p> <p>Proventi da tributi. La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) di competenza economica dell'esercizio, ovvero i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.</p> <p>Proventi da trasferimenti correnti. La voce comprende tutti i proventi da trasferimenti correnti all'Ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre Amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria</p> <p>Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio.</p> <p>Ricavi da gestione patrimoniale. La voce comprende i ricavi relativi alla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica.</p>

Proventi diversi.

Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario.

Interessi attivi.

La voce accoglie i proventi di competenza dell'esercizio connessi con l'area finanziaria della gestione dell'Ente. Sono inseriti in tale voce, con specificazione nella relazione illustrativa anche i proventi finanziari diversi dagli interessi attivi.

Personale.

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), di competenza economica dell'esercizio. L'irap relativa deve essere rilevate alla voce B 15 "Imposte e tasse".

I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 1).

Acquisti di materie prime e/o beni di consumo.

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'Ente, in base al principio della competenza economica. Le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva che costituisce credito verso l'erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione negli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 2) rettificati ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica.

Prestazioni di servizi.

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Sono compresi i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale (mensa, corsi di aggiornamento, vitto ed alloggio ai dipendenti in trasferta ecc.). I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni del conto del bilancio rilevati nell'intervento 3).

Altri ricavi e proventi diversi.

Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario.

Proventi finanziari (4.24 - 4.25 - 4.26).

In tali voci sono ricompresi i proventi di natura finanziari di competenza dell'esercizio.

Personale.

In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente, **liquidati** in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, , che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".

Acquisti di materie prime e/o beni di consumo.

Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'Ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'Ente, non sono da includere nel costo le imposte recuperabili come l'IVA, che costituisce credito verso l'Erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce derivano dalle **spese liquidate** per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria.

Prestazioni di servizi.

Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le **somme liquidate** relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio.

<p>Trasferimenti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'Ente a terzi che solo presso gli stessi se effettivamente impiegate assumono la valenza di costi.</p> <p>Imposte e tasse. Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte e tasse corrisposte dall'Ente durante l'esercizio. I costi rilevati in questa voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 7) del Titolo I della spesa rettificati ed integrati.</p> <p>Interessi passivi. La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, ecc. Gli oneri rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 6) del Titolo I della spesa, integrati e rettificati.</p> <p>Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o consumo. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'Ente. In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche.</p>	<p>Utilizzo di beni di terzi. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi.</p> <p>Trasferimenti correnti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'Ente ad altre Amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria.</p> <p>Imposte. Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte sul reddito e IRAP corrisposte dall'Ente durante l'esercizio. Si considerano di competenza dell'esercizio le imposte liquidate nella contabilità finanziaria fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico. Gli altri tributi sono contabilizzati nella voce oneri diversi di gestione salvo che debbano essere conteggiati ad incremento del valore di beni (ad es. IVA indetraibile).</p> <p>Interessi e altri oneri finanziari. La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti; interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi per ritardato pagamento, interessi in operazioni su titoli, ecc. Gli interessi e gli altri oneri finanziari liquidati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono componenti negativi della gestione, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei passivi e risconti attivi.</p> <p>Quote di ammortamento dell'esercizio. [...] <i>Idem</i> [...] Se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.</p> <p>Nuove aliquote (4.18).</p> <p>Altri oneri figurativi (dal 4.19 – 4.23).</p>
--	---

Proventi ed oneri straordinari.

Vi rientrano i componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti. Si tratta quindi di insussistenze, accantonamenti e sopravvenienze tutte le plusvalenze e le minusvalenze, anche di quelle che hanno natura "ordinaria" secondo l'impostazione civilistica. Nella relazione illustrativa dell'organo esecutivo, occorre dettagliare il contenuto delle singole voci.

Insussistenze del passivo.

Tale voce comprende gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma bensì una variazione in meno nei conti d'ordine.

Sopravvenienze attive.

Sono indicati in tale voce i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce.

Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo.

Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce. Tale voce comprende anche gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio, il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi degli anni precedenti rispetto a quello considerato. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti, iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine. Comprende anche le riduzioni dell'accantonamento al fondo svalutazioni crediti a seguito del venir meno delle esigenze che ne hanno determinato un accantonamento.

Proventi da permessi di costruire.

La voce comprende il contributo accertato nell'esercizio relativo alla quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti., negli esercizi in cui è consentito.

Plusvalenze patrimoniali.

Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo ed indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

Insussistenze dell’attivo.

Sono costituite dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell’attivo è l’atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell’attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

Minusvalenze patrimoniali.

Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, ed accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il valore di scambio del bene e il corrispondente valore netto iscritto nell’attivo del conto del patrimonio.

Accantonamento per svalutazione crediti.

Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per inesigibilità che devono gravare sull’esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere relative a crediti iscritti nel conto del patrimonio. L’importo accantonato per svalutazione crediti va riferito nel conto del patrimonio in diminuzione dell’attivo nella voce “immobilizzazioni finanziarie- crediti di dubbia esigibilità”. I crediti di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se quest’ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Pertanto, solo se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia.

Plusvalenze patrimoniali.

Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell’attivo dello stato patrimoniale e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

Sopravvenienze passive e insussistenze dell’attivo.

Sono indicati in tali voci gli oneri, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di passività o decrementi del valore di attività. Sono costituite prevalentemente dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell’attivo è l’atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell’esercizio considerato al netto dell’utilizzo del fondo svalutazione crediti. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell’attivo per perdite, eliminazione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

Minusvalenze patrimoniali.

Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, e accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il corrispettivo o indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il corrispondente valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell’attivo dello stato patrimoniale.

<p><i>Oneri straordinari.</i> Sono allocati in tale voce gli altri costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione gli importi impegnati all'intervento 8) del Titolo I della spesa, riconducibili ad eventi straordinari (non ripetitivi) ed i trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.</p>	<p><i>Altri proventi e ricavi straordinari.</i> Sono allocati in tale voce i proventi e i ricavi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici positivi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.</p> <p><i>Altri oneri e costi straordinari.</i> Sono allocati in tale voce gli altri oneri e costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione le spese liquidate riconducibili a eventi straordinari (non ripetitivi). La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.</p>
---	---

3. Descrizione delle poste patrimoniali alla luce del nuovo sistema regolamentare

LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE LO STATO PATRIMONIALE (EX CONTO DEL PATRIMONIO)	
PRE SPERIMENTAZIONE	POST SPERIMENTAZIONE
<p>Fonte: TUEL: artt. 43, 93, 151, 152 e ss, dal 227 al 233 con particolare attenzione al 232 Principio Contabile 3 – Il rendiconto degli Enti Locali dal punto 104 al 141 (Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali) Prospetto derivato (riconciliato)</p> <p>Immobilizzazioni. Questa macroclasse comprende i beni destinati a permanere durevolmente nell’Ente, in ragione della loro funzione e della scelta degli amministratori. Vi rientrano le classi delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie. Tali voci, devono essere riportate al netto degli accantonamenti effettuati a titolo di ammortamento nei relativi fondi ammortamento.</p> <p>Immobilizzazioni immateriali. Sono costi ad utilizzo pluriennale che possono essere economicamente sospesi in quanto correlabili a ricavi e proventi futuri. Tutti i costi diversi da quelli relativi a beni materiali che non esauriscono la loro utilità nell’esercizio debbono essere rilevati in tale voce, dettagliando nella relazione illustrativa la composizione. Vi rientrano gli oneri pluriennali ed i costi per diritti e beni immateriali. La tipologia è la seguente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. spese straordinarie su beni di terzi; b. spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari; c. spese per P.R.G.; d. spese per elezioni amministrative; e. software applicativo; f. spese di pubblicità; g. spese di ricerca (studi di fattibilità, ecc). <p>Le immobilizzazioni immateriali hanno la caratteristica dell’intangibilità, Il valore da iscrivere è dato dal costo sostenuto o di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori o di produzione, comprendente tutti i costi direttamente imputabili. Tale valore non può eccedere il valore recuperabile, inteso come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione e il suo valore in uso. Il valore iscritto è rettificato dagli ammortamenti, le cui quote sono rapportate al periodo di effettivo utilizzo, tenendo conto della residua possibilità di utilizzo. Qualora si riscontrino una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa è rilevata nel conto economico, a rettifica del costo relativo, tra gli oneri straordinari alla voce “Insussistenze dell’attivo”.</p>	<p>Fonte: TUELL: artt. 43, 93, 151, 152 e ss, dal 227 al 233 con particolare attenzione al 232 D.Lgs. n. 118/2011 e D.P.C.M. 28 dicembre 2011 Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli Enti in contabilità finanziaria All. 3 D.Lgs. n. 118/2011 IAS – OIC – Lavoro congiunto con CNDCEC Prospetto autonomo – da contabilità integrata</p> <p>Immobilizzazioni. Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall’Ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l’iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell’effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.</p> <p>Immobilizzazioni immateriali.</p> <ul style="list-style-type: none"> a) I costi capitalizzati b) I diritti di brevetto industriale c) L’avviamento d) Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee. e) Immobilizzazioni in corso. <p>Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell’Ente costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell’Ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell’Ente.</p> <p>Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene; - i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d’opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne); - i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Immobilizzazioni materiali.

Tale classe accoglie i beni tangibili che sono destinati a permanere nell'Ente locale per più esercizi. La loro articolazione nel conto del patrimonio ha cura di distinguere i beni **demaniali** patrimonio **indisponibile** (terreni e fabbricati) **classificati secondo la loro natura**

Sono soggetti ad **ammortamento** tutti i beni suscettibili di usura fisica o economica.

I terreni non sono assoggettabili ad ammortamento in quanto hanno una vita illimitata, ad eccezione dei terreni adibiti a cave ed i terreni utilizzati per le discariche.

I terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Un cenno particolare alle **immobilizzazioni in corso**, che sono tali fino a quando non vengano completate. A quel punto i relativi importi devono essere stornati alla voce cui sono riferibili per natura. Trovano allocazione nella presente categoria i valori netti residui, cioè al netto dei relativi fondi di ammortamento, dei beni immobili e mobili costituenti parte dell'organizzazione permanente dell'Ente, così come elencati nello schema del D.P.R. n. 194 del 1996.

Il **valore da iscrivere**, se i beni risultano acquisiti alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 77 del 1995, deve essere calcolato in base alle disposizioni contenute nel medesimo D.Lgs., altrimenti il valore da attribuire alle immobilizzazioni è rappresentato dal costo **di acquisto**. Tale costo è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione. Se il bene è utilizzato in un servizio **non rilevante ai fini dell'IVA, quest'ultima costituisce costo capitalizzabile**; viceversa, se il bene è utilizzato in un servizio rilevante ai fini Iva, l'imposta (o la parte) corrispondente al credito verso l'erario, non è capitalizzabile.

L'eventuale capitalizzazione dell'IVA non deve far in modo che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene. Sono iscrivibili nel conto del patrimonio solo le immobilizzazioni materiali fisicamente esistenti alla chiusura dell'esercizio.

Per assicurare l'esistenza fisica del bene ed accertare l'effettivo utilizzo della immobilizzazione, è necessario un sistema contabile ed amministrativo affidabile per rilevare in modo attendibile il costo originario e le sue variazioni (incrementi, decrementi, alienazioni, fuori uso, ecc.).

Immobilizzazioni materiali.

Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni **demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili**.

Le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale **al costo di acquisizione dei beni o di produzione**, se realizzato in economia, al netto delle quote di ammortamento.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per quanto non previsto nei presenti principi contabili, i criteri relativi all'iscrizione nello stato patrimoniale, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento **OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali"**.

Per i beni mobili **ricevuti a titolo gratuito**, il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente.

Tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come **"beni culturali"**, ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "beni soggetti a tutela", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Le **manutenzioni** sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al conto economico (ad es. costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Il costo delle immobilizzazioni è ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al conto economico in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti indicati nel paragrafo 4.18.

Per i **conferimenti** relativi ad investimenti l’Ente può utilizzare il **criterio del costo netto o del ricavo differito**. Con il criterio del costo netto il contributo è portato in diminuzione del valore del bene iscritto nelle immobilizzazioni e la quota di ammortamento è calcolata sul residuo. Con il criterio del ricavo differito la quota di ammortamento del bene è “sterilizzata” annualmente utilizzando parte del contributo.

Partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle che costituiscono investimento durevole. Tali partecipazioni devono, a fine anno, essere valutate secondo uno dei due criteri previsti dall’art. 2426 del codice civile: **il metodo del costo di acquisto**, eventualmente svalutato, tra le insussistenze dell’attivo, se il valore è durevolmente inferiore al costo; **il metodo del patrimonio netto**, cioè valutarle in ragione del valore del patrimonio netto che essi rappresentano. Nella relazione illustrativa occorre dimostrare la differenza tra valore rilevato nel conto del patrimonio e quello risultante nel bilancio della partecipata valutato con il criterio del patrimonio netto.

Attivo circolante.

Rientrano in questa macroclasse, per esclusione, i beni non destinati a permanere durevolmente nell’Ente locale. Tali beni sono ricondotti a quattro classi: rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi, disponibilità liquide.

Rimanenze.

Sono i beni mobili, quali prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione che risultano presenti nell’Ente dalle rilevazioni inventariali di fine esercizio.

Crediti.

Questa classe accoglie i crediti di natura commerciale e quelli, in generale, derivanti dalla gestione ordinaria dell’Ente. I crediti vanno esposti al valore nominale.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell’Ente, costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell’Ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell’Ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d’opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

I **conferimenti** sono acquisiti a quota di patrimonio sotto forma di riserve di capitale: A II b) c)

Partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3, codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al “**metodo del patrimonio netto**” di cui all’art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall’applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l’iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all’utilizzo del metodo del patrimonio.

Rimanenze di Magazzino.

Le eventuali giacenze di magazzino vanno valutate al minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall’andamento del mercato (art. 2426, n. 9, codice civile).

I Crediti.

Crediti di funzionamento. I crediti di funzionamento sono iscritti nell’attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

I crediti di funzionamento comprendono anche i crediti che sono stati oggetto di cartolarizzazione.

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui attivi diversi da quelli di finanziamento e l’ammontare dei crediti di funzionamento.

<p>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi. Si tratta di titoli che l'Ente detiene con intento di destinazione non durevole. Nel caso in cui un Ente locale manifesti l'intenzione di cedere una partecipazione ecco che il suo valore contabile dovrebbe essere fatto figurare in questa classe.</p> <p>Disponibilità liquide. Vi rientrano il fondo di cassa, comprensivo dell'importo complessivo depositato presso il tesoriere ed i depositi bancari e postali.</p> <p>Ratei e risconti attivi. I ratei e risconti ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei attivi misurano quote di proventi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti attivi esprimono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.</p> <p>CONTI D'ORDINE – Pari in entrata ed in spesa</p>	<p>Il Fondo svalutazione crediti corrisponde alla sommatoria, al netto degli eventuali utilizzi, degli accantonamenti annuali per la svalutazione dei crediti sia di funzionamento che di finanziamento b2) Crediti da finanziamenti contratti dall'Ente. Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell'esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell'esercizio relative alle accensioni di prestiti.</p> <p>Crediti finanziari concessi dall'Ente per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri Enti e delle società controllate e partecipate.</p> <p>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni. Le azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla Legge, sono valutati al minore fra il costo di acquisizione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.</p> <p>Disponibilità liquide. Le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e conto di tesoreria statale), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce "cassa" è attivata in eventuali bilanci infrannuali).</p> <p>Ratei e Risconti. I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile. I ratei attivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di ricavi/proventi che avranno manifestazione finanziaria futura (accertamento dell'entrata), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es. fitti attivi). I risconti attivi sono rappresentati rispettivamente dalle quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (liquidazione della spesa/pagamento), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.</p> <p>CONTI D'ORDINE – Non presenti in entrata</p>
---	--

Patrimonio netto.

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio. Il Patrimonio nettorappresenta, in via fondamentale, l’entità monetaria dei mezzi netti a disposizione dell’Ente locale, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.

Il Patrimonio netto non è determinabile indipendentemente dalle attività e dalle passività. Ne consegue che non può parlarsi di valutazione del Patrimonio netto. Oggetto di distinte valutazioni, in sede di redazione del rendiconto, sono i singoli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio. Il Patrimonio netto, quale valore differenziale, è unitario, anche se per finalità pratiche egiuridiche risulta suddiviso in quote “ideali”. Nello schema previsto dal D.P.R. n. 194 del 1996 il Patrimonio netto è distinto in due classi: il Netto patrimoniale ed il Netto da beni demaniali. Il Legislatore ha quindi voluto distinguere le risultanze economiche dell’esercizio in base alla loro natura giuridica, in coerenza con la tradizionale impostazione giuscontabile di classificazione dei beni ma che stride con un corretto approccio contabile.

Conferimenti.

Trovano allocazione in tale voce, con la suddivisione nelle classi dei Conferimenti da trasferimenti in c/capitale e dei Conferimenti da concessioni di edificare, le somme accertate all’Ente quali forme contributive di compartecipazione al finanziamento dell’acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali.

Trattasi, a tutti gli effetti, di contributi in conto capitale che l’Ente riceve da Enti pubblici o da privati. Proprio per tale caratteristica, essi devono partecipare al risultato economico nell’esercizio in cui i relativi costi sono economicamente sostenuti, in base al principio di correlazione, secondo la metodologia illustrata nella voce “Immobilizzazioni materiali” di questo documento.

Fondo rischi e oneri – posta non esistente.

Trattamento di Fine Rapporto – posta non esistente

Patrimonio netto.

Per la denominazione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell’Ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento OIC n. 28 “Il patrimonio netto”, nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Per le Amministrazioni pubbliche, che, fino ad oggi, rappresentano il patrimonio netto all’interno di un’unica posta di bilancio, il patrimonio netto, alla data di chiusura del bilancio, dovrà essere articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio

Conferimenti.

Posta di patrimonio netto

Fondi per rischi e oneri.

Alla data di chiusura del rendiconto della gestione occorre valutare i necessari accantonamenti a fondi rischi e oneri destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell’esercizio.

Trattamento di Fine Rapporto

Debiti.

I debiti devono essere iscritti al **valore di estinzione**. I debiti rappresentano obbligazioni a pagare ammontari determinati ad una data prestabilita, alla chiusura dell'esercizio. La classificazione dei debiti in voci avviene per natura in ragione del loro valore nominale residuo.

I debiti di finanziamento.

La voce, a sua volta suddivisa in sottovoci, comprende i debiti contratti per il finanziamento degli investimenti.

I debiti di funzionamento.

Vi rientrano tutte le posizioni debitorie assunte nella sua attività corrente. I debiti di funzionamento sono strettamente connessi ai costi rilevati nel conto economico o per acquisizione di immobilizzazioni rilevate nel conto del patrimonio. I residui passivi che non costituiscono costo/debito dell'esercizio, rettificati nel prospetto di conciliazione devono essere rilevati nei conti d'ordine.

Debiti verso imprese controllate, collegate ed altre.

Ai fini della definizione dei rapporti tra aziende deve farsi riferimento all'art. 2359 del codice civile.

Ratei e risconti passivi.

I ratei e risconti ineriscono a quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei passivi misurano quote di costi la cui integrale liquidazione avverrà in un successivo esercizio, ma di competenza, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti passivi esprimono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio in corso od in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Conti d'ordine.

I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria. Essi costituiscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta nello stato patrimoniale, ma non costituiscono attività e passività in senso stretto. Vi rientrano quindi tutti quegli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale. Vi rientrano: Gli Impegni per opere da realizzare, i Conferimenti in aziende speciali, i Beni di terzi. Il loro significato è del tutto analogo a quello descritto in relazione all'attivo.

Debiti.

Debiti da finanziamento dell'Ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più gli accertamenti sulle accensioni di prestiti effettuati nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti.

Debiti verso fornitori.

I debiti funzionamento verso fornitori sono iscritti nello stato patrimoniale solo se corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.

I debiti sono esposti al loro valore nominale.

Debiti per trasferimenti e contributi.

Altri Debiti.

Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti.

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei passivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di costi/oneri che avranno manifestazione finanziaria futura (**liquidazione della spesa**), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura

I risconti passivi sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

Conti d'ordine.

Le scritture degli impegni sono alimentate dagli impegni assunti sulla competenza degli esercizi futuri relative a servizi e beni che saranno interamente fruiti negli esercizi futuri.

I criteri di iscrizione e valutazione sono quelli previsti dal documento OIC 22 dei principi contabili "Conti d'Ordine".

È obbligatoria l'indicazione, prevista dall'art. 2424, comma 3, codice civile, delle garanzie prestate fra fidejussioni, avalli, e garanzie reali. Per le pubbliche amministrazioni, è, altresì, obbligatorio classificare tali garanzie tra Amministrazioni pubbliche ed imprese controllate, partecipate ed altre imprese.

Bibliografia

- AA.VV., coordinamento scientifico a cura di L. PUDDU, D. DI RUSSO, L. FALDUTO, S. SECINARO, *Il Bilancio consolidato negli Enti pubblici*, e-book, MAP servizi s.r.l. editore, Torino, 2013
- M. ANZALONE, “Il processo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche: il piano dei conti integrato”, in *La finanza locale*, n. 3/2013
- M. ANZALONE, in M. ANZALONE, O. RICCHI, G. FLORIO, *Il processo di riforma della finanza pubblica: innovazioni e strumenti per una gestione più efficace e trasparente dei dati*, Fondazione Rosselli, Roma, 2012
- G. CARDANO, *Pratica Aritmeticae*, 1539
- S. CASSESE, G. COSTA: *Riformare la pubblica amministrazione*, Edizioni della Fondazione Agnelli, Torino, 1995
- A. CAVALIERE, R. LOIERO, *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi*, Maggioli Editore, Rimini, 2011
- E. CIVETTA, *L'armonizzazione dei sistemi contabili*, Rimini, Maggioli editore, 2013
- M. COLLEVECCHIO, “L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale”, in *Finanza locale*, n. 3/2012
- B. COTRUGLI, *Della mercatura e del mercante perfetto*, terminata nel 1458, ma pubblicata da Giuseppi da Ragusa nel 1573
- C.A. DI FAZIO; a cura di G. BÜCHI, C.A. DI FAZIO, M. PELLICELLI; *Economia Aziendale. Temi e metodi per le facoltà scientifiche*, Franco Angeli, Milano, 2008
- A. IPPOLITO, D. LANZA, *La nuova contabilità dei Comuni e di altri Enti pubblici*, Edizioni Studio Adriano Ippolito S.r.l., Torino, 2013
- Libro contabile della Compagnia Ugolini di Siena del 1280-1282
Libro senese delle fiere di Champagne del 1255-1262

- Libro sull'entrata e sull'uscita della succursale di Londra della Compagnia Gallerani di Siena del 1305-1308
- C. MANACORDA, *Contabilità pubblica*, Giappichelli, Torino, 2009
- D. MANZONI, *Quaderno doppio (...)*, 1540
- F. MELIS, *Storia della ragioneria*, Zuffi, Bologna, 1950
- A. PIETRA, *Indirizzo degli economi*, Mantova, 1586
- L. PUDDU, *Ragioneria Pubblica*, Giuffrè, Milano, 2001
- S. RANUCCI, "Le caratteristiche del sistema di contabilità economico-patrimoniale previsto dal D.Lgs. n. 118/2011", in *Rivista azienda Italia*, n. 3/2012
- P. RICCI, "Principi contabili per gli Enti Locali e Principi Ipsas: un confronto impossibile", in *La finanza locale*, n. 9, Maggioli Editore, Rimini, 2005
- C. SIMEONE, "Verso l'Armonizzazione", in *La finanza locale*, n. 2/2013
- G.A. TAGLIENTE, *Luminario di aritmetica*, libro doppio, 1525
- A. ZANFRADI, *Autonomia ed economicità delle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994
- G. ZAPPA, L. AZZINI, O. CUDINI, *Ragioneria generale*, Giuffrè, Milano, 1949
- A. ZIRZUOLO, *Contabilità e bilancio degli enti locali*, Maggioli Editore, Rimini, 2013

Sitografia

<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCO-NET/>

Atti legislativi citati

Codice Civile, Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262

Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127

Decreto Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194

Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL)

Decreto Legislativo 12 aprile 2006, n. 163

Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali, Principio Contabile n. 2 per gli Enti Locali, Gestione nel sistema del bilancio, punti 13 e 14, 12 marzo 2008

Ministero dell'Interno, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali, "Finalità e postulati dei Principi contabili degli Enti locali", Testo approvato dall'Osservatorio il 12 marzo 2008
Lavori parlamentari, Doc. XVII, n. 9, Documento approvato dalla V Commissione permanente, sulla finanza locale, nella seduta del 28 settembre 2010

Seduta della Camera del 17 maggio 2011, Audizione di rappresentanti della Ragioneria generale dello Stato nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro enti e organismi (Atto n. 339)

Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118

Principi contabili generali (Allegato n. 1, Decreto Legislativo n. 118/2011)

Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011

Legge Costituzionale 20 aprile 2012, n. 1

Decreto Legge 6 luglio 2012, n. 95

Legge 7 agosto 2012, n. 135

Legge 24 dicembre 2012, n. 243

Principio contabile applicato sperimentale della contabilità finanziaria, Allegato n. 2, Decreto Presidente del Consiglio dei Ministri, sperimentazione

Decreto Legge 8 aprile 2013, n. 35

Decreto Legge 31 agosto 2013, n. 102

Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di Stabilità 2014)

Delibera 12 giugno 2014, “Indirizzi ex art. 1, commi 166 e ss, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativi al bilancio di previsione 2014, per una prudente gestione dell’esercizio provvisorio” (Delibera n. 18/SEZAUT/2014/INPR – 14A05076, G.U., Serie Generale n. 155 del 7 luglio 2014)

Decreto Legislativo 10 agosto 2014, n. 126

